



YENİ TÜRK TİCARET KANUNUNDA MUHASEBE DENETİMİ AÇISINDAN YAPILAN DÜZENLEMELER *

Regulations Regarding Accounting Inspection In New Turkish Trade Act

Doç. Dr. Çağrı KÖROĞLU

Adnan Menderes Üniversitesi, Nazilli İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Aydın/Türkiye
Prof. Dr. Yusuf KADERLİ

Adnan Menderes Üniversitesi, Nazilli İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Aydın/Türkiye
Öğr. Gör. Erkan DENDEŞ

Adnan Menderes Üniversitesi, Karacasu Memnune İnce Meslek Yüksekokulu, Aydın/Türkiye

Koroğu, Ç.; Kaderli, Y. ve Dendeş, E. (2017). “Yeni Türk Ticaret Kanununda Muhasebe Denetimi Açısından Yapılan Düzenlemeler”, Vol:3, Issue:13; pp:337-346 (ISSN:2149-8598)

ARTICLE INFO

Article History

Makale Geliş Tarihi

Article Arrival Date

30/07/2017

Makale Yayın Kabul Tarihi

The Published Rel. Date

21/08/2017

Anahtar Kelimeler

Muhasebe, Denetim, Yeni TTK, Mali Tablo.

Keywords

Accounting, Inspection, New Turkish Trade Act, Financial Statement

ÖZ

Küreselleşen dünyaya paralel olarak üretim teknolojilerinde ve tüketici tercihlerinde meydana gelen değişiklikler işletmelerin üretim yapılarını da değiştirmiştir. Bu değişimle birlikte işletmelerin artan rekabet karşısında ayakta kalabilmeleri ve varlıklarını sürdürülebilirlikleri ancak güçlü bir sermaye yapısı ile mümkün olabilmektedir. Muhasebe verilerinden elde edilen bilgiler, işletme yöneticilerini, ortakları, çalışanları, kredi verenleri, devleti, tedarikçileri ve işletmeye yatırım yapmak isteyen her kesimi yakından ilgilendirdiğinden iç ve dış tüm paydaşlar işletme ile ilgili kararlarını bu bilgiler ışığında almaktadırlar. Ancak işletmeler artan sermaye ihtiyaçlarını karşılayabilmek adına işletmede yaratılan muhasebe verilerinde bir takım etik dışı davranış yollarına da başvurabilmektedirler. İşletmeler ile devlet ve üçüncü şahıslar arasında köprü vazifesi gören muhasebe faaliyetlerinde son yıllarda yaşanan skandallar nedeniyle şirketlerin mali tablolarına olan güvensizliği arttırmış ve muhasebe denetimi ile ilgili düzenlemelerin yapılması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu kapsamda Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda muhasebe denetimi ile ilgili bir takım düzenlemeler yapılmıştır. Bu çalışmada muhasebe denetimi ile ilgili genel bilgiler verildikten sonra Yeni Türk Ticaret Kanunu (Yeni TTK) kapsamında denetim düzenlemeleri değerlendirilmiştir.

ABSTRACT

Companies are in change in their production as a result of diversity of customer demands and changing technology in globalized world. Companies are able to keep up with these changings by keeping strengthful capital structure while competing in market. Information gathered from accounting system is related to administrators of the company, partners, employees, creditors, government, caterers, and those investing in the company therefore all the partners of the company generally decide in view of these information. However, companies may sometimes follow illegal ways regarding their accounting systems in order to meet the increasing capital demands. Recently scandals regarding accounting system involving companies, government and the third party have aroused so new regulations are required to control the accounting system. As a result new regulations have been designed in the new Turkish trade act. In this article we give general data regarding accounting inspection and evaluate the inspection regulations in the light of new Turkish trade act.

1. GİRİŞ

2001 yılından günümüze kadar gerek Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) gerekse de birçok ülkenin piyasasında denetim konusunda çok radikal değişimler söz konusu olmuştur. Özellikle, Enron ve Worldcom gibi şirket skandalları, finansal piyasalara ve bu piyasalarda faaliyet gösteren şirketlere olan güveni azaltmış, azalan bu güvenin tekrar kazanılması için, denetim konusunda köklü değişimler yapılmıştır (Asthana vd., 2009: 4). Bu değişimlerden en önemlisi, finansal bilgilerin kamuoyuna yanlış aktarılması ve denetim faaliyetlerinin bağımsız olmamasından kaynaklanan muhasebe hatalarının giderilmesine yönelik 2002 yılında ABD'de çıkarılan Sarbanes-Oxley Kanunu'dur (Kueppers ve Sullivan, 2010: 286; Goh, 2009: 549). Bu yasa ile birlikte, işletmelerde profesyonel denetim süreci başlayarak gerek denetçi ile işletme yönetimi arasındaki ilişkinin yeniden düzenlenmesi gerekse de yüksek seviyedeki kurumsal başarısızlığın azaltılması amaçlanmıştır. Ulaşılmak istenen bu amaç için

*Bu çalışma 18-20 Mayıs 2017 tarihleri arasında Alanya Alaattin Keykubad Üniversitesi evsahipliğinde düzenlenen II. Uluslararası Sosyal Bilimler Sempozyumu'nda sunulmuştur.

denetçi, yönetim kurulu ve işletme çalışanlarının görev ve sorumlulukları değişmiştir (Tackett vd., 2004: 340).

ABD'de bağımsız denetim konusunda çıkarılan Sarbanes-Oxley Kanunu ve bu kanun çerçevesinde Avrupa Birliği üyelerinin 2006 yılında bağımsız denetim konusunda sekizinci yönergeyi çıkartması, denetim standartlarının yayınlanmasına neden olmuştur (Imhoff, 2003: 118). Denetim standartlarının yayınlanması sonucunda ülkemizde, bu standartların büyük bir kısmını oluşturan bağımsız denetim konusunda önemli çalışmaların yapılmasına neden olmuştur. Bu çalışmaların en önemlisini, 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) tanımlanan kriterlere bağlı sermaye işletmelerine bağımsız denetim yükümlülüğünün getirilmesi oluşturmaktadır. Bu kanun ile birlikte ticari hayatta şeffaflık ve güvenilirliğin artırılması amaçlanmış ve bağımsız denetimin gözetimi ile ilgili kurumsal düzenleme gerçekleştirilmiştir. Yapılan düzenlemede Kamu Gözetimi, Muhasebe Denetim Standartları Kurumu (KGGK) kurulmuştur (Özçelik vd., 2014: 56).

Yeni TTK çerçevesinde kurulan bu kurum, denetim konusunda uluslararası denetim standartlarının birebir çevirisini yapmış ve denetlemeye ilişkin hükümleri Türk hukukunda mevcut ve hiçbir işlevi olmayan iç denetim sistemini kaldırarak tamamen bağımsız denetim esası üzerine inşa edilmiştir (Aygören ve Kurtcebe, 2010: 2). Yeni TTK'nın bağımsız denetim konusuna bu derecede önem vermesi işletmelere; kurumsallaşma, yaşamlarını sürdürebilme, rekabet gücü kazanımı, kamu güveninin oluşturulması ve şeffaflık açısından önemli fırsatlar sunmuştur (Bozdemir, 2012: 102).

Çalışmanın amacı, yeni TTK'nın bağımsız denetim konusunda getirdiği düzenlemelere genel bir bakış açısı ile değerlendirmektir. Bu bağlamda, denetim ile ilgili genel kavramlara yer verilmiş olup, yeni TTK'nın denetim konusunda yapmış olduğu yeniliklere ve düzenlemelere ayrıntılı olarak değinilmiştir.

2. DENETİM KAVRAMI

1. Dünya savaşının sona ermesi ile birlikte çok uluslu şirketlerin çoğalması ve özellikle Sovyet Rusya'nın dağılması sebebiyle liberalizm akımının yayılması küreselleşmeyi hızlandırmıştır. Çok uluslu şirketlerin faaliyetleri, küreselleşmenin de etkisiyle ulusal alandan uluslararası alana kayarak artmış ve daha karmaşık hale gelmiştir. Faaliyetlerin artması ve karmaşıklaşması özellikle karar alma aşamasında karar vericilerin karar almalarını güçleştirmiş ve işletmelerin faaliyet sonuçlarını gösteren finansal tablolar kararların alınmasında önemli bir rol haline gelmiştir. Dolayısıyla kararların objektif olarak alınabilmesi ancak yayınlanan finansal tablolardaki bilgilerin gerçek, güvenilir, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olmasına bağlıdır.

İster bireysel ister kurumsal olsun bütün işletmeler, belirlenen hukuk kuralları çerçevesinde faaliyetlerini sürdürmek zorundadırlar. Bu nedenle, işletme faaliyetlerinin belirlenen çerçevede gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin tespitine yönelik olarak işletmelerce yapılan faaliyetlerin belgelerle kayıt edilmesi ve raporlanması zorunlu hale getirilmiştir (Güler, 2010: 63). Bu işlemlerin gerçekleştirilmesinde, muhasebe temel kavramlarından sosyal sorumluluk kavramı gereğince tarafsız, doğru, adil ve kurallara uygun olarak bilgi verilmesi, muhasebe elemanlarına her şeyden önce hem hukuki hem de vicdani bir sorumluluk yüklemektedir. Dolayısıyla bu sorumluluk bilincinde olan muhasebe elemanları finansal raporların ilk denetleyicisi durumundadır. Ancak, son yıllarda yaşanan şirket skandalları, finansal raporların yayınlanmadan önce, gerçeğe uygun hazırlanıp hazırlanmadığının güvenilir bir kurum ya da kişi tarafından denetlenip onaylanması gerektiğini ortaya çıkarmıştır.

Günlük dilde denetim çoğu kez teftiş, kontrol ve yenileme kelimeleri ile eş anlamlı olarak kullanılsa da anlam ve içerik olarak daha geniş bir kavramı ifade etmektedir. Denetim, esasen işletmede yapılan hata ve yolsuzlukların ortaya çıkarılmasının çok ötesinde, denetimi gerçekleştirilen birimlerdeki hata ve yolsuzlukların en aza indirilmesini ve işletme kaynaklarının daha etkin ve verimli kullanılmasını sağlamaya yönelik yöntemlerin ve uygulamaların belirlenmesi amacıyla yapılan eylem olarak tanımlanır (Köse, 2007: 6). Bir başka tanıma göre ise denetim, denetim konusu olan durum, olay ve işlemlerin doğruluğunun, geçerliliğinin ve uygunluğunun belirlenen kurallar ve yöntemler çerçevesinde incelenip araştırılarak gerçek olup olmadıkları hakkında yapılan değerlendirme şeklinde ifade edilmiştir (Baklacioğlu, 1992: 23).

Denetim süreci aşağıdaki bilgiler doğrultusunda yapılmalıdır (Hatunoğlu, 2010: 236):

1. Denetim, önceden belirlenen kurallar ve ölçülere göre yapılmalı,

2. Denetimde elde edilen bilgiler tarafsız bir şekilde değerlendirilmeli,
3. Denetim, amaca uygun ve karşılaştırılabilir olmalı,
4. Denetim raporu, amaca uygun bilgileri içerecek şekilde düzenlenmelidir.

3. MUHASEBE DENETİMİ VE MUHASEBE DENETİMİNİN TÜRLERİ

Muhasebe denetimi ve muhasebe denetim türleri hakkında bilgi aşağıdaki satırlarda ayrıntılı olarak verilmiştir.

3.1. Muhasebe Denetimi

Muhasebe denetimi, bağımsız bir uzman tarafından ekonomik bir birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenen ölçülere göre hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin raporun düzenlenmesine yönelik olarak kanıt toplama ve değerlendirme süreci olarak ifade edilir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011:572). Muhasebe denetiminin temel amacı, hazırlanan mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olup olmadığını tespit etmek, mali tablolarla ilgili rapor vermek ve hata ile hileleri ortaya çıkararak yeniden oluşmasını önlemektir (Güney ve Sarı, 2015: 68).

Denetimin yapılma nedenleri ve metotları değişmekle birlikte bütün denetimler belirli bazı özellikler taşımaktadır. Denetimler, denetçi adı verilen tecrübeli insanlar tarafından yerine getirilir ve işletmenin başarısı denetim sonucu analiz edilir. Denetçi, bir işletmenin finansal tablolarını muhasebe standartları doğrultusunda hazırlanıp hazırlanmadığına dair beklentileri karşılaştırarak sonuçları rapor halinde sunan kişi ya da kuruluş olarak ifade edilir (Dalak, 2000: 68; Yıldırım, 2011, 43).

Denetimi gerçekleştiren denetçiler, denetim çalışmalarının içeriğine ve konularına göre iç denetçiler, bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri olmak üzere üç gruba ayrılır. İç denetçiler işletmenin kendi personeli olup, işletme içerisinde yürütülen denetim çalışmalarının sonuçlarını rapor halinde yönetime sunan kişilerdir. Bağımsız denetçiler, denetim yapılan işletmenin bünyesinde çalışan bir eleman olmayıp dışarıdan denetim ve diğer hizmetleri sunan kişilerdir. Kamu denetçileri ise kamu yararına bağlı olarak denetim yapan ve kamu bünyesinde çalışan kişiler olarak ifade edilir (Hatunoğlu, 2010: 236-237).

3.2. Muhasebe Denetiminin Türleri

Muhasebe denetiminin türlerini beş farklı açıdan sınıflamaya tabi tutabiliriz (Hatunoğlu vd., 2012: 173). Bunlar:

1. Yapılma amacına göre denetim (mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve özel amaçlı denetimler),
2. Kapsamına göre denetim (genel ve özel denetim),
3. Yapılma nedenlerine göre denetim (yasal ve isteğe bağlı denetim),
4. Yapılma zamanına göre denetim (devamlı, ara ve son denetim),
5. Denetimi gerçekleştiren denetçinin statüsüne göre (bağımsız iç ve kamusal denetim).

Mali tablolar denetimi, daha çok işletmelerin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını yansıtan mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal mevzuata uygunluğunun tarafsız ve dürüst bir şekilde bağımsız denetçiler tarafından kontrol edilmesidir (Kızıl vd., 2015: 196). Faaliyet denetimi, işletmenin amaçları ve hedefleri doğrultusunda, işletmede gerçekleştirilen faaliyetlerin verimli bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği ile ilgili yönetime bilgi sunan kapsamlı bir inceleme çeşididir (Başpınar, 2005: 38). Uygunluk denetimi, otoriteler tarafından konulmuş standart ve kurallara uygulayıcının/işletmenin uyma derecesini ölçmeyi amaçlamaktadır. Uygunluk denetimi işletme içi veya işletme dışındaki kişilerce yapılmaktadır (Kartal, 2013: 13). Özel amaçlı denetim, belli bir birime bilgi sağlamak ve önerilerde bulunmak amacıyla özellik arz eden bir konu hakkında yapılan incelemedir. Özel amaçlı denetim kapsamında, bir işletmeye ait bütün finansal tabloların belgeleri ve kayıtları incelenebilir (Büyükepekcı, 2012: 275).

İşletmede muhasebe çalışmaları kapsamında gerçekleştirilen her türlü işlem ve kayıtların incelenmesine genel denetim, sadece belli bir konuda yapılan denetime de özel denetim denir. Eğer denetim çalışması yasal hükümler gereğince yapılıyorsa yasal denetim, yasal zorunluluk olmamasına

rağmen işletmeyle ilgili çeşitli çıkar gruplarının (yöneticiler, yatırımcılar, kredi kurumları, işçi ve işçi kuruluşları, devlet ve mali analistler vb.) isteği üzerine yapılıyorsa isteğe bağlı denetim adı verilir (Dalak, 2000: 69).

Tüm denetim tekniklerini kapsayacak şekilde bağımsız denetçi tarafından her yıl yapılan denetim türüne sürekli denetim, bir hesap dönemi içinde belli tarihlerde yapılan denetimlere ara denetim ve hesap dönemi sona erdikten sonra yapılan denetime ise son denetim denir (Saçaklı, 2011: 11-12).

Bağımsız denetim, denetim yapılacak işletmeler ile bir denetim sözleşmesi yapılmak suretiyle, profesyonel olarak denetim hizmeti veren serbest meslek sahibi olarak kendi namına çalışan veya bir denetim kurumuna bağlı olarak faaliyet gösteren denetçi veya denetçiler tarafından, işletmelerin finansal tablolarının denetimi ile uygunluk ve performans denetimlerinin yapılmasıdır (Kütük, 2008: 16). İç denetim, işletme içine yönelik olarak işletme bilgilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin, yönetim politika ve düzenlemelerinin uygunluğunun, varlıkların korunmasının, kaynakların ekonomik ve etkin kullanımının ve operasyonel amaç ve hedeflerinin incelenerek yönetime rapor halinde sunulmasını ifade eder (Ak, 2004: 354). Kamu denetimi, görev ve yetkilerini kanunlardan alarak kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere kamu adına denetim yapan kişi ve kurumlarca yapılan finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimlerini ifade eder (Güler, 2010: 77).

4. YENİ TÜRK TİCARET KANUNU'NDA MUHASEBE DENETİMİ İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

Türk hukuk tarihinin ilk Ticaret Kanunu olma özelliğini sahip olan 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret'te denetim konusuna yer verilmemiştir. Cumhuriyet tarihinde denetim konusu ilk olarak 1926 tarihinde çıkarılan 865 sayılı TTK, anonim şirket başlıklı dördüncü fasılın murakıplar başlıklı üçüncü kısmında 13 maddede (madde 348/360) düzenlenmiştir. Bu kanunda yalnızca anonim şirketlerin uygulayacağı iç denetim ve bu denetimi gerçekleştirecek murakıplara yönelik düzenleme yapılmış olup bağımsız denetim ve bağımsız denetçiyle ilgili düzenlemelere yer verilmemiştir. 1957 yılında yürürlüğe giren 6762 sayılı TTK'da denetim konusunda fazlaca bir yenilik getirmemiş, 865 sayılı Kanunun 348/360'ıncı maddelerini güncel Türkçeye aktarmakla yetinmiştir. Bu bağlamda 6762 sayılı TTK'da da yalnızca iç denetim düzenlemiş, bağımsız denetimle ilişkin düzenlemeler yapılmamıştır (Uzay ve Bayat, 2016: 1505-1506).

6762 sayılı TTK, ekonomideki birçok ihtiyacı karşılamada yetersiz kalması, ulusal şirketlerimizin uluslararası piyasada rahat hareket edemez hâle gelmesi, Türkiye'nin AB'ne uyum sürecinde uluslararası ticareti geliştirici ve kolaylaştırıcı hükümlere ihtiyaç duyması, küreleşmenin de etkisiyle ülkemizin bir an önce uluslararası ekonominin tüm gereklerine cevap verebilecek yeni bir yasal düzenlemeye gereksinim hissetmesi, şirketlerde şeffaflığı sağlamak amacıyla kamuyu, tarafları ve üçüncü kişileri aydınlatma ve bilgilendirme yükümlülüğü gibi sebepler, yeni bir ticaret kanununun hazırlanmasına neden olmuştur (Önal ve Kılıç, 2016: 257). Yeni TTK tasarısı, 1999 yılından başlayarak 2005 yılına kadar yapılan çalışmalar sonucunda hazırlanarak, 6102 sayılı TTK 14.02.2011 tarihinde 27846 sayı ile Resmi Gazete'de yayımlanmıştır (Özulucan vd., 2016: 27).

6102 sayılı TTK, denetim alanında birçok yenilik getirmiştir. Yeni TTK'da, şirketlere bağımsız denetim şartı getirilerek, denetimlerin uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na göre serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler tarafından yapılması gerektiği belirtilmiştir (Yıldırım, 2011: 44). Yeni TTK ile artık vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesine yönelik tutulan muhasebe anlayışı yerine muhasebenin temel işlevi olan yönetime ve ticari işletme ile ilgisi olan üçüncü kişilere mali durum hakkında uluslararası standartlarda raporlama yaparak doğru bilgi verme amacı öne plana çıkmıştır (Uluslan vd., 2012: 13).

Yeni TTK bağımsız denetim, işlem denetimi ve özel denetim olmak üzere denetimi üç temel başlık altında toplasa da işlem denetimi ile ilgili düzenlemeler 6335 sayılı "Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"la yürürlüğe girmeden kaldırılmıştır (Büyükipekçi 2012: 287). Kanunda adı geçen işlem denetçisi; şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, yüksek hacimli menkul değer ihracını denetleyen denetçi şeklinde ifade edilir (Karakoç, 2013: 26).

Bakanlar Kurulu tarafından yayınlanan 660 sayılı "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" (KHK) ile KGK kurulmuştur. Yeni düzenlemeyle birlikte Sermaye Piyasası Kurumu, Bankacılık Düzenleme ve

Denetleme Kurulu, Enerji Piyasası Denetleme Kurulu ve Hazine Müsteşarlığı'nın bağımsız denetime ilişkin görev ve yetkileri sona ererek, söz konusu görev ve yetkiler KHK ile KGK'ya geçmiştir. KGK, yüksek kalitede ve güvenilir bir finansal raporlama ve bağımsız denetim ortamının oluşturulması, finansal raporların uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak standartların konulması, etkin bir kamu gözetimi gerçekleştirilmesi amacıyla oluşturulmuştur (Aydoğan, 2016: 782). Ayrıca, TTK'nın geçici ikinci maddesi gereğince Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ne ve Maliye Bakanlığı'na verilen muhasebe ve denetim standartlarını belirleme yetkisi ve TTK'nın geçici üçüncü maddesinde belirtilen Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nın yetkileri, 660 sayılı KHK ile KGK'ya geçmiştir. Yine 660 sayılı KHK'nin 32'inci maddesi ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kaldırılmıştır (Karasu, 2014: 96).

Türkiye'de bağımsız denetime ilişkin son yasal düzenleme KGK'ca 26.12.2012 tarihli ve 28509 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Bağımsız Denetim Yönetmeliği" ile yapılmıştır. Yönetmeliğin amacı, "6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK çerçevesinde yapılacak bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin usul ve esasları düzenlemek" olarak belirtilmiştir (Bozdemir, 2013: 73).

4.1. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Bağımsız Denetim İle İlgili Düzenlemeler

Yeni TTK'nın 397-407'inci maddelerinde yer alan bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeleri, kanun gerekçelerindeki bazı açıklamalar da dikkate alınarak aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Denetçiler, şirketlerin finansal tablolarını ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu Uluslararası Denetim Standartları'na uyumlu hale getirilen Türkiye Denetim Standartları'na göre denetler. Şirketler tarafından finansal tablolar ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu denetletirilmediği takdirde düzenlenmemiş kabul edilir. Ayrıca, denetleme raporunun hazırlanmasından sonra yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda her hangi bir değişiklik yapılmışsa ve bu yapılan değişiklik denetim raporlarını etkileyecek şekilde ise denetim tekrar yapılır (6102 sayılı TTK, 2011: madde 397).

Hangi şirketlerin denetime tabi olacağı 23.01.2013 tarihinde 28537 sayılı ile Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile belirlenmiştir. Bu kararın ekinde yer alan I ve II sayılı listedeki bazı şartları taşıyan şirketler bağımsız denetime alınmıştır. Ancak anılan karar, 19.03.2016 tarihinde 29658 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2016/8549 sayılı BKK ile değiştirilerek, bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine yönelik şartlar yeniden düzenlenmiştir. İlgili BKK kararına istinaden; Tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşağıda ifade edilen üç ölçütten en az ikisini taşıyan şirketler, 660 sayılı KHK hükümlerine göre bağımsız denetime tabi tutulmuştur (4213 sayılı BKK, 2013: madde 3; 8549 sayılı BKK, 2016: madde 1):

- Aktif toplamı 40 milyon ve üstü Türk Lirası olanlar,
- Yıllık net satış hâsılatı 80 milyon ve üstü Türk Lirası olanlar,
- Çalışan sayısı 200 ve üstü olanlar.

11.04.2013 tarihinde 28615 sayılı ile Resmi Gazete'de yayımlanan, 6455 sayılı "Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 80'inci maddesine istinaden, 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşlarına da denetim şartı getirilmiştir (6455 sayılı Kanun, 2013: madde 80). Anılan Kanunun 82'inci maddesine istinaden 6102 sayılı TTK'nın Limited Şirketlerde Denetim başlıklı 635'inci maddesine yapılan küçük ekleme ile Limited şirketler denetim zorunluluğu dışında bırakılmıştır. Dolayısıyla Limited şirketler, 8549 sayılı BKK ile belirtilen şartları taşımaları halinde denetime tabi olacaklar aksi halde denetime tabi olmayacaklardır (Bozdemir, 2013: 80)

Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartları'nın öngördüğü ölçüde iç denetimin, raporların ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Denetleme, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığına da kapsar. Denetleme, denetçilik mesleğinin gerektirdiği etik ve özenle gerçekleştirilir. Denetçi, hazırladığı denetim raporunu yönetim kuruluna sunar. (6102 sayılı TTK, 2011: madde 398).

Yapılacak denetim ile ilgili dört kuraldan bahsedilir. Bu kurallar çerçevesinde denetim gerçekleştirilmezse denetimden söz edilemez (TTK Taslak, 2005: 133). Bu kurallar:

1. Finansal tablolarla raporların uyumlu olup olmadıkları,
2. Denetim sonucu elde edilen bilgiler ile finansal tablolar ve raporlardaki bilgilerin birbiriyle uyumlu olup olmadığı,
3. Şirketin genel durumu hakkında tatmin edici bilginin verilip verilmediği,
4. Risklerin doğru bir şekilde tespit edilip edilmediği ile ilgilidir.

Denetçi, şirket genel kurulunca her faaliyet dönemi ve görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilir. Yönetim kurulu, denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirdikten sonra Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ve internet sitesinde ilan eder. Konsolidasyona dâhil olan ana şirketin finansal tablolarını denetlemek için seçilen denetçi, başka bir denetçi seçilmediği takdirde, topluluk finansal tablolarının da denetçisi kabul edilir. Denetçi ancak mahkeme kararı ile şahsına yönelik haklı bir sebebin varlığı halinde görevden alınabilir. Görevden alma ve yeni denetçi atama davası, denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilanından itibaren üç hafta içinde şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinde açılır. Ayrıca, denetçi sadece haklı bir sebebin varlığı halinde veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa denetleme sözleşmesini yazılı ve gerekçeli olarak feshedebilir ve fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları bir rapor halinde genel kurula verir. Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermektan kaçınma haklı sebep sayılamaz. Denetçi fesih ihbarında bulunduğu takdirde, yönetim kurulu hemen, geçici bir denetçi seçer ve fesih ihbarını genel kurulun bilgisine, seçtiği denetçiyi de aynı kurulun onayına sunar. Faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilememişse, denetçi, yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından atanır. Aynı hüküm, seçilen denetçinin görevi red veya sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptal olunması, butlanı veya denetçinin kanuni sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmaktan engellenmesi hâllerinde de uygulanır. (6102 sayılı TTK, 2011: madde 399).

Kanunun gerekçelerinde mesleki yetersizlik (denetleme elemanlarının bilgilerindeki, okul sonrası uyum eğitimlerindeki noksanlık, yardımcı eleman, uzman, cihaz donanımı eksikliği), itibar kaybı, denetçinin çalışma tarzı, şirkete zaman ayıramaması, bilgi sızdırması, taraf tutması haklı sebepler arasında sayılmaktadır. Buna rağmen, görüş ayrılıkları somut olaylarla destekleniyorsa haklı sebep olarak kabul edilmektedir. Ayrıca, "görevini yapmaktan engellemesi hallerini" fiziki engelleme, denetçinin elemanlarının istifası, grev, lokavt ve benzeri durumlar kastedilmiştir (TTK Taslak, 2005: 135).

3568 sayılı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu"na göre ruhsat alan serbest muhasebeci mali müşavirler veya yeminli mali müşavirler denetçi olabilir. Ancak denetimi yapılacak şirkette; Pay sahibi olanlar, son üç yıl içinde yöneticisi veya çalışanı olanlar, mali tablolarının düzenlenmesinde katkıda bulunanlar ve bağıntılı bir şirketin temsilcisi olanlar denetçi olamaz. Ayrıca, on yıldır aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilenler üç yıl geçmediği sürece tekrar denetçi olarak seçilemezler. Ancak denetçi, denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi hizmeti verebilir (6102 sayılı TTK, 2011: madde 400).

Denetlenecek şirketin yönetim kurulu finansal tabloları, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu ve konsolide mali tablolarını düzenlettirip onaylayarak denetçiye verir. Ayrıca şirket defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının ve borçlarının incelenmesi için denetçiye tüm kolaylığı sağlar (6102 sayılı TTK, 2011: madde 401).

Denetçi, denetimin türü, kapsamı ve geçmiş yılla kıyaslamalı finansal tabloları konu alan bir raporu açık, anlaşılır, basit bir dille hazırlar. Ayrıca yönetimin yıllık faaliyet raporunun finansal tablolar ile uyumunu irdeleyen ayrı bir rapor daha hazırlar. Denetim raporunun esas bölümünde; Defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı, yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği, açıkça ifade edilir. Ayrıca, finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin; Öngörülen hesap planına uygun tutulup

tutulmadığı, Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve kârlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı, belirtilir. Konsolide mali tablolar için de aynı hususlar geçerlidir. Denetçi, hazırladığı raporu imzalar ve yönetim kuruluna sunar (6102 sayılı TTK, 2011: madde 402).

Denetçi, denetimin sonucuna ilişkin görüş yazısı hazırlar. Bu yazı, KGK'nın belirlediği esaslar çerçevesinde, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin değerlendirmelerini de kapsar. Denetçi, olumlu görüş vermesi halinde, Türkiye Denetim Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları açısından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ile finansal duruma ve kârlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını yazısında belirtir. Denetçinin çekinceleri olması halinde, olumlu görüş yazısını sınırlandırabilir veya olumsuz görüş verebilir. Sınırlandırılmış olumlu görüş, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanan sonuca etkilerinin çok az olması halinde verilir. Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça belirtilir. Denetçi, belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması hâlinde, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir. Kaçınma olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur. Olumsuz görüş yazılarının varlığında yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren 4 iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Yeni yönetim kurulu 6 ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tabloları hazırlatır ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Sınırlı olumlu görüş verilen durumda genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar (6102 sayılı TTK, 2011: madde 403).

Denetçi ve yardımcıları, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür. Şirkete ait bilgileri izinsiz kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlülüklerini ihlal edenler şirkete karşı sorumludurlar ve para cezasına çarptırılırlar. Denetçinin bu maddeden doğan sorumluluğu, ceza mevzuatının, suç ihbarına ilişkin hükümleri saklı kalmak şartıyla rapor tarihinden başlayarak beş yılda zamanaşımına uğrar (6102 sayılı TTK, 2011: madde 404).

Şirket ile denetçi arasında görüş ayrılıkları hakkında, yönetim kurulunun veya denetçinin istemi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesi dosya üzerinden karara bağlar. (6102 sayılı TTK, 2011: madde 405).

Denetçi, şirketin hâkim şirketle veya topluluk şirketleriyle ilişkileriyle ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmışsa, herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesi tarafından özel denetçi atanabilir (6102 sayılı TTK, 2011: madde 406).

TTK'nın 406. maddesi özel denetçi denetimini düzenlemiştir. Şirket ile topluluk şirketi arasındaki ilişki kanunlara aykırı olması halinde denetçiler sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazabilir. Maddeyle sermayedarlar bu durumun açıklığa kavuşması için özel denetçi atanmasını isteyebilirler. Bu bireysel hakkın genel kurul tarafından reddedilmesi mümkün değildir (TTK Tasarısı, 2005: 140).

4.2. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Özel Denetim ile İlgili Düzenlemeler

Sermaye şirketleri ve Limited şirketler açısından bir diğer denetim yolu ise özel denetçi tayinidir. 6102 sayılı TTK'nın 438-444'üncü maddelerinde yer alan özel denetim ile ilgili düzenlemeleri aşağıdaki gibidir (6102 sayılı TTK, 2011: madde 438/439):

Bir şirketin pay sahibi belirli olayların özel bir denetimle açıklığa kavuşturulmasını genel kuruldan isteyebilir. Genel kurulun istemi onaylaması halinde, şirket veya her bir pay sahibi otuz gün içinde, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden bir özel denetçi atanmasını isteyebilir. Genel kurulun özel denetim istemini reddetmesi hâlinde, sermayenin en az onda birini, halka açık anonim şirketlerde yirmide birini oluşturan pay sahipleri veya paylarının itibârî değeri toplamı en az bir milyon Türk Lirası olan pay sahipleri üç ay içinde şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atanmasını isteyebilir. Dilekçe sahiplerinin, kurucuların veya şirket organlarının, kanunu veya esas sözleşmeyi ihlal ederek, şirketi veya pay sahiplerini zarara

uğrattıklarını, ikna edici bir şekilde ortaya koymaları hâlinde inceleme konusunu belirlenerek mahkeme tarafından özel denetçi atanır.

Özel denetim, belirtilen süre içinde amaca uygun olarak ve şirket işlerini aksatmayacak şekilde yapılır. Yönetim kurulu, şirket defterlerinin, yazışmaların ve varlıklarının incelenmesine izin vererek özel denetçiye gerekli tüm kolaylığı sağlar. Ayrıca, kurucular, organlar, vekiller, çalışanlar, kayyımlar ve tasfiye memurları önemli olgular konusunda özel denetçiye bilgi vermekle yükümlüdür. Özel denetçi şirket ile ilgili elde ettiği sırları saklamak zorundadır.

Özel denetçi, incelemenin sonucunu, şirket sırlarını koruyacak şekilde mahkemeye ayrıntılı bir rapor halinde sunar. Mahkeme, raporu şirkete tebliğ ederek şirketten raporun açıklanmasının, şirket sırlarını veya şirketin korunmaya değer diğer menfaatlerini zarara uğrattığı hakkında görüş ister. Yönetim kurulu, raporu ve buna ilişkin değerlendirmeleri, ilk genel kurula sunar. Her pay sahibi, genel kurul toplantısını izleyen bir yıllık süre içinde şirketten raporun ve yönetim kurulunun görüşünün bir suretinin verilmesini isteyebilir.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

2012 yılında yayınlanan yeni TTK, tüm alanlarda olduğu gibi denetim alanında da birçok düzenlemeye yer vermiştir. Özellikle, 2013 yılından itibaren Anonim ve Limited şirketlerinin bağımsız denetime tabi olma ve finansal tablolarının Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre düzenleme zorunluluğu, denetimin önemini arttırmıştır. Bu bakımdan, gerek şirketlerin gerekse de muhasebe meslek mensuplarının bu düzenlemeleri ayrıntılı bir biçimde bilme yükümlülüğünü doğurmaktadır.

Denetim konusunda yukarıda yer verilen yeni TTK düzenlemeleri ışığı altında, bu düzenlemeleri kısaca şu şekilde özetlemek mümkündür:

- ✓ Denetime tabi şirketler; Anonim Şirketler, Limited Şirketler ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerdir.
- ✓ Denetim işlemleri, işletme dışından seçilecek bağımsız denetçi tarafından yapılır. Denetçinin denetlemediği finansal tablolar geçersiz hükmündedir.
- ✓ Denetçinin ortağı yeminli mali müşavir veya Serbest muhasebeci mali müşavir olan bağımsız denetim kuruluşu olmalıdır. KOBİ'ler, bir veya birden fazla yeminli mali müşavir ya da Serbest muhasebeci mali müşavir'i bağımsız denetçi olarak atayabilirler.
- ✓ Bir denetçi, işletmeye yedi yıl arka arkaya denetim raporu vermişse, üç yıl geçmediği sürece tekrar denetçi olamazlar.
- ✓ Denetçi denetimini yaptığı şirketin sırlarını saklamakla mükelleftir.
- ✓ Denetçi, denetim yaptığı şirkete vergi danışmanlığı ve vergi denetimi hizmeti verebilir.
- ✓ Sermaye şirketleri için "bağımsız denetim" dışında özel denetim türü de vardır.
- ✓ Şirketin pay sahipleri, özel denetim talep edebilir. Genel kurul istemi onaylaması halinde pay sahipleri 30 gün içinde, onaylamaması halinde ise üç ay içinde şirketin bulunduğu yerdeki Asliye Ticaret Mahkemesi'ne başvurarak özel denetçi atanmasını isteyebilir.

Denetim ile ilgili bu öneriler ışığı altında, muhasebe alanında çalışan tüm personelin yeni TTK düzenlemelerini bilmesi ve işletmelerinde uygulaması gerekmektedir. Ayrıca, ülkedeki sermaye ve kredi piyasalarının, uluslararası piyasaların bir parçası haline gelmesi ve rekabet konusunda üstün olunabilmesi için yeni TTK; şeffaf, tam ve doğru bilgiler sağlayarak işletmelerin Uluslararası Muhasebe Standartları'na ve Uluslararası Denetim Standartları'na uyumunu sağlamaktadır.

KAYNAKÇA

Ak, B. (2004). "İç Denetimin Yönetim Aracı Olarak Kullanılması", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2(9):353-358.

Asthana, S.; Balsam, S. & Kim, S. (2009). "The Effect Of Enron, Andersen, And Sarbanes-Oxley On The US Market For Audit Services", Accounting Research Journal, 22(1):4-26.

- Aydoğan, S. D. (2016). "Türkiye'de Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi", *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 30:771-785.
- 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*, 6:1-11.
- Bakanlar Kurulu Kararı (19.03.2016). 2016/8549 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı. Ankara: Resmi Gazete (29658 sayılı).
- Bakanlar Kurulu Kararı (23.01.2013). 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı. Ankara: Resmi Gazete (28537 sayılı).
- Baklacioğlu, S. (1992). "Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetim Sistemi", *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(47):21-55.
- Başpınar, A. (2005). "Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", *Maliye Dergisi*, 148:35-62.
- Bezirci, M. & Karasioğlu, F. (2011). "Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi", *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 21:571-592.
- Bozdemir, E. (2012). "Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Ampirik Bir Çalışma", *Journal Of Accounting & Finance*, 54:101-122.
- Bozdemir, E. (2013). "Sermaye Şirketlerinde Bağımsız Denetimin Zorunluluğuna İlişkin Yasal Düzenlemeler ve Güncel Gelişmeler", *Mali Çözüm Dergisi*, 118:67-86.
- Büyükipçekçi, S. (2012). "Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun İş Hayatına Yansımaları-Muhasebe Uygulamalarına Etkileri ve Muhasebe Meslek Mensuplarında Algı Değerlendirmesi", *Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya*.
- Dalak, G. (2000). "Denetim ve Kalite Denetimi", *Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 1(1):65-79.
- Goh, B. W. (2009). "Audit Committees, Boards Of Directors, And Remediation Of Material Weaknesses In Internal Control", *Contemporary Accounting Research*, 26(2):549-579.
- Güler, E. (2010). "Uluslararası Denetim Standartlarına (ISA'S) Göre Türkiye'de Denetim Ortamı ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları", *Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya*.
- Güney, S. & Sarı, S. S. (2015). "Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada İç Kontrolün Rolü", *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5:62-80.
- Hatunoğlu, Z. (2010). "TTK Yasa Tasarısında Sermaye Şirketlerinde Denetime İlişkin Düzenlemeler Konusunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Değerlendirmeleri: Kahramanmaraş Örneği", *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(1):233-253.
- Hatunoğlu, Z.; Koca, N. & Kılı, M. (2012). "İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması", *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(20):169-189.
- Imhoff, G. (2003). "Accounting Quality, Auditing And Corporate Governance", *Accounting Horizons*, 118-128.
- Karakoç, M. (2013). "Türk Ticaret Kanunu İle Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 59:17-38.
- Karasu, R. (2014). "Yeni Bir Düzenleyici Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu", *Amme İdaresi Dergisi*, 47(1):79-105.
- Kartal, F. (2013). "Türkiye'de Kamu ve Özel Sektörde İç Denetim Uygulamaları", *Maliye Finans Yazıları Dergisi*, 99:8-36.
- Kızıl, C.; Akman, V. & Korkmaz, H. (2015). "Marmara Bölgesinde Muhasebe-Denetim Mesleğinin Önemi Üzerine Bir Araştırma", *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 10:193-211.

- Köse, H. Ö. (2007). "Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim", Sayıştay Başkanlığı 145. Yıl Yayınları, Gözden geçirilmiş ikinci basım, Ankara.
- Kueppers, R. J., & Sullivan, K. B. (2010). How And Why An Independent Audit Matters. *International Journal Of Disclosure And Governance*, 7(4):286-293.
- Kütük, İ. (2008). "Kamu ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri", Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Önal, S. & Kılıç, İ. (2016). "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe ve Bağımsız Denetime Getirdiği Yenilikler", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi*, 19(2):255-268.
- Özçelik, H.; Şenol, H. & Aktürk, A. (2014). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Genel Gelişmelere Bakış Açıları ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 62:55-71.
- Özulucan, A.; Keleş, D. & Arslan, S. (2016). "Muhasebe Meslek Mensuplarının 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Yer Alan Bağımsız Denetim İle İlgili Hususlar Hakkındaki Görüşlerine Yönelik Ordu İlinde Bir Araştırma", *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1):25-42.
- Saçaklı, Y. (2011). "Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye'deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi ve Öneriler", Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.
- T.C. Yasalar (11.04.2013). 6455 Sayılı Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. Ankara: Resmi Gazete (28615 sayılı).
- T.C. Yasalar (14.02.2011). 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (27846 sayılı).
- Tackett, J.; Wolf, F., & Claypool, G. (2004). "Sarbanes-Oxley And Audit Failure: A Critical Examination", *Managerial Auditing Journal*, 19(3):340-350.
- Türk Ticaret Kanunu Tasarısı (09.11.2005 - 1/1138). <http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1138.pdf> adresinden erişildi. (ET: 10.04.2017)
- Uluslan, H.; Eren, E. ve Köylü, Ç. (2012). "6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 55:11-34.
- Uzay, Ş. ve Bayat, S. B. (2016). "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Bağımsız Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler ve Tartışılmalı Konular", *Süleyman Demirel İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21:1503-1513.
- Yıldırım, S. (2011). "Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerde Denetçi", *Mali Çözüm Dergisi*, 106:43-52.