

## Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açıları ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma

Hakan ÖZÇELİK\*  
Hasan ŞENOL\*\*  
Ahmet AKTÜRK\*\*\*

### ÖZET

Dünya çapında artan yolsuzluklar ve hileli finansal raporlama, denetim etkinliğinin geliştirilmesi gereğini ortaya koymuştur. Finansal raporlama ve denetim kalitesini artırmak amacıyla bağımsız denetim uygulamaları geliştirilmiştir. Ülkemizde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte, belirli kriterlere bağlı olarak sermaye şirketlerine bağımsız denetim şartı getirilmiştir.

Çalışmada, bağımsız denetim alanındaki değişikliklere meslek mensuplarının bakış açıları ve farkındalıklarının belirlenmesi amaçlanmıştır. Amaç doğrultusunda, meslek mensupları ile anket yapılmıştır. Yapılan analizler sonucunda, meslek mensuplarının yarıya yakınının bağımsız denetçi olmayı düşündükleri, bağımsız denetimin en önemli; sorununun işletme sahiplerinin sürece gösterecekleri direnç, faydasının muhasebe bilgilerinin kalitesini artıracacağı, başarı faktörünün bağımsız denetim alanındaki kuruluşların uyumlu çalışması olacağı tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Türk Ticaret Kanunu, Bağımsız Denetim, Muhasebe Meslek Mensupları.

**JEL Sınıflandırması:** M41, M42.

### *A Study On The Point of Views and Awareness of Accounting Professionals on Current Developments in the Field of Independent Audit*

#### ABSTRACT

The malpractices and tricky financial reporting that increase in worldwide have created the necessity of development of audit effectiveness. Independent audit applications were advanced in order to increase the financial reporting and audit quality. In our country in conjunction with come in to force of Turkish Commercial Law of number of 6102, It is introduced the condition of independent audit for corporations based on particular criteria.

In this study, it is aimed to specify the point of views and awaneness of accounting professionals on current developments in the field of independent audit. Consistent with purpose, it was carried out a questionnaire study. In the result of performed analysis it is regarded the important findings as nearly fifty of percent of accounting professions consider to be the independent auditors, business owners will be resist to independent auditing, stakeholders harmonious will be effect the success of auditing and the quality of accounting informations will be increase.

**Keywords:** Turkish Commercial Law, Independent Audit, Accounting Professionals.

**Jel Classification:** M41, M42.

\* Yrd. Doç. Dr. Hakan Özçelik, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, hakanozcelik@sdu.edu.tr

\*\* Yrd. Doç. Dr. Hasan Şenol, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, hasansenol@sdu.edu.tr

\*\*\* Yrd. Doç. Dr. Ahmet Aktürk, Akdeniz Üniversitesi, Alanya İşletme Fakültesi, akturk@akdeniz.edu.tr

## 1. GİRİŞ

2001 yılında ABD’de Enron enerji şirketinin 1997-2000 yılları arasındaki mali tablo bilgilerinin gerçeği yansıtmadığını ortaya çıkması üzerine, düzeltilmiş finansal tablolarda şirketin söz konusu yıllarda gerçekte zararda etmiş olmasına rağmen kar gösterildiği ortaya çıkmıştır. Bu durum muhasebe ve denetim mesleğini olumsuz etkilemiş ve özellikle denetim alanında yeni düzenlemelerin gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.

ABD’de, birbirini takip eden finansal hile serilerinin (Enron, Global Crossing, Qwest and World-Com gibi) ortaya çıkması ile birlikte, sermaye piyasalarında yatırımcıların sarsılan güvenlerini yeniden rehabilite etmek için, Sarbanes-Oxley Kanunu olarak bilinen yasa çıkartılmıştır. Bu kurumsal başarısızlıklar, pazar katıcılarına sistematik olarak güvenilir finansal bilgi geçişi sağlayan kurumsal yönetim sistemlerinin kapasite zayıflıklarını ortaya çıkarmıştır. Yasa ile birlikte, denetçi, şirket çalışanları ve denetim kurulu üyelerinin yanı sıra finansal raporlama sürecindeki diğer katılımcıların görev ve sorumlulukları değişmiştir (Stephen vd., 2007:82).

Bağımsız denetim alanında, ABD’de Sarbanes-Oxley Kanunu’nun 2002 yılında kabul edilmesi ve Avrupa Birliğinin 8. Direktifi 2006 yılında güncellemesinden sonra ülkemizde bağımsız denetimle ilgili çalışmalar hız kazanmış ve 2011 yılında 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda (TTK) tanımlanmış kriterlere bağlı sermaye şirketlerine bağımsız denetim yükümlülüğü getirilmiştir. Kanunda yapılan değişikliklerin amacına ulaşabilmesi, AB ile yürütülen müzakereler çerçevesinde şirketler hukuku faslının yerine getirilmesi ve ticari hayattaki şeffaflık ve güvenilirliğin artırılması amacıyla aynı yılın sonunda bağımsız denetimin gözetimiyle ilgili kurumsal düzenleme gerçekleştirilmiştir. Yapılan düzenlemede Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları kurumu kurulmuştur (Yavuz, 2011:148).

Bağımsız denetim, işletmelerin iç kontrol ve muhasebe bilgi sistemlerini inceleyerek, varsa eksiklikleri ve aksayan yönlerini tespit eden bir süreçtir (Kaval, 2007:5). İşletmelerin ihtiyacı olan kaliteli muhasebe bilgileri bağımsız denetimin katkısı ile üretililecektir.

Muhasebe bilgilerinin doğruluğunun ve tarafsızlığının belirlenmesi konusunda en yaygın ve genel yöntem, muhasebe bilgilerinin bağımsız kuruluşlar tarafından denetlenmesidir. Bağımsız denetimden geçmiş muhasebe bilgilerinden olan finansal rapor ve beyannamelerin bilgi kalite düzeylerinin, resmi otoriteler tarafından yüksek olacağı düşünülmektedir. Ayrıca bağımsız denetimden geçmiş finansal raporlar, kredi imkânlarını da genişletmektedir (Güredin, 2000:16).

AB’ye uyum süreci ve finansal piyasalardaki gelişmelerin paralelinde bağımsız denetimin gerekliliği ve faydaları ışığında ülkemizde bağımsız denetim düzenlemeleri gerçekleştirilmiştir. Bu noktada çalışmamızın ikinci bölümünde, kapsamında, TTK’da bağımsız denetim alanındaki düzenlemeler incelenmiş, üçüncü bölümde, bağımsız denetim alanında yapılan değişikliklerin meslek mensuplarına yapılan anket çalışması ile

düzenlemelerle ilgili görüşleri analiz edilmiş ve dördüncü bölümünde ise, çalışmadan elde edilen sonuç ve önerilere yer verilmiştir.

## **2. DENETÇİLİKLE İLGİLİ DÜZENLEMELER**

6102 sayılı TTK denetim konusunda önemli farklılıklar getirmiştir. Her şeyden önce sermaye şirketlerindeki murakıplığı (denetim) şirket organı olmaktan çıkarıp bağımsız denetim öngörmektedir. (Şengel, 2011:29)

Bağımsız denetim düzenlemesi öncesi anonim şirketler murakıplık sistemi ile denetlenirken, 6102 sayılı TTK ile 6762 sayılı TTK'dan kalan ve uzmanlık alan bilgisi gerektirmeden uygulanan murakıplık sistemi kaldırılmış yerine bağımsız denetim uygulaması getirilmiştir.

6102 sayılı yasanın 400. maddesinde denetçi, ancak ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir şeklinde düzenlenmiştir. Ancak denetçi tanımlaması ile ilgili olarak; 30 Haziran 2012 tarih ve 28339 sayılı resmi gazetede yayınlanan 6335 sayılı yasada değişiklik yapılmış ve kimlerin denetçi olabileceği ile ilgili yeni bir düzenleme getirilmiştir. Buna göre, denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir.

İlk yapılan düzenlemede bağımsız denetçi ortakları yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan denetleme kuruluşu olabileceken, yapılan değişiklikle yeminli müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavirlere ek olarak Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler de denetçi olabileceklerdir. Ayrıca denetleme kuruluşlarına sermaye şirketi olma zorunluluğu getirilmiştir.

TTK'ya göre bağımsız denetim faaliyetlerinin yürütülmesi ve denetlemesinden Kamu Gözetleme Kurumu (KGK) sorumludur. KGK'nın görevi, kaliteli ve güvenilir finansal raporlama ve bağımsız denetim ortamı oluşturmak, finansal raporların uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak standartlar koymak ve etkin bir kamu gözetimini gerçekleştirmektir.

KGK tarafından hazırlanan ve 26 Aralık 2012'de yayınlanan yönetmeliğe göre, meslek mensuplarının yanı sıra, hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan mezun olmuş ve denetçilik sınavını kazanmış kişiler denetçi belgesi alabileceklerdir.

6335 sayılı yasanın 19 maddesi 6102 sayılı yasanın 400. Maddesindeki değişiklikler ilgili olup, denetçi olamayacakları tanımlamıştır. Buna göre; denetlenecek şirketin sahibi, ortakları, yöneticisi, çalışanları (son üç yıl içerisinde bu sıfatı taşımış olanlar dahil),

denetlenecek şirkete bağlı şirketlerin sahibi, ortakları, temsilcileri, denetlenecek şirket yöneticileri ile üçüncü dereceye kadar akrabalık ilişkisi olanlar ile denetlenecek şirketin finansal tablolarının düzenlenmesine katkıda bulunanlar denetlenen şirketin denetçisi olamazlar.

6102 sayılı yasanın 400 maddesi h bendi ile ilgili olarak ortaya çıkabilecek sıkıntıların çözümünde TÜRMOB yetkilendirilmişken, bu yetki 6335 sayılı yasa ile kaldırılmıştır.

### **2.1. Denetlenecek Şirketlerle İlgili Düzenlemeler**

Bağımsız denetime tabi olacak şirketler bakanlar kurulunca belirlenir (TTK, md.397). Bu madde kapsamında bakanlar kurulu, 23 Ocak 2013 tarihinde denetime tabi şirketlerle ilgili kararı yayınlamıştır. Buna göre bağımsız denetime tabi olacak şirketler üç ayrı statüde düzenlenmiştir.

Genel kriterlere bağlı bağımsız denetime tabi şirketler; Tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleri ile birlikte aşağıdaki kriterlerden en az ikisini iki yıl üst üste sağlayan sermaye şirketleri izleyen hesap döneminde bağımsız denetime tabi olur. Buna göre 2013 yılı bağımsız denetim şirketleri belirlenirken 2011 ve 2012 yılı mali tabloları ve çalışan sayısı ortalaması esas alınacaktır.

- Aktif büyüklüğü 150 Milyon TL ve üstü
- Yıllık net satış hasılatı 200 Milyon TL ve üstü
- Çalışan sayısı 500 ve üstü.

KGK, 28.02.2013 tarihli yayınlamış olduğu, “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlere Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul Ve Esaslar” ile ilgili düzenlemesinde, bağımsız denetime tabi olacak şirketler için, genel kriterlere bağlı bağımsız denetime tabi şirketler için aşağıdaki örnek tabloyu sunmuştur. Birbirini takip eden hesap dönemlerinde, sağlanan iki kriterin aynı kriter olması şart değildir ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr), 2013).

Denetime tabi şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte belirtilen kriterleri üst üste iki hesap döneminde altında kalması durumunda, izleyen hesap döneminden itibaren bağımsız denetimden çıkar. Birbirini takip eden hesap dönemlerinde sınırların altında kalınan iki kriterin aynı olması şart değildir ([www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr)).

**Tablo 1: Genel Kriterlere Göre Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler İçin Örnek Tablo**

Hesap dönemleri	Bilanço aktif toplamı 150 milyon TL veya üzeri midir?	Yıllık net satış hasılatı 200 milyon TL veya üzeri midir?	Çalışan sayısı 500 veya üzeri midir?	Kriterlerden en az ikisini sağlıyor mu?	Denetime tabi midir?
1/1-31/12 2011	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Referans yıl
1/1-31/12 2012	Evet	Evet	Hayır	Sağlıyor	Referans yıl
1/1-31/12 2013	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabidir
1/1-31/12 2014*	Hayır	Hayır	Evet	Sağlamıyor	Tabidir
1/1-31/12 2015	Hayır	Evet	Hayır	Sağlamıyor	Tabidir
1/1-31/12 2016	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabi değildir

\* 31/12/2014 tarihinde sona eren hesap döneminde ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalınmadığı varsayılmıştır.

Özel kriterlere bağlı bağımsız denetim; Bakanlar kurulu kararına ekli (II) sayılı listede belirtilen alanlarda faaliyet gösteren şirketler, aynı listedeki esaslar dikkate alınarak bağımsız denetime tabi olurlar ([www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr), 2013). KGK'nın yayınladığı usul ve esaslara göre, kriterlerin söz konusu sınırlar çerçevesinde aşılmış aşılmadığının belirlenmesinde, genel kriterlere göre bağımsız denetime tabi olacak şirketler için belirlenmiş kriterler geçerli olacaktır.

Kritere bağlı olmaksızın doğrudan bağımsız denetime tabi şirketler; Bakanlar kurulu kararına ekli (I) sayılı yer alan şirketler, herhangi bir kritere bağlı olmaksızın doğrudan bağımsız denetime tabi olurlar.

Belirlenen kriterlere uymayan anonim şirketlerde denetim; TTK'nın 397. Md. 5. fıkrasında yapılan düzenleme ile Gümrük ve Ticaret bakanlığının hazırlayacağı ve Bakanlar Kurulunun onaylayacağı yönetmeliğe göre denetime tabi tutulacaklardır.

Limited şirketler ise bu düzenlemenin dışında tutulmuştur. 28.03.2013 tarihinde kabul edilen 6455 sayılı kanunun 82 maddesinde limited şirketlerle ilgili düzenleme yapılmıştır. Düzenleme sonrası 6102 sayılı Kanunun 635 inci maddesinin birinci fıkrası "397 nci maddenin beşinci ve altıncı fıkraları dışında kalan Anonim Şirketin denetçiye, denetime ve özel denetime ilişkin hükümleri limited şirkete de uygulanır" şeklini almıştır. Bu durumda, limited şirketlerden, Anonim şirketler için belirlenmiş kriterlere uyanlar, denetime tabi olacaklardır.

## 2.2. Denetimde Esas Alınacak Finansal Tablolar

6102 sayılı kanununun 397'inci maddesi ikinci fıkrasına göre, denetime tabi şirketler hazırlamış oldukları finansal tablo ve yönetim kurulu raporlarının denetletmek zorundadırlar. Düzenlendiği halde, denetlenmemiş finansal tablo ve yönetim kurulu raporları, düzenlenmemiş hükmündedir.

KGK'nın yayınladığı usul ve esaslara göre, genel kriterlere göre şirketlerin bağımsız denetime tabi olup olmayacaklarının belirlenmesinde, şirketler ile bu şirketlere bağlı ortaklıkları ve iştiraklerinin aktif toplamı ve yıllık satış hasılatı hesaplanırken, vergi mevzuatı çerçevesinde ilgili yasal kuruluşlara sunulmak üzere hazırlanan son iki hesap dönemine ait bilanço ve gelir tablosu esas alınacaktır. Şirketler bağımsız denetime tabi olduktan sonra ise finansal tablolarını 6102 sayılı Kanun ve TMS'ye göre hazırlarlar. Bu şirketler bir sonraki hesap döneminde, bağımsız denetime tabi olup olmayacakları belirlenirken, 6102'ye ve TMS'ye göre hazırlanmış finansal tablolardaki aktif toplam ve yıllık satış hasılatı esas alınır. Kriterlerin belirlenmesinde, bağlı ortaklıkların tam konsolidasyon yönetimine, iştiraklerin ise öz kaynak yönetime göre konsolide edildikleri finansal tablolar esas alınır (www.kgk.gov.tr).

## 3. ARAŞTIRMA

Araştırma Antalya, Isparta ve Burdur illerinde bağımsız olarak faaliyet gösteren Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim alanındaki güncel gelişmelere bakış açıları ve farkındalıklarını ortaya koymayı hedeflemektedir. Bu amaçla meslek mensuplarının bağımsız denetim alanındaki bilgi düzeylerinin tespitine yönelik olarak yapılan araştırmanın amacı ve önemi, kısıtları, metodolojisi, araştırmaya ilişkin bulgular aşağıda sunulmuştur.

### 3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Araştırmanın amacı, Antalya, Isparta ve Burdur illerinde bağımsız olarak faaliyet gösteren Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim alanındaki güncel gelişmelere bakış açıları ve farkındalıklarını ortaya koymaktır. Bağımsız Denetimin 6102 Sayılı TTK uygulanmaya başlandıktan sonra önem kazandığı, kanununun meslek mensupları tarafından algılanması önem arz etmektedir.

### 3.2. Araştırmanın Kapsamı

Araştırma, Batı Akdeniz bölgesinde yapılmıştır. Aşağıda Tablo 1'de TÜRMOB 2013 yılı verilerine göre Antalya, Isparta ve Burdur illerinde faaliyet gösteren Bağımlı ve Bağımsız Meslek mensuplarının sayıları verilmiştir (Türmob;2013).

**Tablo 2: 2013 Yılı İtibariyle Bölgede Faaliyet Gösteren Meslek Mensubu Sayıları**

İli	Bağımlı	Bağımsız	Toplam
Antalya	1.247	1.940	3.187
Isparta	124	202	326
Burdur	77	137	214
<b>Toplam</b>	1.448	2.279	3.727

Bu verilere göre Antalya ilinde 1.247 bağımlı, 1940 bağımsız toplam 3.187 meslek mensubu varken; Isparta ilinde 124 bağımlı, 202 bağımsız toplam 326 meslek mensubu var olup; Burdur ilinde 77 bağımlı, 137 bağımsız toplam 214 meslek mensubu vardır.

Anket çalışması, 2013 yılının Şubat ve Mart aylarında yüzyüze görüşme yöntemi kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Aşağıda iller bazında anket yapılan bağımsız meslek mensuplarının sayıları verilmiştir.

**Tablo 3: Anket Yapılan Meslek Mensuplarının İllere Göre Dağılımı**

İl	SM	SMMM	YMM	Toplam	Cevaplayanlar İçindeki Pay (%)	Bağımsız Muhasebeciler İçindeki Pay (%)
Antalya	8	286	3	297	75,57	15,31
Isparta	5	69	0	74	18,83	36,63
Burdur	1	21	0	22	5,60	16,06
Toplam	14	376	3	393	100,00	17,24

Yapılan anket çalışmasına katılan bağımsız faaliyet gösteren meslek mensuplarının cevaplayanlar içindeki payına baktığımızda en fazla katılımın sırasıyla; Antalya (%75,57), Isparta (%18,83), Burdur (%5,60) olduğu görülmektedir. Ankete cevap veren bağımsız meslek mensuplarının faaliyet gösteren bağımsız meslek mensupları içindeki payına bakıldığında Isparta (%36,63), Burdur (%16,06), Antalya (%15,31) olduğu görülmektedir.

### 3.3. Araştırmanın Metodolojisi

Muhasebe meslek mensupları, muhasebe bilgi sistemlerinde muhasebe bilgilerini ve finansal raporları üreten kesimdir. Bilgi üreticisi olarak meslek mensuplarının, üretilen bilgilerin denetim süreçleri ile ilgili bakış açıları önemli olduğu için araştırmada hedef kitle olarak muhasebe meslek mensupları seçilmiştir. Araştırmanın etkinliği açısından örneklem olarak Antalya, Isparta ve Burdur il sınırları içindeki meslek mensupları seçilmiştir. Araştırma kapsamına giren Antalya, Isparta ve Burdur il sınırları içinde bağımsız olarak faaliyet gösteren Muhasebe Meslek Mensuplarına yönelik anket uygulaması gerçekleştirilmiştir. Araştırma kapsamında olan 2.279 Meslek mensubundan 750'sine ulaşılmıştır. Meslek mensuplarının 393'ünden cevap alınmış olup geri dönüşüm oranı %52,40'dır. Anketi cevaplayan Muhasebe Meslek Mensupları araştırma kapsamının % 17,24'üne karşılık gelmektedir.

Anketler, yüz yüze görüşme tekniği ile uygulanmış, veriler SPSS 17.0 istatistik programına yüklenmiş, elde edilen bulgular frekans tabloları ve çapraz tablolar şeklinde sunulmuştur. Ayrıca tanımlayıcı istatistik bilgileri yorumlanarak tablolar yardımıyla gösterilmek suretiyle istatistik sonuçlara ulaşılmıştır. Araştırmamızın amacı olan Muhasebe Meslek Mensuplarının güncel gelişmelere bakış açıları ve farkındalıklarını ortaya koymak

için de frekans analizleri kullanılmıştır.

### 3.4. Araştırmanın Bulguları ve Analizi

Yapılan araştırma neticesinde elde edilen bulgular üç bölüm halinde sunulmaktadır. Birinci bölümde anketi cevaplayan meslek mensuplarına ait genel bilgiler, ikinci bölümde meslek mensuplarının bağımsız denetim alanındaki güncel gelişmelere bakış açıları sunulmuş, üçüncü bölümde ise bağımsız denetimi başarıya ulaştıracak faktörler sunulmuştur.

Anketten elde edilen verilerin frekans ve yüzde (%) şeklinde dağılımları tablolaştırılarak yorumlanmıştır.

#### 3.4.1. Güvenilirlik Analizi

Anket verilerine öncelikle güvenilirlik testi yapılmıştır. Güvenilirlik testi sonucunda meslek mensuplarının farkındalığının belirlenmesine yönelik geliştirilen ölçeğin genel Cronbach's Alfa değeri ,905 düzeyinde oldukça anlamlı bulunmuştur. Bu sonuca göre ölçek yüksek derecede güvenilirdir.

#### 3.4.2. Genel Bilgiler

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının demografik özellikleri, bağımsız denetime bakış açılarına yönelik sorulan anket sorularına ilişkin bilgiler sunulmuştur.

**Tablo 4: Anketi Cevaplayan Meslek Mensuplarına Ait Demografik Bilgiler**

		Frekans	Yüzde			Frekans	Yüzde	
<b>Cinsiyet</b>	Bay	275	69,9	<b>Mezun Olduğu Lisans Bölümü</b>	İşletme	225	65,4	
	Bayan	118	30,1		İktisat	58	16,9	
<b>Eğitim</b>	Lise	33	8,4		ÇEKO	6	1,7	
	Ön Lisans	16	4,1		Ekonomi- Finans	10	2,9	
	Lisans	344	87,5		Kamu Yönetimi	5	1,5	
					Maliye	40	11,6	
<b>Yaş</b>	20-25	5	1,3		<b>Kıdem Yılı</b>	1-5	66	16,8
	26-30	44	11,2			6-10	113	28,8
	31-35	95	24,2			11-15	94	23,9
	36-40	102	26,0			16-20	55	14,0
	41-45	54	13,7	21-25		27	6,9	
	46-50	47	12,0	25 Yıl ve Üzeri		38	9,7	
	51 ve üzeri	46	11,7					



Ankete katılanların cinsiyetlerine göre, % 70'inin bay, eğitim durumlarının % 87.5'inin ise lisans mezunu olduğu, lisans mezunlarından %65,4'ünün işletme mezunu, ve yaş gruplarına göre %26'sının 36-40 yaş oldukları görülmektedir.

**Tablo 5: Meslek Mensuplarının Güncel Mesleki Bilgi Düzeylerine ait Bilgiler**

Sıra No	Mesleki Bilgi Türleri	Ortalama (X)	Standart Sapma
1	Hukuk mevzuatı (Ticaret, Borçlar, Vergi)	3,4835	,90088
2	İşletme Matematiği	3,3562	1,00779
3	6102 sayılı TTK	3,3511	,85348
4	İstatistik	3,2443	1,01839
5	TMS/TFRS	3,0407	,92216
6	Kurumsal Yönetim	3,0305	1,02970
7	KOBİ TFRS	2,9491	,92992
8	Uluslararası Denetim standartları	2,8473	,96473
9	Basel düzenlemeleri	2,6438	1,05961

Meslek mensuplarının mesleki bilgi yeterlilik düzeyleri ile ilgili olarak, meslek mensuplarının kendilerini 9 farklı konuda bilgi düzeyi açısından değerlendirmelerinde; hukuk konularında bilgi düzeylerini yüksek olarak değerlendirirken, Basel düzenlemeleri konusunda ise bilgi düzeylerini düşük olarak değerlendirmişlerdir. Hukuki bilgiyi, işletme matematiği, 6102 sayılı TTK, İstatistik, TMS/TFRS, Kurumsal Yönetim, KOBİ TFRS, Uluslar arası Denetim Standartları ve Basel Düzenlemeleri sıralaması ile bilgi düzeylerini değerlendirmişlerdir. Meslek mensuplarının muhasebe faaliyetlerini yürütmüş oldukları işletmeler ağırlıkta KOBİ'ler olduğu düşünüldüğünde, KOBİ TFRS uygulaması bilgi düzeyinin düşük olması dikkat çekicidir. Meslek mensuplarının KOBİ TFRS bilgi düzeyleri ile ilgili yapılan başka bir çalışmada, meslek mensuplarının KOBİ TFRS bilgi düzeyleri yeterli seviyede olmadığı ortaya çıkmıştır (Özkan ve Özşahin, 2012, 56). Diğer bir nokta, denetim alanında, ulusal düzenlemelerde temel alınan uluslar arası denetim standartları konusunda meslek mensuplarının bilgi düzeylerini düşük görmeleri, bu alanda gerekli eğitim çalışmalarının yapılması gereğini ortaya koymaktadır.

**Tablo 6: Bağımsız Denetçi Belgesi ve Eğitimini Almayı Düşünenler**

	Bağımsız Denetçi Belgesi Almayı Düşünenler		Kamu Gözetleme Kurumunun (KGK) Açtığı Eğitimlere Katılmayı Düşünüyor musunuz ?		Bağımsız Denetçilikle İlgili Eğitim aldınız mı?	
	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
Evet	189	48,0	183	48,0	177	45,0
Hayır	102	26,0	103	26,0	139	35,4
Kararsızım	102	26,0	107	26,0	77	19,6
<b>Toplam</b>	<b>393</b>	<b>100,0</b>	<b>393</b>	<b>100,0</b>	<b>393</b>	<b>100,0</b>

Meslek mensuplarından, %48'i denetçi belgesi almayı düşündüklerini ifade ederlerken, KGK'nın açtığı eğitimlere katılmayı düşünenlerin oranı, %48'dir. Bağımsız denetçilikle ilgili eğitim alanların oranı ise %45 olarak tespit edilmiştir. Cevaplar incelendiğinde, denetçi belgesi almayı düşünenler ile KGK'nın açtığı eğitimlere katılmayı düşünenlerin oranları eşit olduğu görülmektedir ki, bu durum meslek mensuplarının bağımsız denetçilik konusunda kararlı olduklarını, belgeyi almayı düşünenlerin aynı zamanda KGK'nın açacağı yetkilendirme ile ilgili eğitimlere katılmayı düşündüklerini göstermektedir.

Bağımsız denetim gelişmeleri ile ilgili tarafımızdan geliştirilen ifadelere, meslek mensuplarının vermiş oldukları cevapların ortalama ve standart sapmaları Tablo 7'de verilmiştir.

**Tablo 7: Bağımsız Denetim Gelişmeleri İle İlgili Görüşleri**

Sıra	Bağımsız Denetim Gelişmeleri	Ortalama (X)	Standart Sapma
1	Bağımsız denetçiliğe ilişkin güncel gelişmeleri yakından takip ederim.	3,6743	,96139
2	TMS/TFRS bağımsız denetimi kolaylaştıracaktır.	3,6667	,96803
3	KOBİ'ler ile büyük işletmelerin aynı denetim standartlara göre denetime tabi tutulması yanlış olur.	3,5522	1,11710
4	Tüm sermaye işletmelerinin bağımsız denetime tabi olması durumunda bu kâğıt üzerinde (yüzeysel) bir işleme dönüşür.	3,3868	1,49763
5	6335 sayılı yasa ile denetime tabi tutulacak şirketlerin bakanlar kurulunca belirlenecek olması olumlu bir gelişmedir.	3,2977	1,09284
6	Bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerde, meslek mensuplarının görüşlerine başvurulmuştur.	3,0102	1,36647
7	KOBİ / büyük işletme ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye işletmelerinde bağımsız denetim zorunlu olmalıdır.	2,7913	1,32373

Meslek mensupları, bağımsız denetimle ilgili gelişmeleri yakından takip ettiklerini, TMS/TRFS 'nin bağımsız denetimi kolaylaştıracağını beyan etmişlerdir. KOBİ'ler ile büyük işletmelerin aynı denetim standartlarına tabi olmaları ve tüm sermaye işletmelerinin bağımsız denetime tabi olmaması gerektiği ifadesini kabul etmeleri ve "KOBİ / büyük işletme ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye işletmelerinde bağımsız denetim zorunlu olmalıdır" ifadesini reddetmeleri, bağımsız denetimin ülkemizdeki tüm işletmeler açısından uygulamaya konulmasının gereksiz olduğunu ve henüz zamanının gelmediğini göstermektedir. Bütün işletmelerin bağımsız denetime tabi olması durumunda bağımsız denetim etkinliğini olumsuz etkileyecektir.

Anket çalışmaları yapılırken meslek mensupları ile yapılan ikili görüşmelerde, KOBİ'ler de muhasebe bilgi sistemlerinin ve bu sistemlerde üretilen muhasebe bilgilerinin bağımsız denetime yeterli düzeyde veri sağlayamayacağı görüşü, meslek mensuplarının çoğunluğu tarafından ifade edilmektedir. Özellikle küçük işletmelerdeki kurumsallaşma yetersizliklerinden kaynaklanan muhasebe bilgi sistemlerinin istenilendüzeyde muhasebe bilgilerinin üretilmemiş olması, bu tür işletmelerde bağımsız denetim uygulamasının oldukça zor olacağını ortaya koymaktadır. Bu görüşü destekleyen diğer bir ifade de, "6102 sayılı yasa ile getirilen tüm işletmelerin denetime tabi tutulması şartının, 6335 sayılı yasa ile denetime tabi tutulacak şirketlerin bakanlar kurulunca belirlenecek olması olumlu bir gelişmedir" ifadesinin meslek mensuplarınca kabul edilmesidir. 6335 sayılı yasa ile yapılan düzenleme sonrası, sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olması, belli kriterlere bağlanmıştır. "Bağımsız denetime ilişkin gelişmelerde meslek mensuplarının görüşlerine başvurulmuştur" ifadesi ise meslek mensuplarınca kabul görmüştür.

**Tablo 8: Bağımsız Denetim Eğitimini Hangi Kurum Vermeli?**

Bağımsız Denetçilik Eğitimini Kim Vermeli	Frekans	Yüzde
TÜRMOB	242	61,5
(KGK)	72	18,3
Üniversiteler	45	11,5
Maliye Bakanlığı	34	8,7
<b>Toplam</b>	<b>393</b>	<b>100,0</b>

Meslek mensuplarının %61,5'i gibi büyük bir kısmı bağımsız denetçilik eğitimlerinin TÜRMOB tarafından verilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Meslek mensuplarına anket uygulama süreci devam ederken KGK üniversiteler ile işbirliğine giderek bağımsız denetim eğitimi KGK ile sözleşme imzalayan üniversiteler tarafından verilmeye başlanmıştır.

**Tablo 9: Sermaye Şirketleri Bağımsız Denetime Hazır Hale Gelmeleri Ortalama Kaç Yıl Sonra Mümkün Olabilir**

Sermaye Şirketlerinin Bağımsız Denetime Tabi Olması Kaç Yıl Sonra Olmalı	Frekans	Yüzde
1 Yıl	19	4,8
2 Yıl	40	10,2
3 Yıl	81	20,6
4 Yıl	39	9,9
5 Yıl ve Üzeri	214	54,5
<b>Toplam</b>	<b>393</b>	<b>100,0</b>

Meslek mensuplarına göre, sermaye şirketlerinin bağımsız denetime hazır hale gelebilmeleri için gereken süre %54,5 gibi büyük oranda 5 yıl ve üzeri olabileceğini düşünürlerken, 1 yıllık sürede (2013 yılı içinde), bağımsız denetime hazır hale gelebileceğini düşünenlerin oranı ise, %4,8 gibi oldukça düşük bir rakamda gerçekleşmiştir. Uygulamanın içinde olan meslek mensuplarının görüşleri dikkate alındığında, sermaye şirketlerinin bağımsız denetim uygulamalarını eksiksiz yerine getirebilmeleri için, yapılması gereken iş yoğunluğunun fazla olduğunu göstermektedir.

**Tablo 10: Bağımsız Denetim Uygulamasında Karşılaşılabilecek Muhtemel Sorunlar**

Sıra	Uygulamada Karşılaşılabilecek Sorunlar (Katılımcılara birden fazla seçeneği işaretleyebilecekleri belirtilmiştir.)	Tekrar Sayısı	Yüzde (%)
1	İşletme sahiplerinin bağımsız denetime göstereceği direnç	231	58,8
2	VUK ve TMS/TFRS arasındaki farklılıkların neden olacağı sorunlar	180	45,8
3	Kayıt dışı ekonominin getireceği sorunlar	171	43,5
4	“Muhasebe vergi içindir” yaygın anlayışının getireceği sorunlar	156	39,7
5	Yeterli bağımsız denetim kuruluşunun olmaması	146	37,2
6	Bağımsız denetçilerin denetim mesleki yeterliliklere sahip olmaması	126	32,1

Bağımsız denetim uygulamalarında karşılaşılabilecek sorunlarla ilgili görüşlerini, tabloda verilen sorunlar arasında bir veya daha fazla seçeneği işaretleyerek seçmeleri istenmiştir. Yapılan değerlendirmede, işletme sahiplerinin bağımsız denetime göstereceği

direnç, meslek mensuplarının yaklaşık olarak % 59'u tarafından karşılaşılabilecek en önemli sorun olarak görüldüğü ortaya çıkmıştır. İkinci olarak, VUK ve TMS/TFRS arasındaki farklılıkların neden olacağı sorunlar, meslek mensuplarının % 46'sı tarafından önemli bir sorun teşkil edebileceği yönünde görüş beyan edilmiştir. Düzenleme çalışmaları devam eden VUK'nun TMS/TFRS uygulamaları ile uyumu, tüm muhasebe uygulamalarında olduğu gibi bağımsız denetim uygulamalarını da doğrudan etkileyeceği ortaya çıkmaktadır. Mevzuat karmaşasının bağımsız denetim uygulamalarında karşılaşılan sorunlarla ilgili bağımsız denetim şirketleri üzerine Dönmez ve Ersoy tarafından yapılan çalışmada, mevzuat karmaşası önemli sorunlardan birisi olarak görülmüştür. VUK ile TMS/TFRS uyumu ile ilgili benzer bir çalışmada (Özkan ve Özşahin, 2012:57), KOBİ TFRS'nin VUK içine girmediği sürece sağlıklı uygulanamayacağı sonucuna ulaşmaları VUK düzenlemelerinin, TMS/TFRS ve paralelinde bağımsız denetim uygulamalarının başarı kriteri olarak ön plana çıkmaktadır. Üçüncü olarak kayıt dışı ekonominin getireceği sorunlar, meslek mensuplarının % 44'ü tarafından önemli sorun olarak görülmektedir.

Ülkemizde “muhasebe vergi içindir” anlayışının yerleşmiş olması, Muhasebe Bilgi Sisteminde üretilen muhasebe bilgilerini etkilemektedir. Bu anlayış muhasebe bilgilerinin üretiminde muhasebecilerin vergi usul kanununa yönelmelerine neden olmuştur. Yeterli bağımsız denetim kuruluşunun olmaması ve bağımsız denetçilerinde mesleki yeterliliklere sahip olmaması muhasebeciler tarafından sorun olarak algılanmaktadır.

### **3.4.3. Bağımsız Denetimin İşletmelere Sağlayacağı Katkılar**

Meslek mensuplarının bağımsız denetimin uygulamaya başlaması ile birlikte, ülke ekonomisine, işletmelere, paydaşlarına ve muhasebe bilgi sistemi açısından sağlayacağı katkılarla ilgili geliştirilmiş ifadelerle, meslek mensuplarının vermiş oldukları cevapların ortalama ve standart sapmaları Tablo 11'de verilmiştir.

Meslek mensuplarının bakış açılarından bağımsız denetimin işletmelere sağlayacağı faydaları; bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar işletme yöneticilerinin alacağı kararların kalitesini artırır, işletmede kurumsal yönetim anlayışının gelişimine katkı sağlar, finansal risklerin erken saptanması ve yönetilmesi, işletmelerin kredibilitelerinin artması olarak sıralayabiliriz. Kayıt dışı ekonominin azalması ülkem ekonomisi açısından makro düzeyde sağlayacağı fayda, tüm ortakların haklarının korunmasını ise özellikle küçük yatırımcılar açısından önemli bir fayda olduğu ifade edilebilir. Muhasebe bilgi sistemi açısından ise; tarafsız, doğru ve güvenilir mali tabloların üretilmesi ve “Muhasebe vergi içindir” anlayışı yerine “Bilgi için muhasebe” anlayışının yerleşmesine katkı sağlaması önemlidir.

**Tablo 11: Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetimin Faydalarına Yönelik Görüşleri**

Sıra	Bağımsız Denetimin Faydalarına Yönelik Görüşler	Ortalama (X)	Standart Sapma
1	Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar, işletme yöneticilerinin alacağı kararların kalitesini artıracaktır.	3,8015	,99041
2	İşletmelerde kurumsal yönetim anlayışının geliştirilmesi.	3,7634	1,00126
3	Risklerin erken saptanması ve yönetilmesine katkı sağlar.	3,7303	,88267
4	Tarafsız, doğru ve güvenilir mali tabloların hazırlanmasında bağımsız denetim önemlidir.	3,6921	1,15368
5	Kayıt dışı ekonominin azalmasına katkı sağlar.	3,6539	1,13943
6	Tüm ortakların haklarının korunmasına katkı sağlar.	3,6183	1,07232
7	İşletmelerin kredibilitelerini arttıracaktır.	3,5929	1,00364
8	“Muhasebe vergi içindir” anlayışının yerine “Bilgi için muhasebe” anlayışının yerleşmesine katkı sağlar.	3,5700	1,06465

#### 3.4.4. Bağımsız Denetimi Başarıya Ulaştıracak Faktörler

Bağımsız denetimi başarıya ulaştıracak faktörlerle ilgili olarak, geliştirilen ifadelere meslek mensuplarının vermiş oldukları cevapların ortalama ve standart sapmaları Tablo 12’de verilmiştir.

**Tablo 12: Bağımsız Denetimi Başarıya Ulaştıracak Faktörler**

Sıra	Bağımsız Denetimi Başarıya Ulaştıracak Faktörler	Ortalama (X)	Standart Sapma
1	Bağımsız denetim hususunda Maliye Bakanlığı KGK ve TURMOB uyum içinde çalışmalıdır.	4,2188	1,00405
2	Denetçilerin mali müşavir olma zorunluluğu olmalıdır.	4,0814	1,11962
3	Bağımsız denetimin başarısı için denetçilerin uzmanlaşması ilkesine önem verilmelidir.	4,0483	,95308
4	Vergi mevzuatı ile TMS/TFRS arasındaki uyumun artırılması bağımsız denetim sürecini kolaylaştırır.	3,8346	,92064
5	Denetim kuruluşunun bağımsız denetim ücretini bir aracı kurumdan alması denetimin kalitesini artırır.	3,6412	1,12078

6	Bağımsız denetimin etkinliği işletme sahiplerinin yaklaşımlarına bağlıdır.	3,5547	1,04622
7	Bağımsız denetim etkinliği etik değerlerin ön plana çıkarılmasına bağlıdır.	3,5369	1,00473
8	Bağımsız denetim etkinliği kanuni yaptırımların gücüne bağlıdır.	3,4758	1,07383
9	Bağımsız denetimin etkinliği KGK'nın yaklaşımlarına bağlıdır.	3,3384	1,05220

Meslek mensuplarına göre bağımsız denetimi başarıya ulaştıracak faktörler incelendiğinde; Bağımsız denetim hususunda Maliye Bakanlığı KGK ve TURMOB uyum içinde çalışması, Denetçilerin mali müşavir olma zorunluluğu ve Bağımsız denetimin başarısı için denetçilerin uzmanlaşması ilkesine önem verilmesi gerektiği ifadeleri önemli üç faktör olarak ön plana çıkmaktadır. Denetçilerin mali müşavir olması gerektiği, denetçilerin uzmanlaşmış olması gerektiği faktörü ile birlikte değerlendirilebilir. Diğer faktörleri; Vergi mevzuatı ile TMS/TFRS uyumu, denetim kuruluşunun ücretini aracı kurumdan tahsil etmesi, işletme sahiplerinin yaklaşımı, etik değerler, kanuni yaptırımlar ve KGK'nın yaklaşımları olarak sıralayabiliriz.

#### 4. SONUÇ

Ülkemizde, 6102 sayılı TTK ile birlikte bağımsız denetim uygulaması getirilmiştir. Bağımsız denetim uygulamalarının yürütülmesinden, KGK yetkilidir. KGK yayınladığı yönetmelikle, bağımsız denetim yürürlüğe girmiştir.

Bağımsız denetim uygulaması ile birlikte anonim şirketler için, murakıplık denetleme sistemi kaldırılmış yerine bağımsız denetim sistemi getirilmiştir. Bağımsız denetim, tanımlanmış kriterlere bağlı olarak sermaye şirketleri için geçerlidir. Sermaye şirketlerini denetime tabi olmalarına göre; genel kriterlere, özel kriterlere ve doğrudan bağımsız denetime tabi şirketler olmak üzere üç grupta inceleyebiliriz. Bağımsız denetime tabi şirketler, yönetim kurulu raporlarını ve finansal raporlarını denetletmek zorundadırlar. Bağımsız denetimden geçmemiş yönetim kurulu faaliyet raporları ile finansal raporlar düzenlenmemiş hükmündedir.

Bağımsız denetim alanındaki değişimlerle birlikte, bağımsız denetçi olabileceklerle ilgilide düzenlemeler getirilmiştir. Meslek mensupları ile birlikte, KGK'nın tanımladığı şartları taşıyanlarda denetçi belgesi alabileceklerdir.

Meslek mensuplarının yarıya yakını denetçi belgesini almayı düşünürlerken, %26'sı denetçilik belgesini almamayı düşünmediklerini, % 26'sı ise kararsız olduklarını ifade etmişlerdir. Bağımsız denetçi olmayı düşünenler, aynı zamanda eğitiminde almayıda istemektedirler.

Meslek mensuplarına göre, sermaye şirketlerinin bağımsız denetime hazır hale gelebilmeleri için gereken süre %54,5 gibi büyük oranda 5 yıl ve üzeri olabileceğini düşünürlerken, 1 yıllık sürede (2013 yılı içinde), bağımsız denetime hazır hale gelebileceğini düşünenlerin oranı ise, %4,8 gibi oldukça düşük bir rakamda gerçekleşmiştir.

Meslek mensupları, bağımsız denetim uygulamalarında karşılaşılabilecek sorunları önem sırasına göre; işletme sahiplerinin sürece gösterecekleri direnç, VUK ve TMS/TFRS arasındaki farklılıklar, kayıt dışı ekonominin getireceği sorunlar, “Muhasebe vergi içindir” yaygın anlayışının getireceği sorunlar, yeterli bağımsız denetim kuruluşunun olmaması ve bağımsız denetçilerin denetim mesleki yeterliliklere sahip olmaması olarak görmektedirler.

Meslek mensuplarına göre bağımsız denetimin faydaları; muhasebe bilgilerinin kalitesini artırılması, işletmelerin kurumsallaşmalarının geliştirilmesi, finansal tabloların güvenilirliğinin artması, işletmelerin kredibilitelerinin artması, tüm ortakların özellikle halka açık şirketler için küçük ortakların haklarının korunması, kayıt dışı ekonominin azaltılması ve “Bilgi için muhasebe” anlayışının gelişmesine katkı sağlamak olarak sıralanabilir.

Meslek mensuplarının görüşlerine göre bağımsız denetimi başarıya ulaştıracak faktörler; bağımsız denetim alanındaki kuruluşların uyumlu çalışması, denetimcilerin uzman ekiplerden kurulması, VUK ile TMS/TFRS uyumunun artırılması, bağımsız denetim şirketlerinin ücretleri, işletme sahip ve yöneticilerinin yaklaşımları, etik değerler, kanuni yaptırımlar ve KGK yaklaşımlarıdır. Bu faktörler, ülkemizde bağımsız denetim sürecinden beklenen faydanın elde edilebilmesinde oldukça önemlidir.

Bağımsız denetim uygulamalarında başarı faktörlerinin dikkate alınması,

finansal raporlama ve denetimin kalitesini artıracaktır. Bağımsız denetim uygulamaları başladığı için bundan sonraki süreçte yapılacak bilimsel çalışmalarda, başarı faktörlerinin etkinliklerinin ölçümü, bağımsız denetim uygulamalarında karşılaşılabilecek sorunlara çözüm önerileri üzerine yapılacak çalışmalar, bağımsız denetim alanına katkı sağlayacaktır.

## **KAYNAKLAR**

- Dönmez, Adnan –Ersoy, Ayten (2006), “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”, Bilig Dergisi, Kış, Sayı 36, ss. 69-91.
- Güredin, Ersin (2000), Denetim, 10. Baskı, Beta Basım, İstanbul.
- Kaval, Hasan (2007), Muhasebe Denetimi: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleriyle, İkinci Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Özkan, Azzem -Özşahin, Filiz (2012), “Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ Finansal Raporlama Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Tesbitine Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Eylül, ss. 47-68.
- Stephen, Kwaku Asare –Lawrence, A. Cunningham -Arnold Wright, (2007), The Sarbanes-Oxley Act: Legal Implications And Research Opportunities, Research in Accounting Regulation, Volume 19, pp. 81–105.
- Şengel, Salim (2011), Yeni Türk Ticaret Kanununun Sermaye Şirketleri İle İlgili Getirdiği Yeniliklerin Değerlendirilmesi, Zeitschrift für die Welt der Türken, Journal of World of Turks, Vol 3, No 2.



- T.C. Yasalar (14.02.2011), 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Ankara: Resmi Gazete (27846 sayılı),<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214.htm> (04.02.2013).
- T.C. Yasalar (30.06.2012), 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Ankara, Resmi Gazete (28339 sayılı),<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120630.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120630.htm> (04.02.2013).
- Yavuz, Mustafa (2011) “Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız denetçiler Üzerine Kamu Denetimi ve Gözetimi”, Mali Çözüm Dergisi, Eylül-Ekim, ss.147-162.  
[http://www.kgk.gov.tr/content\\_detail-219-544-bagimsiz-denetim-yonetmeligi.html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-219-544-bagimsiz-denetim-yonetmeligi.html), (31.03.2012)
- <http://www.kap.gov.tr/yay/Sirket/BDSListe.aspx>, (20.03.2013).
- <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Istatistikler.aspx>, (01.02.2013).

