

HALKA AÇIK ANONİM ORTAKLIKLARDA BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİN FONKSİYONLARI VE DENETÇİ BAĞIMSIZLIĞI

Arş. Gör. Yasin ULUSOY*

GİRİŞ

Halka açık anonim ortaklıkların önem kazanması ile birlikte ilk olarak Amerikan ve İngiliz hukuk sistemlerinde etkin bir denetim mekanizmasına gerek duyulmuş; bu kapsamda daha 20.yüzyılın başlarında ortaklıkların hesaplarının incelenmesi bağımsız uzmanlara bırakılmış ve böylece ortaklığın kendi bünyesinde yer alan ve pay sahipleri tarafından yürütülen hesap denetiminin aksaklıkları da giderilmeye çalışılmıştır¹.

Öncelikle belirtmek gerekir ki Türkiye’de bağımsız dış denetime doğal olarak Türk yatırımcılar değil öncelikle Türkiye’de yatırım yapan yabancı sermaye gerek duymuştur². Çünkü uluslararası şirketler diğer ülkelerdeki şubelerinin çalışmalarını devamlı izlemek durumundadırlar³. Uygulamada ilk defa bağımsız denetim şirketleri tarafından denetime, yabancı tabiiyetindeki hissedarların haklarını korumak için başvurulmuştur⁴.

Halka açık şirket kavramı ülkeden ülkeye çeşitli farklılıklar göstermekle birlikte halka açık olmanın temel kıstasları genel olarak birbirine benzemek-

* Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ticaret Hukuk Anabilim Dalı

¹ **Tekinalp Ünal**: “Sermaye Piyasası Kanun Tasarısı ve Muhasebe Uzmanlığı”, Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği, İstanbul, 1974, s.186.

² Türkiye’de sermaye piyasasının kurulması ile ilgili çalışmaların tarihçesi için bkz. **Tuncer Selahattin**: Türkiye’de Sermaye Piyasası, İstanbul, 1985, s.18-19.

³ **Kılıçdaroğlu Kemal**: “Türkiye’de Bağımsız İşletme Dışı Denetimin Örgütlenmesindeki Sorunlar, Çözüm Önerileri”, 10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Ankara, 1985, s.165.

⁴ **Ansay Tuğrul**: “Anonim Şirketin Murakabesi Yolları”, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, Cilt: I, 1961, S.1, s.45.

tedir⁵. Türk Hukuku'nda halka açık anonim şirket, "hisse senetleri halka arzedilmiş olan veya halka arzedilmiş sayılan anonim ortaklık" şeklinde tanımlanmıştır (SerPK m.3/g). Pay sahibi sayısı 250'yi aşan anonim ortaklıkların hisse senetleri halka arz olunmuş sayılır ve bu anonim ortaklıklar, halka açık anonim ortaklık hükümlerine tabi olurlar (SerPK m.11/I). Sonuçta halka açık anonim ortaklık hem hisse senetleri halka arz olunmuş olan, hem de ortak sayısı 250'yi aşan anonim şirket olarak düzenlenmiştir⁶.

Sanayi devrimiyle birlikte gerek ekonomik gerekse toplumsal hayatta giderek daha fazla yer almaya başlayan anonim ortaklıkların günümüz modern ekonomik düzeni içerisindeki önemi tartışılmayacak kadar büyüktür. Anonim şirketlerin halka açılmasındaki en önemli etken fon hacminin yükseltilmesi yoluyla şirketin finansal açıdan güçlendirilmesini sağlamaktır⁷. Halka açılma yoluyla gereksinim duyulan fonun sağlanması ile birlikte küçük tasarrufların üretken alanlara yönlendirilmesi sağlanmıştır⁸. Mali tablo ve raporlarda yansımaları bulan mali bilgiler, fiili ve hukuki açıdan bağımsız dış denetim sistemi ile denetlenerek böylece kamunun aydınlatılması işlevi de yerine getirilmiş olur.

Para piyasası ile sermaye piyasası⁹ arasında kesin sınırlar çizmek mümkün değildir¹⁰. Her iki piyasada benzer özellikleri taşımakla birlikte

⁵ **Sayar** Zafer: Bankaların Halka Açılması ve Banka Yatırımcılarının Korunması, Ankara, Aralık, 2003, s.11.

⁶ Kendi menkul kıymetlerini halka arz eden bankalar ile Sermaye Piyasası Kanunu'nun (V.) bölümünde öngörülen faaliyetlerde bulunan bankalar, bunlarla sınırlı olmak üzere Sermaye Piyasası Kanunu'nun hükümlerine tabi olurlar. Ancak Kanun hükümleri, ortak sayısı bakımından bankalar hakkında uygulanmaz (SerPK m.50/a). Dolayısıyla ortak sayısı 250'yi aşan bir banka halka açık kabul edilemeyecektir.

⁷ **Bozçelik** Hayri: "Halka Açık Anonim Şirketlerde Kar Dağıtımı", Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, Cilt:XX, Haziran 2000, S.3, s.117; **Ülgen** Hüseyin: "Muhtelif Tasarılarla Göre Halka Açık Anonim Ortaklık Kavramı Ve Kuruluşuna İlişkin Bazı Hükümler", İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt : XIX, S.11, Şubat 1973, s.462; **İşeri Müge/Yozgat** Uğur: "İşletmelerin Halka Açılma Nedenlerine İlişkin Bir Açıklama", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2005, s.150.

⁸ **Tetik** Nilüfer/**Demirel** Burcu: "Türkiye'de Kamuyu Aydınlatmaya Yönelik Düzenlemelerin Değerlendirilmesi-I", Yaklaşım Dergisi, Yıl:10, S.118, Ekim 2002, s.125.

⁹ Sermaye piyasasının temel fonksiyonu, tek başına fazla bir değeri olmayacak küçük tasarrufların bazı özel haklar sağlayan değerli belgelere bağlanarak yatırımlara kaydırılmasıdır (**Aytaç** Zühtü: Sermaye Piyasası Hukuku ve Hisse Senetleri, Ankara, 1988, s.2).

¹⁰ Genel kabul görmüş bir tanımla kısa vadeli fon arz ve talebinin karşılaştığı piyasaya para piyasası, uzun vadeli fon arz ve talebinin karşılaştığı piyasaya sermaye piyasası denir

devamlı etkileşim halindedir. Sermaye piyasasının etkin bir şekilde işleyebilmesi ve böylelikle sermayenin tabana yayılabilmesine sağlamada yatırımcının ihtiyaç duyduğu güveni sağlayacak olan faktör bağımsız dış denetimdir. Halka açık şirketlerin kamuoyunu bilgilendirmek için yayınladıkları finansal tablolar¹¹ ancak bağımsız dış denetimden geçtikten sonra bir anlam kazanacak böylelikle dış denetim sermaye piyasalarında kamuyu aydınlatma¹² işlevini

(**Tuncer**, s.8-10; **Çelebician** Güran: “Bankalarla İlişkisi Bakımından Sermaye Piyasası”, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, Eylül 1966, Cilt: III, S.4, s.691; **Soydemir** Selim: “Türk Sermaye Piyasalarının Yapısı”, Perşembe Konferansları, Ankara, Nisan 2001, s.4-5); Para piyasası ile sermaye piyasası ayrımı için bkz. **Kubilay** Huriye: Türk Hukuku’nda Altına ve Diğer Kıymetli Madenlere Dayalı Sermaye Piyasası Araçları, İzmir, 1998, s.3-4; **Apak** Sudi: Sermaye Piyasaları ve Borsa, İstanbul, 1995, s.127-129; Para ve sermaye piyasası arasındaki ilişki için bkz. **Tuncer**, s.13-14; **Aytaç**, s.5.

¹¹ Finansal tablolar, işletmenin mali durumunu, faaliyet sonuçlarını, mali yönden gelişmesini ve söz konusu işletme hakkında geleceğe yönelik çıkarımlarda bulunmaya yarayan tablolar olduğu için işletme çalışmalarının kontrol edilmesine ve işletmenin gelecekteki durumuna yön verecek kararların alınmasında temel araçlardır. Sermaye Piyasası Kurulu, 1983 yılında Sermaye Piyasası Kanunu’na bağlı ortaklıklar ve aracı kurumlar için düzenlenmesi zorunlu finansal tablo tiplerini belirlemiştir. Finansal tabloların temel amaçları; yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada faydalı bilgiler sağlamak, gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede bilgiler sağlamak ve varlıklar, kaynaklar ile bunlardaki değişikliklerle işletme faaliyetleri sonuçları hakkında bilgi sağlamaktır (**Ergun** Ülkü: Finansal Tablolar Düzenlenmesi ve Analizi, İzmir, 1995, s.5,10-13); HAAO’larda hisse senetlerinin analizinde kullanılan finansal tablolar ve raporlar hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. **Apak**, s.158 vd.

¹² Kamuyu aydınlatma ilkesi, “ortaklık pay sahipleri ve alacaklılarının menfaatlerini korumaya ve haklarını bilinçli ve etkili bir şekilde kullanmaya yardım eden, gelecekteki pay ve tahvil sahiplerinin ve sermaye piyasasının diğer ilgililerinin aldatılmalarını önleyip, ortaklık yararına kazanılmalarını sağlayan, özel ekonomik gücün milli iktisadın gereklerine ve faydasına uygun çalışmasını gerçekleştiren, gerek iç gerek dış denetimi kapsamı içine alan ilkelerin tümüdür” (**Tekinalp** Ünal: Anonim Ortaklığın Bilançosu ve Yedek Akçeler, 2.B., İstanbul, 1979, s.53). Hukuki düzenlemelerin kamuyu aydınlatma ilkesine uygun yapılması ve mevcut hükümlerin bu ilkeye uygun yorumlanması artık her ülkenin yöneldiği ve ulaşmak istediği ortak bir hedef haline almıştır (**Tekinalp** Ünal: “Anonim Ortaklıklar Hukukunda Yeni Gelişmeler, Araştırmalar, Öneriler”, İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt : XVIII, S.1, Nisan 1971, s.12). Kamuyu aydınlatma ilkesi için bkz. **Taner** Berna/**Akkaya** Cenk: Sermaye Piyasası, İzmir, 2004, s.34-35. Kamuyu aydınlatma kavramı ve bu kavramın geniş şekilde anlaşılması gerektiği konusunda görüş için bkz. **Kabaalioglu** Haluk: Sermaye Piyasasında Kamuyu Aydınlatma İlkesi, İstanbul, 1985, s.13-14; **Tuncer**, s.325. Kamuyu aydınlatmaya yönelik düzenlemelerin karşılaştırılması için **Tetik** Nilüfer/**Demirel** Burcu: “Türkiye’de Kamuyu Aydınlatmaya Yönelik Düzenlemelerin Değerlendirilmesi-II”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:10, S.119, Kasım 2002, s.188.

yerine getirirken aynı zamanda piyasada istikrar, güven ve açıklığı da sağlamış olacaktır. Bunun sonucunda da piyasaya uzun vadeli fonların girmesi sağlanarak, sermaye piyasasının ilkelerinden biri olan sağlam finansman kaynağı oluşturulduğu gibi sermaye piyasasında sürekli bir derinlik de sağlanabilecektir.¹³

Denetim sadece şirketin işlemlerinin kaydını tutmayı yaramaz aynı zamanda şirketin içinde bulunduğu durumu ortaya koyduğu gibi şirket yönetimi için gerekli olan bilgileri de sağlar¹⁴. İngiltere, İtalya, Fransa gibi gelişmiş ülkelerde borsada işlem görmeyen şirketler için bile yaptırılması zorunlu olan bağımsız dış denetim, Türkiye’de hisse senetleri borsada işlem gören halka açık anonim ortaklıklar düzeyinde bile bireysel yatırımcılar tarafından gerekli ilgiyi görmemektedir¹⁵.

Sermaye Piyasası Kurumu, sermaye piyasalarını düzenleyip denetlemekle görevli özerk bir kamu kuruluşudur. Aynı şekilde ABD’de “Securities and Exchange Commission”, İngiltere’de “Financial Services Authority” bulunmaktadır¹⁶. 28.07.1981 tarihinde kabul edilen 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun 1.maddesinde bu kanunun amacının, tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak ve sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını düzenlemek ve denetlemek olduğu belirtilmiştir. İşte kanunda belirtilen bu amaçların gerçekleştirilebilmesi etkin ve verimli bir denetim sistemini de zorunlu kılmaktadır. Bunu sağlayabilecek sistemde bütün gelişmiş ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de uygulanan bağımsız dış denetimdir. Bağımsız denetimiyle ilgili ilke ve kuralların düzenlenmesi bir başka ifadeyle sadece bu sistemin getirilmiş olması yetmez aynı zamanda bunların etkin ve tarafsız olarak işletilebilmesi çok önemlidir¹⁷.

¹³ **Usul Hayrettin/Kahraman Kadir/Bekçi İsmail**: “Denetim Raporunun Bireysel Yatırımcı Kararına Etkileri”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:4, S.4, Aralık 2002, s.110; **GÜNAL Vural** : Sermaye Piyasası Hukuku, 2.B., Ankara, 1987, s.151.

¹⁴ **Adams Thomas J.**: “The Business Of Business”, 2.B., San Francisco, 1976, s.483.

¹⁵ **Karacasulu Murat**: Borsada Hisse Senetleri ve Tahvilleri İşlem Gören Şirketler Açısından Bağımsız Dış Denetimin Önemi, İzmir, 1992, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, s.89.

¹⁶ **Sumer Ayşe**: Türk Sermaye Piyasası Hukuku ve Seçilmiş Mevzuat, 3.B., İstanbul, 2002, s.141.

¹⁷ **Erol Ahmet**: “Bankalarda Bağımsız Denetimin Etkinliği ve Uluslararası Standartlar”, (www.makalem.com).

I. DENETİM KAVRAMI

Tarihsel süreç içinde denetim kavramının ortaya çıkışı çok eskilere uzanır. Milattan önce 3000 yıllarında Ninua ve Babil’de ekonomik hareketlerin ve faaliyetlerin denetlendiğine ilişkin bilgiler bulunmaktadır¹⁸. İngiltere’de Kral I.Edward zamanında devlet gelirlerini tahsil eden memurların hesapları düzenli tutup tutmadıklarını belirlemek amacıyla denetçiler görevlendirilmiştir. Böylelikle “Auditor” deyimini ilk kez 1289 yılında kullanılmaya başlanmıştır¹⁹. XIX. yüzyılda başlıca görevleri, hileli işlemleri izlemek ve hataları bulmak olan uzman muhasebeciler ortaya çıkmıştır²⁰. Bugünkü anlamda bağımsız dış denetim uygulaması ilk defa XIX. yüzyılın sonlarında İngiltere’de gerçekleşmiştir²¹.

Bağımsız denetim kavramı açıklayabilmek ve denetim türleri içindeki yerini belirleyebilmek için öncelikle denetim kavramını incelemek gerekir.

1. Denetim Kavramının Tanımı

Latince bir kelime olan “Audit” (denetim) onaylayan, duyan anlamına gelmektedir²². Aslında denetim onaylamanın, doğrulamanın bir çeşididir. Doğrulama veya onaylama ile kastedilen, bir uzman tarafından başka birinin iddiasının güvenilirliği hakkında bir sonuç bildirebilmektir²³. Genel olarak

¹⁸ **Arkun** Osman Fikret: İşletmelerde Muhasebe Denetimi, 2.B., İstanbul, 1980, s.18.

¹⁹ **Tarmur** U. Serkan: Türkiye’de Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetim Şirketleri Ve Sorunları, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetimde Muhasebe ve Finansal Kontrol Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1997, s.31; **Arkun**, s.19; **Güvemli** Oktay: “Kronojik Akış İçinde Muhasebe Uygulamalarının Gözlemlenmesi”, Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış, Ankara, 1995, s.65; **Yılmaz** H. Gül: Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Değerlendirilmesi Araştırma Yarışması Birincilik Ödülüne Değer Görülen Araştırma, Ankara, 2004, s.18 .

²⁰ Denetimin tarihsel gelişimi konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. **Dinç** Yusuf: Uluslararası Denetim Standartlarının Türkiye Uygulamaları Açısından İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman ABD. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 2001, s.26 vd.

²¹ **Bayazıtlı** Ercan: Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1991, s.50.

²² **Woolf** Emile: Auditing Today, 3.B., USA, 1985, s.1; **Stettler** Howard F.: Auditing Principles, 4.B., USA, 1977, s.5.

²³ **Konrath** Larry F.: Auditing A Risk Analysis Approach, 5 B., Kanada, 2002, s.3.

denetim, yapılan işlemlerin kurallara uygun olup olmadığı yolunda yasal, bilimsel ve düşünsel kurallara uygunluğunu araştırma amacıyla uygulama sırasında, öncesinde veya sonrasında yapılan incelemelerdir²⁴. Diğer bir tanımda denetim, “bir müessesenin muhasebe belgelerini eleştireci nitelikte gözden geçirmedir”²⁵. Bir başka tanımda ise denetim, “bir örgütün ekonomik faaliyetine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanutların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması sürecidir”²⁶.

Türk Dil Kurumu tarafından denetleme, bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek şeklinde tanımlanmaktadır²⁷. Bir başka tanımda ise denetim; “ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili beyan edilen bilgilerin önceden oluşturulmuş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek için bu ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili delillerin objektif olarak elde edilmesi, değerlendirilmesi ve sonuçların bu bilgilerle ilgilenen taraflara iletişimini sağlayan sistematik bir süreçtir” şeklinde tanımlanmaktadır²⁸.

Anonim ortaklıklarda geniş anlamda denetleme, “çeşitli bakımlardan ve çeşitli menfaatler amacıyla şirketin hesapları ile şirketin hesapları ile idare işlerinin yerinde ve kurallara uygunluğunun kontrol edilmesini” ifade ederken; anonim ortaklıklarda dar anlamda denetleme, “anonim ortaklıklarda sırf bu amaçla görevlendirilmiş ve yetki verilmiş organ veya kuruluşlar tarafından yapılan denetlemeyi” ifade etmektedir²⁹. Münferit pay sahiplerinin şüpheli gördükleri noktalarda izahat isteme (TTK m. 363/I), bilgi alma (TTK m. 362-363/III), ortaklığın ticari defterleri ve yazışmalarını inceleme (TTK m. 363/II) hakları ile azlığın (esas sermayenin onda birini temsil eden pay sahipleri)

²⁴ **Çetinkaya** Cihat: “Denetim Kavramları ve İç-Dış Denetim Tanımı”, 1990 Yılına Girerken Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu”, Ankara, Şubat 1990, s.19.

²⁵ **Salato** Gerard/**Ghez** Alain (Çev. BEYGO Nusret/YALÇIN Cevdet): Muhasebelerin Denetimi, Ankara, 1974, s.8.

²⁶ **Kepekçi** Celal: Bağımsız Denetim, 3.B., Ankara, 1998, s.1.

²⁷ <http://tdk.org.tr>

²⁸ **Yılanıcı** Münevver: İç Denetim (Türkiye’nin 500 Büyük Sanayii İşletmesi Üzerine Bir Araştırma), Eskişehir, 2003, s.7.

²⁹ **Pulaşlı** Hasan: Şirketler Hukuku, 4.B., Adana, 2003, s.512-513.

kuruluştan doğan sorumluluk bakımından kurucuların, yönetim kurulu üyelerinin ve denetçilerin ibra edilmelerine muhalefet (TTK m. 310), yönetim kurulu üyelerine aleyhine dava açılması (TTK m. 341), özel denetçi tayini istemesi (TTK m.348), bilançonun tasdikini bir ay geriye bıraktırma (TTK m. 377) hakları da anonim ortaklıklarda geniş anlamda denetleme kavramı içine girecektir³⁰. Halka açık anonim ortaklıklarda kamuyu aydınlatma ilkesi çerçevesinde (ihraçta, organize piyasalara başvuru halinde ve sürekli) yapılan açıklamalarda geniş anlamda denetleme kavramı içinde değerlendirilebilecektir³¹.

Amerikan Muhasebeciler Birliği Temel Denetim Kavramları Komitesi (The Report Of The Committee On Basic Auditing Concepts Of The American Accounting Association), denetim kavramını şöyle tanımlamaktadır: “Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlar ile önceden oluşturulmuş kriterler arasındaki uygunluk derecesini belirlemek için bu ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlarla ilgili kanıtların tarafsız olarak elde edilmesi, değerlendirilmesi ve sonuçların ilgili kişilere iletilmesinden oluşan sistematik bir süreçtir.”³².

2. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

a. Finansal Denetim

Finansal denetim (Audit Of Financial Statements), bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından bir işletmenin finansal tablolarının önceden belirlenmiş kriterlere (kriterler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya vergi mevzuatı hükümleri) uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş belirlemek amacıyla bu finansal tabloların incelenmesini

³⁰ **Poroy Reha/Tekinalp Ünal/Çamoğlu Ersin**: Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku, 9.B., İstanbul, 2003, s.365; **Pulaşlı**, s.512; **Ansay Tuğrul**: Anonim Şirketler Hukuku, 6.B., Ankara, 1982, s.157.

³¹ Halka açık anonim ortaklıklarda ihraçta, organize piyasalara başvuru halinde ve sürekli kamuyu aydınlatma konusunda bkz. **Yanlı Veliye**: Sermaye Piyasası Hukuku Çerçevesinde Halka Açık Anonim Şirketler ve Kamunun Aydınlatılması, İstanbul, 2005, s.108.

³² **Taylor Donald H./Glezen G.William**: Auditing An Assertions Approach, New York, 7.B., 1997, s.2-3; **Carmichael D.R./Willingham John J.**: Auditing Concepts and Methods, 5.B., USA, 1989, s.3; **Yılancı Münevver/Yıldız Birol**: “Yeminli Mali Müşavir-Bağımsız Denetçi ve Tasdik-Mali Tablo Denetim Çelişkisi:Mesleğin Gelişimine Etkileri”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:2, S.5, Ekim 2001, s.68;**Güredin Ersin** : Denetim, 10 B., İstanbul, Ekim 2000, s.5.

kapsar³³. Finansal denetimle, bilanço, gelir ve nakit akış tabloları incelenmekte, hesapların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanıp hazırlanmadığı tespit edilmektedir³⁴.

b. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi (compliance, regularity, propriety audit), iç denetçiler, dış denetçiler veya kamu denetçileri tarafından bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmeye tabi tutulmasıdır³⁵. Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, sınırlı olarak ilgili ve yetkili kişi ve kuruluşlara raporlandığından dolayı genellikle iç denetçiler, gerekli durumlarda ise dış denetçiler tarafından yapılır³⁶.

Uygunluk denetiminin performansı, araştırılabilir verilerin, kabul görmüş kriter veya standartların varlığına bağlıdır. Uygunluk denetiminin amacı işletmenin kanunlara, kurallara, anlaşmalara veya yönetmeliklere uygunluk derecesini tespit etmektir³⁷.

c. Performans Denetimi

Performans denetimi (operational audit, performance audit), kamu ve özel sektör işletmelerinde iç denetçiler tarafından, ayrıca kamu kuruluşlarında kamu denetçileri tarafından bir örgütün faaliyetlerinin verimlilik ve etkinliğini değerlemek amacıyla bu faaliyetlerle ilişkili usul ve yöntemlerin uygulanışının gözden geçirilmesini, belirli faaliyetlerin ayrıntılı analizini yapması kapsar³⁸.

³³ **Kenger** Erdal: Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu, Şubat 2001; **Gallegos** Frederick/**Richardson** Dana R./**Borthick** A. Faye: Audit and Control Of Information Systems, Cincinnati, 1987, s.23; Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. **Taylor/Glezen**: s.4; **Kepekçi**: s.2; **Arens** Alvin A./**Loebbecke** James K.: Auditing An Integrated Approach, 6.B., New Jersey, 1994, s.4.

³⁴ **Pany** Kurt/**Whittington** O. Ray: Auditing, USA, 2. B., 1977, s.12; **Messier** William F.: Auditing A Systematic Approach, USA, 1997, s.11; **Yılmaz**, s.22.

³⁵ **Taylor/Glezen**, s.4; **Kepekçi**, s.2; **Arens/Loebbecke**, s.5.

³⁶ **Kenger**, Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu.

³⁷ **Pany/Whittington**, s.12; **Messier**, s.12; **YILMAZ** :s.22.

³⁸ **Robertson** Jack C.: Auditing, 8.B., USA, 1996, s.817; **Gallegos** Frederick/**Richardson** Dana R./**Borthick** A. Faye: s.29-30; **Yılmaz**, s.23; **Arens/Loebbecke**, s.4; Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. **Taylor/Glezen**: s.4; **Kepekçi**, s.3.

Performans denetimi, işletmenin faaliyetlerinin tümünü veya bir bölümünü sistematik bir şekilde gözden geçirmeyi, kaynakların verimli ve etkili kullanılması arasındaki ilişkiyi inceleme olanağı sağlar. Bu denetimin amacı işletmenin performansını ölçmek ve işletmenin gelişmesi için tavsiyelerde bulunmaktır. İşletmelerde performans denetiminin önemi son yıllarda artmakta ve bu trend gelecekte de artarak sürecektir³⁹. Örgütün tamamı veya bir bölümü, şubelerinden birisi, üretim, finans ve pazarlama gibi bölümleri denetimin konusunu oluşturabilir. Performans denetiminde kullanılan kriterleri belirleme sübjektif bir konu olduğundan, performans denetimi yönetim danışmanlığına da benzer⁴⁰.

d. Ekonomik Denetim

Ekonomik denetim (economic audit, systematic audit, overall audit), bir taraftan kuruluşun faaliyetlerinin yürürlükteki mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığını, diğer taraftan finansal tablolarının yürürlükteki mali mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğu ayrıntılı bir denetime tabi tutar, öte yandan kuruluşa tahsis edilen kaynakların rasyonel esaslara göre etkinlik ve verimlilik ilkeleri doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını ölçer ve bu doğrultuda önerilerde bulunur⁴¹.

II. BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM KAVRAMI

Muhasebe denetimi veya dış denetim de bağımsız denetçiler tarafından yapılan finansal tablolar denetimini ifade ettiği için bu anlamı karşılayacak şekilde yalnızca “denetim” kelimesini kullanmak yanlış olmaktadır⁴².

1. Bağımsız Dış Denetimin Tanımı

Bağımsız dış denetim, “*mali tabloların ait oldukları işletmenin mali durumu ile faaliyet sonuçlarını doğru olarak aksettirilip aksettirilmediğinin ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygunluğunun incelenip, sonucun bir raporla tevsik edilmesi işlemidir*”⁴³. Diğer bir tanımda ise

³⁹ Pany/Whittington, s.12; Messier, s.12.

⁴⁰ Kepekçi, s.3.

⁴¹ Kenger, Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu.

⁴² Yılancı, s.9. Bağımsız dış denetimin muhasebe denetimiyle karşılaştırması için bkz. Kepekçi, s.8.

⁴³ Çömlekçi Ferruh: Muhasebe Denetimi, Eskişehir, 1976, s.5-6; Kepekçi, s.7.

bağımsız dış denetim, “şirketlerin, bankaların, iktisadi kamu kuruluşlarının kendi iç bünyelerindeki denetim organlarının dışında, genel güven duyulan bağımsız kuruluşlar tarafından denetlenmesi ve düzenlenen raporların kamuya açıklanmasıdır”⁴⁴. Bağımsız denetimi ana hatlarıyla “yönetim tarafından hazırlanan finansal tabloların objektif olarak incelenmesi” olarak tanımlanmaktadır⁴⁵.

Sarbanes-Oxley Kanunu bağımsız dış denetimi, hisse senedi ihraç eden şirketlerin finansal tablolarının, bağımsız denetim şirketi tarafından “Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu” (Public Company Accounting Oversight Board) ve SEC’in belirlediği kurallar uyarınca, görüş oluşturulmak amacıyla incelenmesi olarak tanımlamıştır⁴⁶.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelikte bağımsız denetleme, “ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerinin bağımsız denetleme kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetleme elemanları tarafından bu kuruluşlar adına, denetleme ilke, esas ve standartlarına göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak, düzenlenmiş mali tabloların, 2499 sayılı Kanun çerçevesinde gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır”(m.5).

Sermaye piyasasında bağımsız denetim hakkında Seri :X No:16 sayılı tebliğde bağımsız denetim, “ortaklıkların ve sermaye piyasası kurumlarının kamuya açıklanacak veya Sermaye Piyasası Kurulu tarafından istenecek mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre, defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesini ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanması ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır (Seri X No: 16 sayılı Tebliğ m.1)⁴⁷.

2. Bağımsız Dış Denetim Türleri

Bağımsız dış denetçi, denetlenen ortaklığın bir çalışanı olmayıp, müşteri ortaklığın yönetimi ile herhangi bir ilişkisi yoktur⁴⁸. Dış denetçi işletmenin

⁴⁴ Karşlı Muharrem: Sermaye Piyasası Borsa Menkul Kıymetler, İstanbul, 1989, s.471.

⁴⁵ Holmes Arthur W.: Basic Auditing Principles, USA, 1962, s.1.

⁴⁶ USA Sarbanes-Oxley Act of 2002, Section 2/(a)-2.

⁴⁷ 04.03.1996 Tarih ve 22570 Sayılı R.G.; <http://www.spk.gov.tr/msd/msd.htm>.

⁴⁸ Holmes, Basic Auditing Principles, s.1.

finansal tablolarının gerçek durumu yansıtmayı yansıtmadığını genel kabul görmüş denetim ilkelerine göre incelerken, iç denetim daha fiili olarak ve işletmede tüm hesap dönemi boyunca kesintisiz yapılması ile farklılıklar göstermektedir⁴⁹. Sermaye piyasasında, gerektiğinde elektronik ortam da dahil bağımsız denetim faaliyetine ilişkin esasları belirlemek; 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı kanuna göre denetlemeye yetkili olanların sermaye piyasasında bağımsız denetleme faaliyetlerinde bulunacak kuruluşların kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ile istişarede bulunarak belirlemek ve bu şartları taşıyanları listeler halinde ilan etmek (m.22/d Değişik: 4487 - 15.12.1999); kamunun zamanında yeterli ve doğru olarak aydınlatılmasını sağlamak amacıyla, genel ve özel nitelikte kararlar almak ve her türlü malî tablo ve raporlar ile bunların bağımsız denetimlerinin, sermaye piyasası araçlarının halka arzında yayımlanacak izahname ve sirkülerin ve araçların değerini etkileyebilecek önemli bilgilerin kapsamını, standartlarını ve ilân esaslarını tespit ve bu konularda tebliğler yayımlamak(m.22/e) Sermaye Piyasası Kurulu'nun başlıca görev ve yetkileri arasındadır. Sürekli kamuyu aydınlatma ilkesi çerçevesinde periyodik olarak yapılan, sürekli ve sınırlı bağımsız denetim raporları ilan edilerek kamuya açıklanır.

Bağımsız dış denetim sürekli, sınırlı ve özel denetim olmak üzere üç aşağıdaki şekilde yapılır.

a. Sürekli Denetim

Sürekli denetim, her yıl yapılan ve gerekli tüm denetim tekniklerini kapsayan denetim şeklini ifade eder (Seri X No: 16 sayılı Tebliğ⁵⁰ m.19/I; Yönetmelik m.8/I). HAAO'larda Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemeleri çerçevesinde hazırlanması ve kamuya açıklanması zorunlu yıllık mali tabloların tümünün sürekli denetimden geçmesi zorunludur. HAAO'lar bu niteliği kazandıkları hesap dönemi başından itibaren sürekli denetlemeye tabidirler (Seri X No:12 sayılı Tebliğ m.1)⁵¹. Bağımsız sürekli denetimin her

⁴⁹ **Akarkarasu** Nahit: Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler, SPK Araştırma Raporu (Yeterlik Etüdü), 31.10.2000: s.17-18.

⁵⁰ 04.03.1996 T. ve 22570 sayılı R.G.de yayımlanmıştır.

⁵¹ Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Sürekli ve Sınırlı Denetlemeye Tabi Ortaklık ve Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında

yıl yapılmasından kastedilen sürekli denetimin, yıl sonu veya bitiminde değil; herhangi bir dönem veya süre sınırlaması yapılmaksızın ait olduğu yıl dönemi içerisinde mali tablo kalemlerinin niteliği ve hacmi gözönünde bulundurulularak, denetçinin belirleyeceği aralıklarla bağımsız sözleşme tarihinden bağımsız denetim raporu tarihine kadar devamlı yapılmasıdır (Seri X No:16 sayılı Tebliğ m.31/II)⁵².

b. Sınırlı Denetim

Sürekli denetim yaptırılan ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş ara mali tabloların, ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak sürekli bağımsız denetim yapan bağımsız denetim kuruluşunca, sürekli denetim programlarına uyumlu bir şekilde denetlenmesi sınırlı denetimdir (Seri X No: 16 sayılı Tebliğ m.19/II). HAAO'lar altışar aylık ara bilançoları ile gelir tablolarını bağımsız sınırlı denetimden geçirmek zorundadırlar (Seri X No:12 sayılı Tebliğ m.1).

Tanımdan da anlaşılacağı üzere sınırlı denetim tek başına ayrı sözleşmeye konu olabilecek bir denetim faaliyeti değildir. Varlığı sürekli denetim sözleşmesinin varlığına tabi olan ancak sürekli denetimi yapacak bağımsız denetim kuruluşu tarafından yapılabilecek bir denetimdir.

c. Özel Durumlarda Yapılan Denetim

Sermaye piyasası araçlarının halka arzı için Sermaye Piyasası Kurulu'na başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan ortaklıklar ile aynı durumdaki sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş mali tabloların denetlenmesi özel denetimdir (Seri X No: 16 sayılı Tebliğ m.19/III; Seri X No:7 sayılı Tebliğ m.1⁵³). Sermaye Piyasası Kurulu; halka arzda, kayıtlı sermaye sistemine geçişte, bu Kanun kapsamındaki anonim ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarının tasfiyesi, devri, birleşmesi ve nevi değiştirmelerinde bağımsız denetim raporu isteyebilir (2499 s.k. m.16/III).

Tebliğ Seri X No:12; 18.02.1992 T., R.G. S.21146'de yayımlanmış; 29.06.2002 T., R.G. S.24800'de yayımlanan Seri:X No:18 sayılı Tebliğ ile değişikliğe uğramıştır.

⁵² **Yavaşoğlu** Mustafa: Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim, Ankara, 2001, s.24.

⁵³ Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Özel Denetlemeye Tabi Ortaklık ve Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ Seri X No:7; 20.07.1988 T., R.G. S.19878'de yayımlanmış; 18.02.1992 T., R.G. S.21146'da yayımlanan Seri:X No:13 sayılı Tebliğ ile değişikliğe uğramıştır.

Özel denetim çalışmasının bağımsız denetim sözleşmesinin imzalandığı tarihte başladığı kabul edilir (Seri X No: 16 sayılı Tebliğ m.19/V).

Özel denetimde, denetlenecek mali tabloların bağımsız denetim çalışmasının başladığı ay sonu itibarıyla hazırlanmış olması esastır. Ancak bağımsız denetim çalışmasının başlangıç tarihinden önceki iki ay ve halka arz izni için Kurula başvuru tarihinden veya birleşme, bölünme, devir veya tasfiye kararı için ilgili genel kurul toplantı tarihinden önceki üç ay içinde yer alan bir tarih itibarıyla çıkarılmış olan mali tablolar da özel denetime konu olabilir. Fakat bu durumda, geçmiş süre faktörünün, bağımsız denetim süresi içinde yapılacak sayım ve envanter incelemesinden hareketle kaydi envanter tekniği ile söz konusu mali tabloda yer alan varlık kalemlerine ulaşılabilmesi gibi sebeplerle, çalışma alanını sınırlamaması ve denetçi görüşüne şart oluşturmaması zorunludur (Seri X No: 16 sayılı Tebliğ m.19/IV).

III. BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİN ÖZELLİKLERİ

Halka açık anonim ortaklıklarda hisse senedi sahibi kapalı şirketlerden farklı olarak daha fazla oranda “ortak” niteliğinden uzaklaşmakta “yatırımcı” niteliğine bürünmektedir. Bu durumda doktrinde “güç boşluğu” olarak isimlendirilen durum ortaya çıkmaktadır⁵⁴. Güç boşluğu ile ifade edilmek istenen, “çok pay sahipli anonim ortaklıklarda pay sahiplerinin büyük bir kısmının genel kurullara katılmaması nedeniyle oluşan yabancılaşma sorunlarının tümüdür”⁵⁶. Halka açık olmayan şirketlerde genellikle sermaye ve yönetim ayrımı olmaksızın iç içe geçmiş şekilde bulunduğu için kural olarak sermaye sahipleri aynı zamanda şirket yönetiminde ve denetiminde etkin rol oynamaktadırlar. Anonim şirketlerde sermaye şirketi olması nedeniyle diğer şirket türlerine nazaran kişi unsuru zayıflamakla birlikte yine de varlığını sürdürmektedir. Halka açık şirketlerde çok ortaklılık hisse senedi sahibini yatırımcı gibi hissetmesi nedeniyle genel kurul toplantılarına ilgi az olduğu

⁵⁴ Poroy/Tekinalp/Çamoğlu, s.402.

⁵⁵ Güç boşluğunun sakıncalarının, pay sahiplerinin anonim ortaklık genel kurullarına internetten katılımı ile giderilebileceği yolunda görüş için bkz. Bilge Mehmet Emin: “Pay Sahiplerinin Anonim Ortaklık Genel Kurullarına İnternette Aracılığıyla Katılımı”, Bilgi Toplumunda Hukuk Ünal Tekinalp’e Armağan, Cilt:1, İstanbul, 2003, s.220 vd.; Kaya Mustafa İsmail: “Anonim Ortaklıkların Genel Kurul Toplantılarının İnternet Aracılığıyla Yapılması”, A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 52, Yıl:2003, S.4, s.212.

⁵⁶ Tekinalp Ünal: Halka Açık Anonim Ortaklıklar ve Halk Sektörü, Halka Açık Anonim Ortaklıklar Konusunda Bildirisi, Ankara, 1975, s.25.

gibi genel kurul toplantılarının yapılması bile önemli sorun oluşturmaktadır. Halka açık şirketlerde ortak şirketin yönetimi ve denetiminden çok yatırdığı sermaye karşılığında ne kadar gelir elde edeceğini hesaplamaktadır⁵⁷. Çok ortaklı şirketlerde yönetim kurulu, üst üste yıllarca görevde kalmakta ve ortaklara karşı sorumluluk duygusundan yoksunlaşmaktadırlar⁵⁸. Oydan yoksun hisse senetleri çıkarılması ve oyun temsilci aracılığıyla kullanılması⁵⁹ durumlarında, ortaklıktan uzaklaşan ortakların menfaatleri bağımsız dış denetim sayesinde bu açık kapatılabilecektir. Hisse senetlerinin günlük piyasa hareketleri nedeniyle çok kısa sürelerde el değiştirmesi de ortakların şirketin yönetimi ve denetimi ile ilgilenmemelerinde önemli bir etken olmaktadır. Bağımsız dış denetim belki de en önemli özelliği halka açık anonim şirketlerde işte bu güç boşluğunu doldurarak zaten yetersiz ve etkisiz olan iç denetimin açıklarını kapatmak ve böylelikle ilgisiz olan yatırımcıların menfaatlerini de korumaktır⁶⁰.

Bağımsız dış denetim sonucunda düzenlenen raporlar, işletmenin mali durumu açık, tarafsız ve nesnel bir biçimde ortaya koyar⁶¹. Şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri bağımsız denetim sistemiyle anlam kazanmakta ve bağımsız denetim sistemi sermaye piyasasındaki ilgililerin doğru kararlar almaları ve piyasalarda güvenilirliğin ve istikrarın sağlanmasına hizmet etmektedir⁶². Bu da dış denetiminin bağımsızlık özelliğini ortaya koymaktadır. Dış

⁵⁷ **Konuralp** Aynur: Halka Açık Anonim Şirketlerde Küçük Pay Sahibinin (Yatırımcının) Korunması, SPK Araştırma Raporu, 1988, s.7-8; **Poroy/Tekinalp/Çamoğlu**, s.402.

⁵⁸ **Kabaalioglu**, s.28-29.

⁵⁹ Halka açık anonim ortaklıklarda çeşitli sebeplerle genel kurul toplantılarına katılmayan küçük pay sahiplerinin genel kurulda temsil edilebilmelerine ve çıkarlarının kurumsal temsilcilerin (bankalar) sorumluluğu altında uzman kişilerce korunmuş olacağı ve böylelikle "güç boşluğunun büyük oranda giderileceği yolundaki görüş için bkz. **Moroğlu** Erdoğan : Makaleler I, 2.B., İstanbul, 2001,s.292-293.Bkz. **Turanboy** Asuman: "Anonim Şirketlerde Temsilci Aracılığıyla Oy Kullanma ve Hissedarlara çağrı Yoluyla oyda Vekalet", A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 45, Yıl:1996, S.1-4, s.427 vd

⁶⁰ Sermaye piyasasında yatırımcıların korunması konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. **Aytaç** Zühtü: "Yatırımcının Korunmasında Neredeyiz", Perşembe Konferansları, Ankara, Ocak 2001, s.10-12.

⁶¹ **Pirtini** Ali Türker: Halka Açık Anonim Ortaklıkların Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre Dönem Sonu Bağımsız Dış Denetimi ve Bir Uygulama, Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü Sosyal Bilimleri Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gebze, 2000, s.26.

⁶² **Koldaş** Tevfik: "Merkez Bankalarında Bağımsız Dış Denetim", Lira Bülten, Nisan 2001, S.18, s.21.

denetimden beklenen faydanın sağlanabilmesi için denetçi bağımsızlığı olmazsa olmaz koşuludur. Nitekim bu özelliği sağlamak amacıyla bütün Dünyada olduğu gibi ülkemizde de çeşitli kanuni düzenlemeler yapılmış böylelikle denetçi bağımsızlığı güvence altına alınmaya çalışılmıştır.

Bağımsız denetimin bir başka özelliği de standartlaşmadır⁶³. Bağımsız dış denetimde standartlaşma iki aşamada kendisini göstermektedir. İlk olarak denetim esnasında uyulması zorunlu mesleki kurallar olarak denetim standartlarına uygun bir denetim sürecinin geçirilmesidir. İkinci standartlaşmada hazırlanacak denetim raporlarının önceden belirlenen esaslar dahilinde tek tip olarak hazırlanmasıdır. Bu kapsamda SPK tarafından yayımlanan Seri X No: 16 sayılı Tebliğ ile de denetim sonucu hazırlanacak raporların örnekleri verilmiştir. Denetim raporlarının açık ve anlaşılır olması amacıyla standartlaşma kaçınılmaz bir gerekliliktir. Son yıllarda küresel bazda sermaye hareketlerinin artması ile birlikte uluslararası düzeyde de gerek muhasebe gerekse denetim alanlarında standartlaşma girişimleri önemli ölçüde ivme kazanmıştır.

IV. BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİN FONKSİYONLARI

Denetimin amacı özellikle Anglo Sakson ülkelerinde, işletmenin hesaplarının işletmenin mali durumunu doğru ve açık (true and fair) olarak temsil ettiğine dair mesleki görüşün oluşturulması olarak yerleşmiştir⁶⁴. Halka açık anonim ortaklıkların dış denetimi ile ülkenin ekonomik sosyal yapısına olumlu katkılar yanında halka açık anonim ortaklıklar aracılığıyla toplanacak kaynak ile ekonomik kalkınmayı gerçekleştirmek de amaçlanmaktadır⁶⁵.

Bağımsız denetimin bir başka amacı da finansal tabloların biri bütün halinde mevcut finansal durumu, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumdaki meydana gelen değişimleri genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, doğru bir şekilde yansıtmakta olduğu hususunda bir yargıya ulaşmaktır⁶⁶. Denetim sonucunda düzenlenen denetim raporu ile kullanıcılar, işletme

⁶³ Küçüksözen/Sayar, s.50.

⁶⁴ Somay Vahyi: "Bağımsız İşletme Dışı Denetim Teknikleri (Çeşitli Ülkeler Karşılaştırması)", 10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Ankara, 1985, s.113.

⁶⁵ Arkan Sabih: Halka Açık Anonim Ortaklıkların Özellikleri ve Dış Denetimleri, Ankara, 1976, s.48-49.

⁶⁶ Güredin, s.11.

ile ilgili yeni bir bilgi elde etmemektedirler sadece mali tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve gerçeği yansıtmadığı yolunda denetçi görüşünü öğrenmektedirler⁶⁷. İşletmelerin gerçekleştirdikleri faaliyetlerin net ve açık ekonomik sonuçlarının görüleceği yer olan finansal tablolar adeta bir işletmenin karnesi niteliğindedir. Finansal tablolar aracılığıyla yapılan bilgilendirmeyle, yönetimin işletme hedeflerine ulaşmadaki başarısı da ortaya konulacaktır⁶⁸.

1. Bilgilendirme Fonksiyonu

1990'lı yıllardan itibaren dışa açılma, küreselleşme ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler ile birlikte yabancı sermayenin artan bir ivme ile Türkiye'ye girmeye başlaması, sermaye piyasalarında kamuyu aydınlatma⁶⁹ ihtiyacını karşılayacak finansal bilgilere olan ihtiyacı giderek arttırmıştır⁷⁰. Kamuyu aydınlatma ilkesinin temel amacı, yatırımcıları risklerden korumak değil, risklere karşı bilinçlendirmektir⁷¹. Bilgi, sermaye piyasasında yer alan bütün ilgililer için önem taşımaktadır. Bağımsız dış denetimin en önemli fonksiyonlarından biri bilgilendirme işlevidir. Böylelikle tasarruflarını menkul kıymetlere yatırım yaparak değerlendiren hisse senedi sahiplerine daha bilinçli ve doğru olarak yatırım yapabilme imkanı sunulacaktır⁷². Bağımsız denetçiler kullanılarak, bilgilerin doğruluğunu bağımsız ve tarafsız olarak

⁶⁷ **Kepekçi**, s.201.

⁶⁸ **Örerler** Esin Okay: "Finansal Değerlendirme Açısından Finansal Tabloların Şeffaflığı", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Mayıs 2005, s.2.

⁶⁹ Sermaye piyasasında halka açık anonim ortaklıklarda "kamuyu aydınlatma ilkesi", halka açık olmayan klasik anonim ortaklıklardaki hissedarların "bilgi alma haklarının" yerini almıştır (**Turanboy** Asuman: Halka Açık Banka ve Hissedarının Korunması, Ankara, 2002, s.70).

⁷⁰ **Küçüksözen Cemal/Sayar A.R. Zafer**: "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Raporlama Standartları", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Şubat 2002, s.50.

⁷¹ **Tetik/Demirel**, "Türkiye'de Kamuyu Aydınlatmaya Yönelik Düzenlemelerin Değerlendirilmesi-I", s.126.

⁷² **Gül Kudret/Ergün Halil**: "Muhasebe Mesleğinde Etik", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2004, s.55; **Usul/Kahraman/Bekçi**, s.112; **Çakır** Veysel: "Bağımsız İşletme Dışı Denetim Sistemlerinde Meslek Kuruluşlarının Rolü ve Örgütlenmesi", 10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Ankara, 1985, s.148; Anonim ortaklıkta pay sahibinin bilgi alma hakkı konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. **Teoman Ömer**: "Anonim Ortaklıkta Pay Sahibinin Bilgi Alma Hakkı Üstüne", İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt : XVIII, S.1, Nisan 1971, s.20-21; **Kepekçi**, s.11; **Örerler**, s.2.

tespit edilebilecektir⁷³. Özellikle yatırımcıların anlayamayacağı, mesleki uzmanlık gerektiren bilgilerin yatırımcılar tarafından anlaşılabilir hale gelmesi bakımından bağımsız denetim raporları önem taşır.

Bağımsız denetim ile kamunun bilgilendirilerek aydınlatılması sağlandığı gibi sermaye piyasasının da açıklık, güven ve kararlılık içinde etkin çalışması da sağlanır⁷⁴.

2. Koruyucu Fonksiyonu

Bağımsız dış denetimin bir başka faydası da, tasarruflarını sermaye piyasasında değerlendirmek isteyen yatırımcılara sunulan bilgilerin eksiksiz ve mümkün olduğunca gerçeği yansıtmalarını sağlayarak yanıltıcı işlem ve uygulamaları engelleyerek potansiyel yatırımcıları korumaktır⁷⁵.

Kayıt tutma hatalarının finansal tabloları etkilemeleri nedeniyle, dış denetim ile bu hatalar en aza indirilebilmekte böylece denetime tabi tutulan firma yanında hisse senedi sahibi yatırımcılar da bu hataların yol açabileceği zararlardan korunabilecektir⁷⁶.

Koruyucu işlevin bir başka yönünü de işletmenin yönetenlerin kötü niyetli faaliyetlerine karşı korunmasıdır. Bağımsız denetim ile işletme aleyhine yapılmış hatalar ortaya çıkacağı için işletmenin zarara uğraması önenebilecektir⁷⁷. Dış denetim sonucu doğru ve güvenilir bilgi sağlanarak işletme verimini yükseltmek ve iyileştirmek mümkün olduğu gibi doğru

⁷³ **Demirkan Şefika**: Türkiye’de Bağımsız Dış Denetimin Vergi Gelirlerinin Arttırılmasında Etkinliği, DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir, 1998, s.12; **Gönül Ayşenur/Eroğlu Zeynep Ada**: Etkin Bankacılık Denetiminde Temel Prensipler Türkiye ve Diğer Ülke Uygulamaları, Ankara, Mart 1999, s.5; **Küçüksozen/Sayar**, s.50.

⁷⁴ **Kayar İsmail**: Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Etik Kurallar, İstanbul, 2002, s.94.

⁷⁵ **Usul/Kahraman/Bekçi**, s.113.

⁷⁶ **Brooks Jermyn P.**: “Çeşitli Ülkelerdeki Bağımsız İşletme Dışı Denetim Sistemlerinin Fonksiyon ve İşleyiş Özellikleri”, 10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Ankara, 1985, s.54; **Güredin**, s.16; **Baran Kudret**: Halka Açılacak Anonim Şirketlerin Mali Tablolarının Sermaye Piyasası Kanunu’na Göre Özel Bağımsız Dış Denetimi ve Bir Uygulama, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD. Muhasebe Finansman Programı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1997, s.61.

⁷⁷ **Kirmikil Yusuf**: “Türkiye’de Devletin Değişik Amaçlı İşletme Denetimlerini ve İşletme İçi Denetimleri Tamamlayıcı Yönleriyle Bağımsız İşletme Dışı Denetim”, 10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Ankara, 1985, s.160-161.

yönetim politikalarının oluşturulmasına da hizmet eder⁷⁸. Bağımsız dış denetim raporu, denetim yapıldığı anda işletmenin mali durumunun ne olduğunu nesnel bir biçimde ortaya koyar, işletme yönetimine işletmenin olumlu ve olumsuz yönlerini göstererek önceden önlem alınmasına olanak sağlar⁷⁹. Elde edilen kaliteli ve güvenilir bilgiler İşletme yöneticilerinin geleceğe ilişkin isabetli ekonomik kararlar verebilmesinde etkili olur⁸⁰.

3. Caydırıcılık Fonksiyonu

Kamuya açıklanacak mali tabloların şirketin faaliyetlerinden sorumlu kişilerce hazırlanması bunların muhasebe verilerini kendi çıkarları doğrultusunda düzenlemesi gibi bir tehlikeyi de beraberinde getirmektedir. Böylece etkin denetlemenin olmadığı ortamlarda çeşitli yollarla şirket için yanlış imajlar oluşturulabilir⁸¹. Mali tabloların bağımsız denetçiler tarafından⁸² doğruluk ve güvenilirliklerinin araştırılmasındaki maksat, ortaklık yöneticileri tarafından şirket faaliyetlerinin dürüst bir şekilde yürütülmesini zorunlu kılmak böylece sermaye piyasasında ve kamuoyunda yöneticilerin davranışlarına karşı güven sağlamaktır⁸³. Mali tabloların kullanıcıları ile mali tabloların hazırlanmasından sorumlu olan ortaklık yöneticileri arasında mevcut veya olası bir çıkar çatışması her zaman imkan dahilindedir⁸⁴.

Halka açık anonim ortaklıklar tarafından yatırımcıya sunulan finansal bilgiler incelenip bunun sonucunda hazırlanacak raporlar kamuoyunu aydın-

⁷⁸ **Romney** Marshall B./**Steinbart** Paul John: Accounting Information Systems, 9.B., New Jersey, 2003, s.195; **Gül/Ergün**, s.55.

⁷⁹ **Pirtini**, s.26; **Dural** Fatih: “Bağımsız Denetim (AUDİTİNG) ve Vergi Denetimi İlişkileri, Fonksiyonları ve 3568 Sayılı Meslek Yasası Kapsamında Türkiye’deki Denetim Olgusunun Değerlendirilmesi”, 1990 Yılına Girerken Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu, Ankara, Şubat 1990, s.326; **Baran** Kudret: s.61.

⁸⁰ **Aktuğlu** Mehmet Ali: Denetleme ve Revizyon, 2.B., İzmir, 1983, s.9; **Morbel** Murat: Türkiye’de Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetimin Yararları, DEÜ. Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD. Muhasebe Finansman Programı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1995, s.10.

⁸¹ **Apak**, s.129.

⁸² Mali tabloların denetiminin bağımsız dış denetçiler tarafından yapılmasının nedenleri için bkz. **Kepekçi**, s.8-9.

⁸³ **Uman** Nuri: “Bağımsız İşletme Dışı Denetimin Ekonomideki ve Özellikle Sermaye Piyasasındaki Rolü ve Önemi”, 10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Ankara, 1985, s.23.

⁸⁴ **Kepekçi**, s.9.

lattığından yöneticilerin, denetçilerin, ortaklıkta hakim durumda bulunan gerçek ve tüzelkişilerin planladıkları manipule hareketleri daha başlangıç aşamasında önlenebilecektir⁸⁵.

4. Ekonomik Fonksiyonu

Kamuoyunu ve yatırımcıları bilgilendirmeden sermaye piyasasında yatırıma özendirmek mümkün değildir. Bunun için de mutlaka halka açık anonim ortaklıklar hakkında tarafsızca hazırlanan ve güvenilir hale getirilmiş bilgilere ihtiyaç vardır⁸⁶. Bankalar, hükümet, iş çevreleri gibi pek çok kesim ekonomik kararlar alırken yaygın olarak bağımsız denetimden faydalanırlar⁸⁷. Bağımsız dış denetim sistemi sayesinde yatırımcılar piyasaya güven duyarak daha fazla yatırıma yönelebilecek bu da makro düzeyde bir ekonomik gelişme ve kalkınmayı beraberinde getirecektir. Özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan piyasalar açısından bakıldığında yabancı yatırımcının ülkeye çekilebilmesi için piyasanın açıklık ve doğruluğunun sağlanması daha bir önem kazanmaktadır. Sermaye piyasasına yatırım kararlarında temel noktayı oluşturan mali tablolar, gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı bağımsız denetim ile tespit edildikten sonra ancak yatırımcı açısından bir anlam ifade edecektir⁸⁸.

Yatırımcılar için gerekli olan güven sağlanarak tasarrufların yurt içi yatırımlara dönüştürülmesi ve böylece iktisadi kalkınmanın etkin ve yaygın bir hale getirilmesi kadar, Türkiye'ye yabancı sermaye akımının ve bunların sonucu olarak teknoloji transferinin sağlanması bakımından da bağımsız dış denetim önemlidir⁸⁹.

Piyasaya yatırımcının girmesinden daha önemli bir başka konu ise yatırımcının bu piyasada kalmasının temin edilmesidir. Yatırımcının piyasa içinde kaldığı sürece menkul kıymeti veya dahil olduğu sektörü değiştirmesi

⁸⁵ **Usul/Kahraman/Bekçi**, s.113.

⁸⁶ **Aysan** Mustafa A.: "Türkiye İçin Muhasebe Uzmanlığı Mesleğinin Gereği", Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği, İstanbul, 1974, s.151-152.

⁸⁷ **Arens/Loebbecke**, s.7.

⁸⁸ **Kıracı** Murat: "Hile Riski Değerlemesinin ve Hileleri Bulmanın Denetimin Etkinliğindeki Rolü ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2005, s.104; **Örerler**, s.2.

⁸⁹ **Türk** İsmail: "10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri Açılış Konuşması", Ankara, 1985, s.11.

önemli değildir⁹⁰. Yatırımcının piyasada kalmasını sağlayacak olan da etkin bir denetim sistemidir.

V. DENETÇİ BAĞIMSIZLIĞI

Türkiye’de bağımsız denetime ilişkin pek çok yasal düzenleme bulunmaktadır. Yasal olarak bağımsız denetim zorunluluğu ilk defa 1987 yılında bankaların denetimi ile gündeme gelmiştir⁹¹. Denetim mesleği, Türkiye’de mesleki kuruluşlar tarafından değil, yürürlükteki mevzuat gereğince yetkili olan çeşitli kurumlar tarafından düzenlenmektedir⁹². Bağımsız denetim konusunda yetkili kurumlar da mevzuata paralel şekilde çok çeşitlilik göstermektedir. Halka açık anonim ortaklıklarda Sermaye Piyasası Kurulu, bankalar ve özel finans kurumlarında BDDK, sigorta, finansman ve faktoring şirketlerinde ise Hazine Müsteşarlığı düzenleme yetkisine sahiptir⁹³. Bu parçalanmış yapı bölünmüşlüğe sebep olduğu gibi aynı kavramların defalarca düzenlenmesi dolayısıyla gereksiz tekrarlara sebep olmaktadır⁹⁴. Bu kapsamda olmak üzere bağımsızlık ilkesi de çeşitli şekilde düzenlemelere tabi tutulmuştur.

1. Bağımsızlık İlkesi

Denetlemeyi ve denetçiyi tanımlayan unsur olan bağımsızlık, herkes (meslek mensupları, kullanıcılar, uzmanlar ve araştırmacılar) tarafından farklı anlaşılan bu yüzden düzenlemesi en çetrefilli ve hassas konulardan birisidir⁹⁶.

⁹⁰ **Tekinalp Ünal**: Sermaye Piyasası Hukukunun Esasları, İstanbul, 1982, s.6.

⁹¹ **Dinç**, s.259.

⁹² **Bayazıtı**, s.60.

⁹³ Bankalar ve sigorta şirketleri kuruluş, denetim, gözetim, muhasebe, malî tablo ve rapor standartları konularında kendi özel kanunlarındaki hükümlere tabidir(SerPK. m.50/a). Dolayısıyla halka açık bankalar ve sigorta şirketleri SPK mevzuatına göre değil, kendi özel kanunlarındaki hükümlere göre bağımsız dış denetime tabi tutulacaktır.

⁹⁴ Bu yönde görüşler için bkz. **Genç Süleyman**: “**ABD’de Yeni Muhasebe Denetim Yasası ve Türkiye’deki Yansımaları**”, 10.03.2003 Tarihli MUFAD Yuvarlak Masa Toplantısındaki Konuşması, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S.18, Nisan 2003, s.83; **Dinç**, s.266-267.

⁹⁵ Bağımsız denetim konusunda genel çerçeveyi çizecek, mesleği ve etik kuralları belirleyecek bir üst kurum kurulmalıdır. Bu üst kurumun çizeceği çerçeve dahilinde kendi uygulama alanlarına ilişkin konularda da SPK, BDDK gibi alt kurumların düzenlemeler yapması halinde pek çok noktada müşterek bir çözüme ulaşılmış olacaktır.

⁹⁶ **Plaats Erik Van Der**: “Regulating Auditor Independence”, The European Accounting Review, Volume:9, Number:4,2000, P.625, (<http://taylorandfrancis.metapress.com>).

Denetime ilişkin tanımların hepsinde bağımsızlık belirgin ve vazgeçilemez özelliklerden biri olarak yerini almaktadır. Denetçiye duyulan güvenin başlıca sebebi onun bağımsızlık özelliğidir⁹⁷.

a. Bağımsızlığın Tanımı

Bağımsızlık dar anlamda, denetçinin denetlediği şirketten bağımsız, onun bakımından tarafsız olması anlamına gelir⁹⁸. Bağımsızlık, mesleki faaliyetlerin dürüst ve tutarlı bir şekilde, hiçbir çıkar çatışmasına girmeden, tarafsız, başkalarının görüş ve duygularından etkilenmeksizin kendi uzmanlığına, mesleğin etik ilke⁹⁹ ve kuralları ile mesleki yargısına dayanması gerekliliğidir¹⁰⁰. Bir başka tanımda ise bağımsızlık, *hiçbir yerden direktif almadan, tamamen mesleki bilgi ve becerilerine bağlı olarak meslek örgütünün koymuş olduğu standartlar ve yasalar çerçevesinde mesleğin yapılması* olarak ifade edilmektedir¹⁰¹.

b. Bağımsızlık İlkesinin Niteliği

Bağımsızlık, çeşitli şekillerde tanımlanmakla birlikte tartışmasız dış denetim sisteminde denetçinin sahip olması gereken en önemli ve vazgeçilmez niteliklerdendir¹⁰². Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik’de bağımsızlık, mesleğin temeli ve vazgeçilmez bir unsur olarak

⁹⁷ Lee Tom: Company Auditing, 3.B.,Hong Kong, 1986, s.98-99; Dunn, s.17.

⁹⁸ TTK tasarısı genel gerekçesi 73.

⁹⁹ Etik kuralların varlığı, ahlak dışı davranışlara sınır getirerek olası belirsiz durumlarda yol göstermeye çalışır (Özkoç Erdal/Kök Dündar/Çelik Muhsin/Gönen Seçkin: “Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik İlkelere Duyarlılık Düzeyinin Araştırılması”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Mayıs 2005, s.110-111).

¹⁰⁰ Akdoğan Habib: Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemi Meslek Mensuplarının Yaklaşımları, Eskişehir, 2003, s.79; Kılıç Hasan: “Denetim Uygulamalarında Bağımsızlık ve Etik”, 10-12 Ekim 2002 İstanbul XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi (Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar), Ankara, 2002, s.426; Demirkan, s.28.

¹⁰¹ Sanlı Nail: “Muhasebe Uygulamalarında Bağımsızlık ve Etik”, 10-12 Ekim 2002 İstanbul XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi (Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar), Ankara, 2002, s.204.

¹⁰² Pekiner Kamuran: “Yeminli Muhasebe Denetçiliği”, Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği, İstanbul, 1974, s.244; Kepekçi, s.16; Dunn, s.17.

nitelenmiş ve meslek mensupları bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişkilerden ve davranışlardan kaçınmaları gerektiği belirtilmiştir (m.9)¹⁰³.

Denetim işlerinde ilgili meslek mensubunun bağımsızlığı, kamu yararı ilkesini gözetmenin yanında denetlene ortaklığa karşı önyargısız ve tarafsız bir tutum içinde bulunmasını kapsar. Aksi halde denetçi, meslek tekniği açısından ne kadar yeterli olursa olsun, denetim sonucunda elde edilecek bulguların güvenilirliği için gerekli olan tarafsızlığını yitirecektir (Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı Hakkında Tebliğ¹⁰⁴ m.9/II).

Bağımsızlık, denetçinin her türlü kişisel kanı ve önyargılardan arınmış olmasını gerektirir¹⁰⁵. Diğer alanlardaki etik kurallardan farklı olarak dış denetim söz konusu olduğunda bağımsızlık; denetçi, müşteri ve kamuyu içine alan bir üçgeni oluşturmaktadır. Denetçinin bağımsızlığını kaybetmeksizin hem kamuya hem de müşteriye karşı olan sorumluluğunu yerine getirebilmesi çözümü zor bir ikilem yaratmaktadır¹⁰⁶. Denetçinin doğru, dürüst ve tarafsız bir görüş bildirebilmesi için ilgili bütün kesimlere karşı bağımsız olması gerekir. Mutlak bir bağımsızlık mümkün değildir. Çünkü bağımsız denetim kuruluşu ücretini müşteriden yani denetlenen ortaklıktan almaktadır¹⁰⁷. Sonuçta müşteri ile denetim kuruluşu arasında bir sözleşme ilişkisinin bulunması kaçınılmaz bir zorunluluktur. Denetçinin bağımsızlığı, muhasebe kuramının temel kavramlarından biri olan “Sosyal Sorumluluk Kavramı”nın da bir gereğidir¹⁰⁸. Denetçinin, müşteri firmanın çalışanı olmaması dikkate değer ölçüde bağımsızlığı sağlamakla birlikte bağımsızlık için tek başına yeterli değildir¹⁰⁹.

¹⁰³ 3 Ocak 1990 T. ve S.20391 R.G. de yayımlanmıştır.

¹⁰⁴ 18 Ekim 2001T. ve S.2455 R.G. de yayımlanmıştır.

¹⁰⁵ **Berney Paul R./Garstka Stanley J.:** Accounting: Concepts and Application, Homewood Illinois, 1984, s.70.

¹⁰⁶ **Akdoğan,** s.79.

¹⁰⁷ **Millichamp A.H.:** Auditing, 5.B., London, 1990, s.3.

¹⁰⁸ Hukuki sorumluluktan daha geniş bir sorumluluğu anlatan sosyal sorumluluk kavramı, muhasebenin organizasyonunda, uygulamalarının gerçekleştirilmesinde, üretilen bilgilerin rapor edilmesinde belli bir ilgi grubunun değil tüm ilgililerin hatta toplumun bütününe gözetilmesidir (Bkz. **Sevilengül Orhan:** Tekdüzen Muhasebe Sistemiyle Uyumlu Genel Muhasebe, 7.B., Ankara, 1998, s.22; **Gül/Ergün,** s.55).

¹⁰⁹ **Stettler,** s.4-5.

Denetçiler, başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını göz önüne almaksızın, dürüstlük ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek bütün müdahalelerden ve çalışmaları sırasında ortaya çıkabilecek her türlü çıkar çatışmalarından uzak bir şekilde denetim raporlarını hazırlamak ve açıklamak zorundadırlar (Seri X No: 16 sayılı Tebliğ m.10/II). Bağımsızlık ilkesinin bir gereği olarak denetçi, denetlediği işletmeye iş veya vekalet akdi ile bağlı olmayacak ve bağımsızlığı hakkında şüphe uyandıracak herhangi bir hareket de bulunamayacaktır¹¹⁰. Bağımsızlık başta denetlenen ortaklığın yönetimi olmak üzere herkese karşı korunması gereken hassas bir konudur¹¹¹. Kamuyu aydınlatmada¹¹² çok önemli etik sorumluluğu olan denetçilerin sadece kendilerini bağımsız görmeleri yetmez, diğer ilgililerin de onları bağımsız görmeleri ve bağımsızlıklarına inanmaları gerekir. Aksi halde ilgililer denetçiyi bağımsız görmezse, denetçinin kamuoyuna sunduğu bilgilerin inanılabilirliği azalmış olacaktır¹¹³. Denetim firmaları arasındaki rekabet, denetçiler tarafından müşterilere sunulan hizmetlerin artması bağımsızlığı etkileyebilecek nitelikte gelişmeler olarak göze çarpmaktadır.

Dış denetleme, işletmenin genel durumunu kapsayacak şekilde bağımsız uzmanlarca gerçekleştirilmelidir¹¹⁴. Denetim çalışmaları sırasında bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilerin bağımsızlığı vazgeçilemez bir zorunluluktur (Seri X No: 16 sayılı Tebliğ m.10/I). Bağımsızlık sadece uyulması gereken bir ilke, kurallar bütünü değildir; bir süreçtir. Denetçi başlangıçta bağımsız olması gerektiği gibi denetim süresi boyunca da bağımsız kalmalıdır aksi durumda denetim raporunun güvenilirliği ortadan kalkar¹¹⁵. Bağımsızlık, denetimin programlanmasında, kanıt toplamada ve raporlamada olmak üzere üç ana aşamada kendini göstermektedir. Denetçinin güvenilirliği için bu aşamaların hepsinde bağımsızlığını koruması gerekir¹¹⁶. Programlamada

¹¹⁰ **Aysan** Mustafa A.: "Muhasebe Uzmanı ve Halka Karşı Sorumluluğu", Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği, İstanbul, 1974, s.15; **Kepekçi**, s.16.

¹¹¹ **Holmes** Arthur W.: Auditing : Principles and Procedure, 4.B., USA, 1956, s.1.

¹¹² Kamuyu aydınlatma yükümlülüğünün yerine getirilmesinde gerekli özenin gösterilmemiş olması sebebiyle idari para cezası kesilmesine ilişkin Sermaye Piyasası Kurulu'nun 09.08.2001 T., 37/1034 sayılı kararı (www.spk.gov.tr).

¹¹³ **Akdoğan**, s.79-80.

¹¹⁴ **Guhl** Theo (Çev. ÖÇAL Akar): "Anonim Şirketlerde Denetleme", Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, Aralık 1972, Cilt: VI, S.4, s.695.

¹¹⁵ **Yılmaz**, s.25; **Dunn**, s.17-19.

¹¹⁶ **Dunn**, s.17.

bağımsızlık, denetim sürecinin hiçbir müdahaleye uğramaksızın planlanıp, düzenlenmesidir. Programlamada bağımsızlığın korunması denetçinin, denetim için en uygun stratejiyi hiçbir etki altında kalmaksızın seçebilmesi ile mümkündür. Kanıt toplamada bağımsızlık, denetçinin denetlenen ortaklığa ait bütün kayıt ve belgelere herhangi bir sınırlama ile karşılaşmaksızın, serbestçe ulaşabilmesidir¹¹⁷. Raporlamada bağımsızlık, denetçinin denetlenen ortaklığın yönetim kurulundan veya başkalarından etkilenmeksizin denetim raporuna görüşünü yansıtabilmesidir¹¹⁸.

Bağımsızlık, denetçinin doğruluk ve dürüstlüğü bir yansımasıdır¹¹⁹. Kamuoyunu aydınlatma sorumluluğu taşıyan denetçinin her iki tarafı da memnun etmek gibi bir yükümlülüğü olamaz. Çünkü bağımsızlık ve etik gereği, mali tablolar konusunda gerçek ne ise denetçi onu aynen yansıtılmalıdır¹²⁰. Müşteriye karşı bağımsızlığı sağlamak amacıyla denetim kuruluşunun iş teklifi edemeyeceği ancak kendisine yapılan teklifleri değerlendirip kabul edip etmeyeceği konusunda karar vereceği düzenlenmiştir. Denetçinin, görünüşte bağımsız olması gerektiği gibi fikren de bağımsız olması gerekir¹²¹.

Uluslararası bağımsız dış denetim firmaları, personeli ve ortakları için müşterilerine karşı bağımsızlıklarını koruyabilmek için katı kurallar koymuşlardır. Bu kuralların başında hediye alınmasını engelleyen düzenlemeler gelmektedir. Denetçilere tarafsız incelemenin nasıl yapılacağı, prensipler ve müşteriye nasıl taviz verilmeyeceği konularında uygulamalı çalışmalar yapılmaktadır. Böylece bağımsızlığın sadece bir dizi kuraldan ibaret olmadığı fakat mesleki bir davranış olduğu vurgulanmaktadır¹²². SPK'da ilgili Tebliğinde bağımsızlığı, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünü olarak tanımlamıştır (Seri X No: 16 sayılı Tebliğ m.10/I). Fakat burada kastedilen bağımsızlık sadece denetçilerin dürüst ve tarafsız olmalarını değil aynı zamanda bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekliliğini ifade

¹¹⁷ **Dunn**, s.18.

¹¹⁸ **Dunn**, s.18-19.

¹¹⁹ **Lenhart** Norman J./**Defliese** Philip L.: *Montgomery's Auditing*, 8.B., New York, 1957, s.24.

¹²⁰ **Akdoğan** Habib: "Muhasebe Mesleğinde Toplam Kalite Yönetimi İçerisinde Yer Alan Müşteri Memnuniyeti", *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Ocak 2005, s.79.

¹²¹ **Millichamp**, s.3.

¹²² **Brooks**, s.56.

etmektedir (Seri X No: 16 sayılı Tebliğ m.10/I). Aynı denetleme kuruluşu uzun yıllar aynı ortaklığı denetlememelidir. Süre ile sınırlandırılmamış bir denetlenen(işveren) denetleyen ilişkisi bağımsızlığa ve tarafsızlığa gölge düşüreceği gibi aidiyet duygusu da yaratacağı için ilgili Tebliğ'de denetim şirketi rotasyonu öngörülmüştür¹²³. Rotasyon denetçi bağımsızlığını sağlamada gerekli olmakla birlikte SPK'nın ilgili Tebliğinde belirttiği şekilde denetim kuruluşu rotasyonu getirilmesinin yerine denetçi rotasyonu getirilmesi de bağımsızlığı sağlamada yeterli olacağı görüşündeyiz.

2. Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Haller

Seri X No: 16 sayılı Tebliğ madde 11'de bağımsızlığın zedelendiğine dair tereddüt oluşması halinde bağımsız denetim kuruluşu veya denetçilerde, bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edileceği genel kural olarak belirtilmiştir. Böylece bağımsızlığın ortadan kalkıp kalkmadığı her halde somut durumun özellikleri göz önünde bulundurularak değerlendirilebilecektir. Tebliğin 11.maddesinin devamında sıralanan bağımsızlık ortadan kalkmış sayılacağı hallerin dışında kalan durumlarda da bağımsızlığın zedelendiği kabul edilebilecektir.

Seri X No: 16 sayılı Tebliğ madde 11'de kesin kanuni karine getirilmiştir. Bu durumlarda bağımsızlığı ortadan kalkmadığını ispat etmek mümkün değildir. Buna göre aşağıda sayılan hallerde bağımsızlık ortadan kalkmış sayılır:

- Bağımsız denetim kuruluşlarının ortakları, yöneticileri, denetçileri ile denetçi yardımcıları ve bunların 3 üncü dereceye kadar (3 üncü derece dahil) kan ve sıhrî hısımları ile eşleri veya denetim kuruluşları tarafından;

¹²³ Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik 14.maddede, bağımsız denetleme kuruluşlarının, sürekli ya da özel denetlemelerde en az 2 en çok 4 hesap dönemi seçilebileceği ve aynı maddenin ikinci fıkrasında da azami görev süresinden sonra bağımsız denetleme kuruluşunun ikinci kez seçilemeyeceği belirtilmiştir. Buna karşılık Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Seri:X, No:16 sayılı Tebliğ madde 24'de ise, bağımsız denetim kuruluşlarının sürekli ve/veya özel denetimlerde en çok 5 hesap dönemi seçileceği ve 2 hesap döneminin geçmesi halinde tekrar aynı bağımsız denetim kuruluşunun ile sürekli ve/veya özel denetim sözleşmesi imzalayabileceği düzenlenmiştir. Yönetmelik ve Tebliğ hükümleri karşılaştırıldığında iki düzenlemenin tamamen birbirine zıt hükümler içerdiği açıkça görülmektedir.

- Müşteriden veya müşteri ile ilgili olanlardan, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak bir menfaat elde edildiğinin ortaya çıkması veya bunlara bir menfaat sağlanacağı vaadinin, ilgili denetçi tarafından bağımsız denetim kuruluşunun yönetimine yazılı olarak bildirilmemiş olması (Buradaki doğrudan veya dolaylı menfaat sağlanması para veya aynı yardım şeklinde olabilir¹²⁴),

- Müşteriyle veya müşterinin ortaklarıyla veya müşterinin yönetim, denetim veya sermaye bakımlarından dolaylı veya dolaysız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek veya tüzel kişilerle ortaklık ilişkisine girilmiş olduğunun belirlenmiş olması (Bir iştirak veya bağlı ortaklık kurmak bu kapsama gireceği gibi denetime tabi müşteri firmanın hisse senetlerinin alınması dahi bu kapsamda değerlendirilecektir¹²⁵),

- Müşteri ile iştiraklerinde kurucu, yönetim kurulu başkan veya üyesi, şirket müdürü veya yardımcısı olarak veya işletmede önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan başka sıfatlarla görev alınması (Türk Ticaret Kanunu'nun 347-359'uncu maddelerine göre yapılacak görevlendirmeler hariçtir.),

- Müşteriler veya iştirakleri ile olağan ekonomik ilişkiler dışında borç-alacak ilişkisine girilmiş olması,

- Geçmiş yıllara ilişkin denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın, müşteri tarafından ödenmemesi,
- Denetim ücretinin, denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması veya piyasa rayicinden bariz farklılıklar göstermesi¹²⁶,
- Bağımsız denetim kuruluşları ve bu kuruluşlarda istihdam edilen denetim elemanları ve diğer personel, bu Tebliğe göre bağımsız denetim hizmeti verdikleri firmalara, bağımsız denetim hizmeti verdikleri dönemde, bedelli veya bedelsiz olarak (Seri: X, No: 19 sayılı Tebliğ ile eklenen fıkra¹²⁷);

- Defter tutmak ve buna ilişkin diğer hizmetleri verme,

¹²⁴ Kılıç, s.426.

¹²⁵ Kılıç, s.426-427.

¹²⁶ Denetçinin, sunduğu hizmet karşılığında hayatını kazandığı her zaman gözönünde bulundurulmalıdır. Özellikle gelirinin büyük kısmını belli bir müşteriden sağlandığı durumlarda, müşteriyi kaybetmemek için denetim kuruluşunun tavizler vermesi ve böylelikle bağımsızlığının zedelenmesi mümkündür (Dunn, s.20).

¹²⁷ 02.11.2002 Tarih ve 24924 Sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

- Finansal bilgi sistemi kurma ve geliştirme, işletmecilik, muhasebe, finans, ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerde müşavirlik yapma, belge düzenleme ve rapor hazırlama,

- Değerleme ve aktüerya hizmetleri verme,

- İç denetim destek hizmetleri verme,

- Tahkim ve bilirkişilik yapmak,

- Diğer danışmanlık hizmetlerini verme (Türkiye’de yaygın olmamakla birlikte Dünyada bağımsız denetim kuruluşlarının yatırım danışmanlığı ve benzeri tavsiyelerde bulunmaktalar ve bu tür faaliyetler de bağımsızlığı zedelemektedir¹²⁸),

faaliyetlerinde bulunamazlar. Bağımsızlığın ortadan kalktığı bu durumların varlığı halinde bağımsız denetim hiç yapılmamış sayılır (Seri X No: 16 sayılı Tebliğ m.44/III). Bağımsız denetimin geçerli olabilmesi için denetim ilke ve kurallarına mutlaka uyulması gerekir.

- Bağımsız denetim kuruluşunun yönetim veya sermaye bakımından doğrudan ya da dolaylı olarak hakim bulunduğu bir danışmanlık şirketi, bağımsız denetim kuruluşunun hizmet verdiği müşterisine, aynı dönem için danışmanlık hizmeti veremez. Bu kapsama, bağımsız denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları ve yöneticileri tarafından verilen danışmanlık hizmetleri de dahildir (Seri: X, No: 19 sayılı Tebliğ ile eklenen fıkra).

Ancak, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu çerçevesinde; mali tabloların ve beyannamelerin vergi mevzuatı hükümlerine uygunluğunu incelemek ve uygunluğu tasdik etmek, konu hakkında yazılı görüş vermek ve rapor düzenlemek faaliyetleri yapılamayacak faaliyetler kapsamında değerlendirilmez (Seri: X, No: 19 sayılı Tebliğ)

Her ne kadar bağımsız denetim hizmeti verdikleri dönem ile sınırlanmış olsa da Tebliğ’de, “diğer danışmanlık hizmetleri verme” ifadesi ile neyin kastedildiği açık değildir. Bağımsızlık gibi önemli bir konudaki yasal düzenlemeler açık ve anlaşılır olmalıdır. Bu nedenle yapılacak yeni bir düzenleme ile “diğer danışmanlık hizmetleri verme” ile neyin kastedildiği açıklanmalıdır.

¹²⁸ Kılıç, s.427.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı Hakkında Tebliğ'de, meslek mensubundan hizmet isteyenlerin denetim sonucu hakkında güvence istemeleri durumunda bağımsızlık ilkesi zedelemeyeceği düzenlenmiştir (m.9/III). Bunun dışında bağımsızlığın zedelendiğinin kabul edileceği özel durumlar belirtilmemiştir. TTK Tasarısında da, halka açık olmayan şirketleri de kapsayacak şekilde bağımsız denetim sistemi düzenlenmiştir. Tasarıda denetçi bağımsızlığını sağlamak amacıyla bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edileceği ilişkiler ve durumlar ayrıntılı olarak belirtilmiştir (m.400).

SONUÇ

Bağımsız dış denetim, sermaye piyasalarının entegrasyonu ile birlikte Dünyada olduğu gibi Türkiye'de de önem kazanmıştır. Halka açık anonim ortaklıklarda iç denetim mekanizmasının yetersizliği bu önemi daha da arttırmıştır.

Bağımsızlık herkes tarafından farklı anlaşılan, bu nedenle üzerinde en çok durulan ve tartışılan konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bağımsızlık, denetçi için hayati öneme sahip vazgeçilemez bir niteliktedir. Denetçinin, sadece fikren bağımsız olması yetmez, aynı zamanda şeklen de bağımsız olması gerekir. Fikren bağımsızlık ile kastedilen denetçinin aralarında denetlenen ortaklığın yönetiminin de bulunduğu bütün ilgilere karşı aynı mesafede bulunması, görüşünü hiçbir etki altında kalmaksızın doğru, dürüst ve tarafsız olarak açıklayabilmesidir. Şeklen bağımsızlık ise denetçinin dışarıdan bağımsız görünmesi, bağımsızlığı konusunda tereddüt oluşturabilecek ilişkilerden kaçınmasıdır. Denetçi, dışarıdan bakıldığında da bağımsız görünmelidir. Aksi takdirde mali tabloların kullanıcıları denetçinin bağımsızlığından şüphe duyacak bunun sonucunda da bağımsız denetim raporuna değer vermeyebileceklerdir. Seri X No: 16 sayılı Tebliğ madde 11'de bağımsızlığın ortadan kalkmış sayıldığı durumlar belirtilerek, fikren bağımsızlığın yanında aslında şeklen bağımsızlığın korunması amaçlanmıştır.

Bağımsızlığı sağlamada denetim şirketi rotasyonunun ne kadar etkili olacağı tartışmalıdır. Rotasyon zorunluluğunu aşmak amacıyla birbirlerine bağlı ana-yavru ortaklık ilişkisi kurulması veya denetim firmalarının aralarında anlaşarak rotasyon zamanı gelen müşterilerini karşılıklı değiştirmeleri durumlarında görünüşte bir rotasyon olacak ve rotasyondan beklenen fayda

sağlanamayacaktır. Bu sebeple denetim şirketi rotasyonu yeniden düzenlenmelidir. Denetim şirketi rotasyonu yerine denetçi rotasyonu getirilmelidir.

Denetim şirketi rotasyonuna ilişkin Yönetmelik ve Tebliğ farklı hükümler içermektedir. Normlar hiyerarşisi gereği de Yönetmeliğe aykırı bir Tebliğ hükmü düzenlenemeyeceği için yapılacak yeni bir düzenleme ile Tebliğ ve Yönetmelik hükümleri birbirine uyumlu hale getirilmelidir. Böylelikle Yönetmelik hükmüne aykırı uygulamanın da önüne geçilmiş olacaktır.

Seri X No: 16 sayılı Tebliğ madde 11’de bağımsızlığın ortadan kalkmış sayıldığı durumların mevcut olduğu hallerde bağımsızlığın ortadan kalktığı yolunda kesin kanuni karine getirilmiştir. Bu durumlarda bağımsızlığı ortadan kalkmadığını ispat etme imkanı getirilmesi uygun olacaktır. Ayrıca aynı madde de sayılan “diğer danışmanlık hizmetleri verme” ifadesi her türlü faaliyeti içine alacak nitelikte, içeriği belirsiz bir düzenlemedir. Bağımsızlık gibi hayati önem taşıyan bir konuda yasal düzenlemelerin açık, anlaşılır ve net olması gerekmektedir. Bu nedenle “diğer danışmanlık hizmetleri verme” ile neyin kastedildiği açıklanarak yeniden düzenleme yapılması uygun olacaktır.

K a y n a k ç a

- Adams** Thomas J.: "The Business Of Business", 2.B., San Francisco, 1976.
- Akarkarasu** Nahit: Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler, SPK Araştırma Raporu (Yeterlik Etüdü), 31.10.2000.
- Akdoğan** Habib: Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları, Eskişehir, 2003.
- Akdoğan** Habib: "Muhasebe Mesleğinde Toplam Kalite Yönetimi İçerisinde Yer Alan Müşteri Memnuniyeti", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2005.
- Aktuğlu** Mehmet Ali: Denetleme ve Revizyon, 2.B., İzmir, 1983.
- Ansay** Tuğrul: "Anonim Şirketin Murakabesi Yolları", Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, Cilt: I, 1961, S. 1.
- Ansay** Tuğrul: Anonim Şirketler Hukuku, 6.B., Ankara, 1982.
- Apak** Sudi: Sermaye Piyasaları ve Borsa, İstanbul, 1995.
- Arens** Alvin A./**Loebbecke** James K.: Auditing An Integrated Approach, 6.B., New Jersey, 1994.
- Arkan** Sabih: Halka Açık Anonim Ortaklıkların Özellikleri ve Dış Denetimleri, Ankara, 1976.
- Arkun** Osman Fikret: İşletmelerde Muhasebe Denetimi, 2.B., İstanbul, 1980.
- Aysan** Mustafa A.: "Türkiye İçin Muhasebe Uzmanlığı Mesleğinin Gereği", Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği, İstanbul, 1974.
- Aysan** Mustafa A.: "Muhasebe Uzmanı ve Halka Karşı Sorumluluğu", Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği, İstanbul, 1974.
- Aytaç** Zühtü: Sermaye Piyasası Hukuku ve Hisse Senetleri, Ankara, 1988.
- Aytaç** Zühtü: "Yatırımcının Korunmasında Neredeyiz", Perşembe Konferansları, Ankara, Ocak 2001.
- Baran** Kudret: Halka Açılacak Anonim Şirketlerin Mali Tablolarının Sermaye Piyasası Kanunu'na Göre Özel Bağımsız Dış Denetimi ve Bir Uygulama, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD. Muhasebe Finansman Programı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1997.
- Bayazıtlı** Ercan: Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1991.

- Berney Paul R./Garstka Stanley J.:** Accounting : Concepts and Application, Homewood Illinois, 1984.
- Bilge Mehmet Emin:** “Pay Sahiplerinin Anonim Ortaklık Genel Kurullarına İnternette Aracılığıyla Katılımı”, Bilgi Toplumunda Hukuk Ünal Tekinalp’e Armağan, Cilt:I, İstanbul, 2003.
- Bozçelik Hayri:** “Halka Açık Anonim Şirketlerde Kar Dağıtımı”, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, Cilt:XX, Haziran 2000, S.3.
- Brooks Jermyn P.:** “Çeşitli Ülkelerdeki Bağımsız İşletme Dışı Denetim Sistemlerinin Fonksiyon ve İşleyiş Özellikleri”, 10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Ankara, 1985.
- Carmichael D.R./Willingham John J.:** Auditing Concepts and Methods, 5.B., USA, 1989.
- Çakır Veysel:** “Bağımsız İşletme Dışı Denetim Sistemlerinde Meslek Kuruluşlarının Rolü ve Örgütlenmesi”,10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Ankara, 1985.
- Çelebican Gürkan:** “Bankalarla İlişkisi Bakımından Sermaye Piyasası”, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, Eylül 1966, Cilt: III, S.4.
- Çetinkaya Cihat:** “Denetim Kavramları ve İç-Dış Denetim Tanımı”, 1990 Yılına Girerken Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu, Ankara, Şubat 1990.
- Çömlekçi Ferruh:** Muhasebe Denetimi, Eskişehir, 1976.
- Demirkan Şefika:** Türkiye’de Bağımsız Dış Denetimin Vergi Gelirlerinin Arttırılmasında Etkinliği, DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir, 1998.
- Dinç Yusuf:** Uluslararası Denetim Standartlarının Türkiye Uygulamaları Açısından İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman ABD. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 2001.
- Dural Fatih:** “Bağımsız Denetim (AUDİTING) ve Vergi Denetimi İlişkileri, Fonksiyonları ve 3568 Sayılı Meslek Yasası Kapsamında Türkiye’deki Denetim Olgusunun Değerlendirilmesi”, 1990 Yılına Girerken Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu, Ankara, Şubat 1990.
- Ergun Ülkü:** Finansal Tablolar Düzenlenmesi ve Analizi, İzmir, 1995.
- Erol Ahmet:** “Bankalarda Bağımsız Denetimin Etkinliği ve Uluslararası Standartlar”, (www.makalem.com).

- Gallegos Frederick/Richardson Dana R./Borthick A.** Faye: Audit and Control Of Information Systems, Cincinnati, 1987.
- Genç Süleyman:** “ABD’de Yeni Muhasebe Denetim Yasası ve Türkiye’deki Yansımaları”, 10.03.2003 Tarihli MUFAD Yuvarlak Masa Toplantısındaki Konuşması, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S. 18, Nisan 2003.
- Gönül Ayşenur/Eroğlu Zeynep Ada:** Etkin Bankacılık Denetiminde Temel Prensipler Türkiye ve Diğer Ülke Uygulamaları, Ankara, Mart 1999.
- Guhl Theo (Çev. ÖÇAL Akar):** “Anonim Şirketlerde Denetleme”, Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, Aralık 1972, Cilt: VI, S.4.
- Gül Kudret/Ergün Halil:** “Muhasebe Mesleğinde Etik”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2004.
- Günel Vural:** Sermaye Piyasası Hukuku, 2.B., Ankara, 1987.
- Güredin Ersin:** Denetim, 10 B., İstanbul, Ekim 2000.
- Güvemli Oktay:** “Kronojik Akış İçinde Muhasebe Uygulamalarının Gözlemlenmesi”, Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bakış, Ankara, 1995.
- Holmes Arthur W.:** Auditing : Principles and Procedure, 4.B., USA, 1956.
- Holmes Arthur W.:** Basic Auditing Principles, USA, 1962.
- İşeri Müge/Yozgat Uğur:** “İşletmelerin Halka Açılma Nedenlerine İlişkin Bir Açıklama”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2005.
- Kabaalioğlu Haluk:** Sermaye Piyasasında Kamuyu Aydınlatma İlkesi, İstanbul, 1985.
- Karacasulu Murat:** Borsada Hisse Senetleri ve Tahvilleri İşlem Gören Şirketler Açısından Bağımsız Dış Denetimin Önemi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1992.
- Karşlı Muharrem:** Sermaye Piyasası Borsa Menkul Kıymetler, İstanbul, 1989.
- Kaya Mustafa İsmail:** “Anonim Ortaklıkların Genel Kurul Toplantılarının İnternet Aracılığıyla Yapılması”, A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 52, Yıl:2003.
- Kenger Erdal:** Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu, Şubat 2001.
- Kepekçi Celal:** Bağımsız Denetim, 3.B., Ankara, 1998.
- Kılıç Hasan:** “Denetim Uygulamalarında Bağımsızlık ve Etik”, 10-12 Ekim 2002 İstanbul XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi (Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar), Ankara, 2002.

- Kılıçdaroğlu** Kemal: “Türkiye’de Bağımsız İşletme Dışı Denetimin Örgütlenmesindeki Sorunlar, Çözüm Önerileri”, 10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Ankara, 1985.
- Kıracı** Murat: “Hile Riski Değerlemesinin ve Hileleri Bulmanın Denetimin Etkinliğindeki Rolü ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2005.
- Kirmikil** Yusuf: “Türkiye’de Devletin Değişik Amaçlı İşletme Denetimlerini ve İşletme İçi Denetimleri Tamamlayıcı Yönleriyle Bağımsız İşletme Dışı Denetim”, 10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Ankara, 1985.
- Koldaş** Tevfik: “Merkez Bankalarında Bağımsız Dış Denetim”, Lira Bülten, Nisan 2001, S. 18.
- Konrath** Larry F.: Auditing A Risk Analysis Approach, 5 B., Kanada, 2002.
- Konuralp** Aynur: Halka Açık Anonim Şirketlerde Küçük Pay Sahibinin (Yatırımcının) Korunması, SPK Araştırma Raporu, 1988.
- Kubilay** Huriye: Türk Hukuku’nda Altına ve Diğer Kıymetli Madenlere Dayalı Sermaye Piyasası Araçları, İzmir, 1998.
- Küçüksözen Cemal/Sayar** A.R. Zafer: “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Raporlama Standartları”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Şubat 2002.
- Lee** Tom: Company Auditing, 3.B., Hong Kong, 1986.
- Lenhart** Norman J./**Defliese** Philip L.: Montgomery’s Auditing, 8.B., New York, 1957.
- Morbel** Murat: Türkiye’de Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetimin Yararları, DEÜ. Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD. Muhasebe Finansman Programı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1995.
- Moroğlu** Erdoğan: Makaleler I, 2.B., İstanbul, 2001.
- Örerler** Esin Okay: “Finansal Değerlendirme Açısından Finansal Tabloların Şeffaflığı”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Mayıs 2005.
- Özkol** Erdal/**Kök** Dünder/**Çelik** Muhsin/**Gönen** Seçkin : “Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik İlkelerine Duyarlılık Düzeyinin Araştırılması”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Mayıs 2005.
- Pany** Kurt/**Whittington** O. Ray: Auditing, USA, 2. B., 1977, s.12; **Messier** William F.: Auditing A Systematic Approach, USA, 1997.
- Pekiner** Kamuran: “Yeminli Muhasebe Denetçiliği”, Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği, İstanbul, 1974.

- Pirtini** Ali Türker: Halka Açık Anonim Ortaklıkların Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre Dönem Sonu Bağımsız Dış Denetimi ve Bir Uygulama, Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü Sosyal Bilimleri Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gebze, 2000.
- Plaats** Erik Van Der: “Regulating Auditor Independence”, The European Accounting Review, Volume:9, Number: 4, 2000, P.625, (<http://taylorandfrancis.metapress.com>).
- Paray Reha/Tekinalp Ünal/Çamoğlu Ersin**: Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku, 9.B., İstanbul, 2003.
- Pulaşlı** Hasan: Şirketler Hukuku, 4.B., Adana, 2003.
- Robertson** Jack C.: Auditing, 8.B., USA, 1996.
- Romney** Marshall B./**Steinbart** Paul John: Accounting Information Systems, 9.B., New Jersey, 2003.
- Salato** Gerard/**Ghez** Alain (Çev. BEYGO Nusret/YALÇIN Cevdet): Muhasebelerin Denetimi, Ankara, 1974.
- Sanlı** Nail: “Muhasebe Uygulamalarında Bağımsızlık ve Etik”, 10-12 Ekim 2002 İstanbul XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi (Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar), Ankara, 2002.
- Sayar** Zafer: Bankaların Halka Açılması ve Banka Yatırımcılarının Korunması, Ankara, Aralık, 2003.
- Sevilengül** Orhan: Tekdüzen Muhasebe Sistemiyle Uyumlu Genel Muhasebe, 7.B., Ankara, 1998.
- Somay** Vahyi: “Bağımsız İşletme Dışı Denetim Teknikleri (Çeşitli Ülkeler Karşılaştırması)”, 10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Ankara, 1985.
- Soydemir** Selim: “Türk Sermaye Piyasalarının Yapısı”, Perşembe Konferansları, Ankara, Nisan 2001.
- Stettler** Howard F.: Auditing Principles, 4.B., USA, 1977.
- Sumer** Ayşe: Türk Sermaye Piyasası Hukuku ve Seçilmiş Mevzuat, 3.B., İstanbul, 2002.
- Taner** Berna/**Akkaya** Cenk: Sermaye Piyasası, İzmir, 2004.
- Tarmur** U. Serkan: Türkiye’de Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetim Şirketleri Ve Sorunları, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetimde Muhasebe ve Finansal Kontrol Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1997.

- Taylor** Donald H./**Glezen** G.William: Auditing An Assertions Approach, 7.B., New York, 1997.
- Tekinalp** Ünal: “Anonim Ortaklıklar Hukukunda Yeni Gelişmeler, Araştırmalar, Öneriler”, İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt : XVIII, S.1, Nisan 1971.
- Tekinalp** Ünal: “Sermaye Piyasası Kanun Tasarısı ve Muhasebe Uzmanlığı”, Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği, Muhasebe Uzmanları Derneği Yayın No:3, İstanbul, 1974.
- Tekinalp** Ünal: Anonim Ortaklığın Bilançosu ve Yedek Akçeler, 2.B., İstanbul, 1979.
- Tekinalp** Ünal: Halka Açık Anonim Ortaklıklar ve Halk Sektörü, Halka Açık Anonim Ortaklıklar Konusunda Bildirisi, Ankara, 1975.
- Tekinalp** Ünal: Sermaye Piyasası Hukukunun Esasları, İstanbul, 1982.
- Teoman** Ömer: “Anonim Ortaklıkta Pay Sahibinin Bilgi Alma Hakkı Üstüne”, İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt : XVIII, S.1, Nisan 1971.
- Tetik** Nilüfer/**Demirel** Burcu: “Türkiye’de Kamuyu Aydınlatmaya Yönelik Düzenlemelerin Değerlendirilmesi-I”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:10, S.118, Ekim 2002.
- Tetik** Nilüfer/**Demirel** Burcu: “Türkiye’de Kamuyu Aydınlatmaya Yönelik Düzenlemelerin Değerlendirilmesi-II”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:10, S.119, Kasım 2002.
- Tuncer** Selahattin: Türkiye’de Sermaye Piyasası, İstanbul, 1985.
- Turanboy** Asuman: Halka Açık Banka ve Hissedarının Korunması, Ankara, 2002.
- Turanboy** Asuman: “Anonim Şirketlerde Temsilci Aracılığıyla Oy Kullanma ve Hissedarlara çağrı Yoluyla oyda Vekalet”, A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 45, Yıl:1996, S.1-4.
- Türk** İsmail: “10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri Açılış Konuşması”, Ankara, 1985.
- Uman** Nuri: “Bağımsız İşletme Dışı Denetimin Ekonomideki ve Özellikle Sermaye Piyasasındaki Rolü ve Önemi”, 10-11 Mayıs 1985 İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, Ankara, 1985.
- Usul** Hayrettin/**Kahraman** Kadir/**Bekçi** İsmail: “Denetim Raporunun Bireysel Yatırımcı Kararına Etkileri”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:4, S. 4, Aralık 2002.

Ülgen Hüseyin: “Muhtelif Tasarılar Göre Halka Açık Anonim Ortaklık Kavramı Ve Kuruluşuna İlişkin Bazı Hükümler”, İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt : XIX, S.11, Şubat 1973.

Wolf Emile: Auditing Today, 3.B., USA, 1985.

Yanlı Veliye: Sermaye Piyasası Hukuku Çerçevesinde Halka Açık Anonim Şirketler ve Kamunun Aydınlatılması, İstanbul, 2005.

Yavaşoğlu Mustafa: Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim, Ankara, 2001.

Yılancı Münevver: İç Denetim (Türkiye'nin 500 Büyük Sanayii İşletmesi Üzerine Bir Araştırma), Eskişehir, 2003.

Yılancı Münevver/**Yıldız** Birol: “Yeminli Mali Müşavir- Bağımsız Denetçi ve Tasdik-Mali Tablo Denetim Çelişkisi: Mesleğin Gelişimine Etkileri”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:2, S.5, Ekim 2001.

Yılmaz H. Gül: Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumluluklarının Değerlendirilmesi Araştırma Yarışması Birincilik Ödülüne Değer Görülen Araştırma, Ankara, 2004.