

## ANONİM ŞİRKETLERDE BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARININ SORUMLULUKLARI

### RESPONSIBILITIES OF INDEPENDENT AUDIT ORGANIZATIONS IN JOINT STOCK COMPANIES

SADDAM SHAI F ABDULRAB ABDULHAMEED

Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı

e-mail: [saddam201072@hotmail.com](mailto:saddam201072@hotmail.com)

#### ÖZET

Türk Ticaret Kanununa göre anonim Şirketlerde yapılan bağımsız denetim ile Şirketlere ait finansal tabloların ve verilerin belirli standartlara göre incelenmesi ve rapor haline getirilmesi amaçlanmaktadır. Bağımsız denetim sürecinin sağlıklı bir Şekilde yapılması ve denetimin hukuki kurallara göre sonuçlandırılmasında denetçilerin önemli sorumlulukları bulunmaktadır. Hukuki açıdan ele alındığı zaman anonim Şirketlerde bağımsız denetimden sorumlu kişilerin temel sorumlulukları sır saklama sorumluluğu, rapor hazırlama sorumluluğu, özen gösterme ve denetim standardı sağlama sorumluluğu, bağımsız denetim görüşü sunma sorumluluğu ve denetim sürecinde kamu çıkarlarını koruma Şeklinde sıralanmaktadır. Yapılan bu çalışmada da anonim Şirketlerde bağımsız denetim sürecinde görev alan kuruluşların temel sorumluluklarının değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

**Anahtar kelimeler:** Denetim, bağımsız denetim, anonim Şirketler

#### ABSTRACT

With the independent audit conducted in joint stock companies according to the Turkish Commercial Code, it is aimed to examine and report the financial statements and data of the companies according to certain standards. Auditors have important responsibilities in conducting the independent audit process properly and concluding the audit in accordance with legal rules. When considered from a legal point of view, the main responsibilities of persons responsible for independent auditing in joint stock companies are listed as confidentiality responsibility, responsibility to prepare reports, to show care and to provide an audit standard, to present an independent audit opinion, and to protect public interests in the audit process. In this study, it is aimed to evaluate the basic responsibilities of the institutions involved in the independent audit process in joint stock companies.

**Keywords:** Audit, independent audit, joint stock companies

**JEL CODE: A10**

#### GİRİŐ

Yaşadığımız dönemde Şirketler her geçen gün büyürken aynı zamanda küresel bir boyuta kavuşmaktadır. Bu durumu örneklendirmek gerekirse ABD’de kurulan bir Şirket bugün Türkiye’de iş yapabilmekte, burada Şirket kurabilmektedir. Hatta bu Şirketlere sermaye sahipleri de yatırım sağlayabilmektedir. Söz konusu büyüme ve küreselleŐme denetim gereksinimini artırmaktadır. Zira uluslararası Şirketlerin ortaya çıkması, firmaların finansal ve organizasyon açısından büyümesi sermaye sahiplerinin sayısı ile beraber yatırımların oranlarını da artırmaktadır. İşte korunmaya değer çıkarı olan sermaye sahiplerinin sayısının artması bağımsız kontrolün gelişimini sağlamıştır (Tutulmaz, 2018). Bu kapsamda son yıllarda anonim Şirketlerde de bağımsız denetim faaliyetlerine yönelik uygulamaların arttığı

görülmektedir. Bağatır (2019) göre, küresel boyutta meydana gelen suiistimal, hile ve yolsuzluktan doğan olaylar bağımsız denetime olan talebi yükseltmiştir. Gün geçtikçe şirketlerin artması ve muhasebe bilgi sistemlerinin karmaşık hale gelmesi de dikkate alındığında bağımsız denetim mesleğine olan gereksinim giderek artmaktadır. Yolsuzluk, hile ve işgörenlerin yaptıkları hatalar, başta şirketler olmak üzere kamuoyunu, bilgi kullanıcılarını ve yatırımcıları olumsuz açıdan etkilemektedir. Bağımsız denetim uygulanmamış şirketler, faaliyet içinde oldukları diğer kurum ve şirketler içinde tehlike oluşturmaktadır.

1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu (TTK), özellikle anonim şirketler olmak üzere sermaye şirketlerinde köklü değişimleri kapsayan düzenlemeler getirmiştir. Anonim şirketler yasası kapsamında hayata geçirilen bu düzenlemeleri, kamuoyunu bilgilendirme, kurumsal yönetim ve sermayenin korunması esasları, hak sahipleri demokrasisi ve bağımsız denetim başlıkları halinde kısaca ifade edilmektedir. TTK, anonim şirketlerin kontrolünde radikal değişimlerde bulunarak bu şirketlerde iç denetim birimini kaldırmış ve yerine bağımsız denetim ve bağımsız denetçiyi temel alan bir sistem getirmiştir. TTK'nın bu sistemi, bağımsız denetim mesleğini ön plana çıkarırken aynı zamanda bağımsız denetime dair önemli kurumların açılmasını da getirmiştir (Dal & Çalış, 2012).

TTK'nın anonim şirketlerin kontrolüne dair bu algısı Kanun yayınlandığı, uygulamaya girdiği ve uygulamada olduğu süre zarfında önemli değişimlere uğramıştır. Kanunun yayınlanmasının ardından ancak yürürlüğe girmeden önce 6335 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik neticesinde her anonim şirketin değil yalnızca Bakanlar Kurulu tarafından belirli kriterlere sahip anonim şirketlerin bağımsız denetime tabi tutulacağı düzenlenmiştir. Bakanlar Kurulunun koyduğu kriterler 23 Ocak 2013 tarihli Bakanlar Kurulu kararı ile dile getirilmiştir. Söz konusu ölçütler göz önünde bulundurulduğunda Türkiye'deki anonim şirketlerin hemen hemen hepsinin bağımsız denetim haricinde kaldığı anlaşılmıştır. TTK, anonim şirketlerde iç denetleme organını da kaldırdığı için Bakanlar Kurulu kriterlerine sahip olmayan anonim şirketlerde herhangi bir denetim gerçekleştirilmeyeceğinden bu düzenleme ile Türkiye'de çok fazla anonim şirket denetim sınırları dışına çıkarılmış idi. Bu durumun ciddi problemlere yol açacağı anlaşıldığından 6455 sayılı Kanun ile Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen kriterlere sahip olmayan anonim şirketlerde denetim kapsamına alınmıştır. Söz konusu kanun çerçevesinde gerçekleştirilen değişiklik ile Türkiye'de bütün anonim şirketler denetim dahiline alınmıştır. Ancak 6455 sayılı Kanun ile yer verilen değişiklik anonim şirketlerin denetiminde ikili bir sistemi oluşturarak anonim şirketlerin kontrolünde farklılık ortaya çıkarmıştır. Bakanlar Kurulu'nca belirlenen kriterlere sahip anonim şirketlerde denetim, bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetim ilkelerine uygun olarak yapılacaktır. Bu kriterlere sahip olmayan anonim şirketlerde ise gerçekleştirilecek denetimin ilke ve esaslarına, denetçinin özelliklerine, yetki ve sorumluluklarına dair konular Bakanlar Kurulunun yetkisi kapsamına bırakılmıştır. Bu anonim şirketlerde bağımsız denetime dair kararlar 1 Ocak 2013 tarihini itibari ile hayata geçirilmiştir (Dal & Çalış, 2012). Yapılan bu çalışmada da anonim şirketlerde bağımsız denetim sürecinde denetçilerin sorumluluklarına ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

### **Denetim Kavramı**

Denetim, kavram olarak değerlendirildiğinde, belirli bir ekonomik birime ve bir döneme ilişkin bilgilerin güvenilirlik ve doğruluğunu tespit etmek için, bu bilgilerin önce tespit edilmiş olan kriterlere uygunluk düzeyini objektif olarak araştıran ve sonuçlarını irdeleyerek ilgili kullanıcılara bir rapor şeklinde sunmayı temel alan sistematik bir süreçtir (Ergin, 2006). Bir başka ifadeye göre denetim; ekonomik faaliyet ve olaylara dair tezlerle, kabul görmüş ölçütler arasındaki uygunluğun düzeyini araştırmak ve sonuçlarını ilgili kullanıcılara aktarmak için nesnel olarak ispat toplayan ve değerleyen sistematik bir süreçtir (Erdoğan, 2006; Akt.

Tutulmaz, 2019). Amaçlarına ve uygulama biçimlerine göre denetim türleri aşağıda açıklanmıştır.

**Zorunlu Denetim:** Zorunlu denetim, yasalar kapsamında düzenlenen, denetime tabi şirket ve kurumlara bir sorumluluk olarak atfedilen bir denetim türüdür. Bu çalışmalarını sürdürecekt denetçilerin özellikleri, denetimin amacı, konusu, denetim faaliyetlerinin hangi temeller kapsamında sürdürülebileceği yönetmelik ve tebliğlerle belirlenir. Zorunlu denetim özel kanunlar, yönetmelikler veya tebliğler ile kabul edilmiştir. Söz konusu şirketlerin bağımsız denetime tabi olmasındaki neden ise şirketlerin finans ve ekonomi piyasası içerisindeki önemleridir.

**İsteğe Bağlı Denetim:** İşletmelerin; herhangi bir kanuni zorunluluğu olmadığı durumlarda gerçekleştirmiş olduğu denetimlere isteğe bağlı denetim adı verilir. İsteğe bağlı denetimlerin gerçekleştirilmemesi bir yaptırım yaratmaz. Şirketlerin büyümesi, ilgililerin çeşitli dönemlerde şirkete dair bilgi talep etmesi bu tür denetimleri arttırmaktadır.

**Finansal Denetimi:** Finansal denetimle şirkete yönelik mali tablolar izlenmekte, böylelikle ilgililere doğru bilgi verilmesi hedeflenmektedir. Özellikle yatırımcılar, şirketlere yatırım sağlayıp sağlamayacaklarını tespit etmede mali tabloları kullanmaktadır. Dolayısıyla şirkete ilişkin tabloların bir takım koşullara uygun tutulduğunun denetim sonunda onaylanması, mali tablolara ilişkin güveni de arttırmaktadır.

**Faaliyet Denetim:** Geniş bir ifadeyle faaliyet denetimini ifade etmek gerekirse, bir kurumun işletme işlevleri, finansal kontroller ve destekleme sistemleri dâhil tüm boyutlarını içeren bağımsız bir incelemedir. Faaliyet denetiminde, denetçilerden objektif şekilde gözlem yapmaları ve bir takım faaliyetlerin detaylı olarak incelemesini yapması beklenir. Faaliyet denetiminde, faaliyet sonuçları verimlilik standartlarıyla kıyaslanır ve şirketin daha önce belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşmış olup olmadığı analiz edilir. Faaliyet denetiminin içeriği, işletmenin tümü ya da bir şubesi veya pazarlama, finans, üretim işlevi gibi bir bölümü de olabilir (Tutulmaz, 2019: 48; Bağatır, 2019).

### **Bağımsız Denetim Kavramı**

Bağımsız denetimin amacı çıkarılan yönetmelikler belirlenmiştir. 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname bağımsız denetimin amacını, finansal tablo ve diğer finansal verilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu konusunda, makul teminat sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının sağlanması olarak belirtmiştir. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğinde ise bağımsız denetimin amacı; mali tabloların finansal raporlama standartları paralelinde bir şirketin parasal durumunu ve faaliyet sonuçlarını bütün önemli açılarıyla gerçeğe uygun ve doğru bir şekilde gösterip göstermediği noktasında bağımsız denetçinin görüş beyan etmesini sağlamak şeklinde açıklanmıştır tanımlanmıştır (Tutulmaz, 2019; Mızrak, 2016). Bağımsız denetim bağımsız denetçiler tarafından yapılmaktadır. Bağımsız denetçi, bilgi kullanıcılarının ve kamuoyunun doğru olarak bilgilendirilmesini hedeflemektedir. Yatırımcıların ve hissedarların doğru olarak bilgilendirilmesi son derece önemlidir. Şirketlerin sürdürülebilirliği bakımından bağımsız denetim çalışmaları önemli bir yere sahiptir. Şirketlerin sürekliliğinin sağlanması ve kamuoyunun açık ve doğru olarak bilgilendirilmesi başlıca hedeflerdendir. Şirket faaliyetleri denetlenerek şirketin çevresinin şeffaf ve doğru şekilde bilgilendirilmesi güven ortamını da yaratacaktır. Dolayısıyla bağımsız denetçilerin ahlaki ve etik değerlerle beraber, bağımsız denetim standartlarının ışığında denetim çalışmalarını uygulayarak ihtiyaç duyulan, uygun denetim görüşünü bildirmeleri işletme ve işletme çevresi bakımından dikkat çeken bir faktördür (Bağatır, 2019). Sermaye Piyasası Kurulu Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelik madde 5'te, bağımsız denetimin tanımı şöyle yapılmıştır;

“Bağımsız denetleme, ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerinin bağımsız denetleme kurumları tarafından yetkilendirilen denetleme personellerince bu kuruluşlar için, denetleme standart, esas ve ilkelerine göre incelenmesi ve bu inceleme verileri baz alınarak, düzenlenmiş finansal tabloların, 2499 sayılı Kanun kapsamında gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır” (Ercan, 2012).

Bağımsız denetimin kredi kuruluşları için önemli bir olgudur. Kredi kurumları, kredi sağladıkları işletmelerin bağımsız denetimden geçmiş mali tablolarını değerlendirmekte buna bağlı olarak kredi sunmaktadır. Böylelikle kredi kurumları işletmeyle doğru ve tam bilgiye erişmekte buna göre kredi limitlerini planlayabilmektedir. Bunun getirisi olarak da tahsil edilme şansı olmayan krediler azalmaktadır (Tutulmaz, 2019).

Görüldüğü gibi bağımsız denetim ekonomik sistemin sağlıklı bir biçimde yürütülmesinde önemli bir yere sahiptir. Bu noktada bağımsız denetimi yapacak kişi ve kurumların seçimi de bağımsız denetimin sağlıklı olması için oldukça önemlidir. TTK'nin 399. maddesi denetçinin tercihi, görevden alınması ve anlaşmanın feshi konularına açıklık getirmektedir. 399. maddenin 1. fıkrasına göre; denetçi, şirket genel kurulu tarafından; topluluk denetçisi, ana şirketin genel kurulu tarafından seçilir. Denetçinin, her etkinlik dönemi ve her koşulda sorumluluklarını gerçekleştireceği faaliyet süreci bitmeden seçilmesi zorunludur. Seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeden denetleme yükümlülüğünü hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan eder. Bu madde gereğince denetimin bir açıdan yönetimin denetlenmesini ifade ettiğinden denetçinin seçiminin genel kurula verildiği belirtilmektedir. Genel kurulun bu yetkisi devredilemez özelliktedir. Böylelikle teorik olarak 6762 sayılı mülga TTK ile 6102 sayılı TTK arasında tam bir ilkesel uyumlu olduğu vurgulanmaktadır (Karakoç, 2013).

### **Bağımsız Denetimin Kapsamı**

Bağımsız denetimin içeriği, denetçinin denetlemekte olduğu işletmenin mali tablo ve verilerinde herhangi bir yolsuzluk, hata ve hile gibi istenilmeyen durumların olmadığına ilişkin kesin bir ifadeyle olmamakla beraber denetçi görüşüne teminat oluşturabilecek denetim ispatları bağlamında makul bir teminat vermesi mecburidir. Bağımsız denetim standartlarında da belirtildiği gibi denetçi makul bir güvence sunmakla yükümlüdür. Bu teminat kesin bir dille yolsuzluk, hile ve hata gibi durumları olmadığına ilişkin teminat anlamına gelmemektedir (Bağatır, 2019). TTK'nin 398. maddesi denetimin konu ve içeriğine ilişkin bilgi vermektedir. TTK Tasarısının gerekçeleri dahilinde bu maddenin amacını genel kurula tam ve doğru değerlendirebilme imkanı sunmak ve denetleme raporunu güvenilir kılmak şeklinde tanımlamıştır. 398. maddenin 1. fıkrasına göre; şirketin ve topluluğun mali tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve TDS'nin belirttiği oranda iç denetimin ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS), kanuna ve esas anlaşmanın mali tablolara dair kararlarına uyum gösterilip gösterilmediğinin incelenmesini de içermektedir. Denetleme, KGK'nin belirlediği kurullarla denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun olarak ve titizlikle yapılır. Denetleme, topluluğun ve şirketin, malvarlıksal ve mali durumunun dürüst resim esasına dayalı olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa nedenlerini, dürüst olarak belirtecek şekilde yapılır. Bu fıkranın gerekçesinde, mali tabloların ve yıllık faaliyet raporunun denetiminin kağıt üzerinden denetimden öte envanter dahil tüm muhasebenin, kayıtlar ve kayıtların dayandığı belgelerle denetlenmesi olduğu belirtilmiştir. Bu denetleme genel denetleme olup, halka açılma, menkul kıymet çıkarma, sermaye artırımı gibi özel konuların denetimi değil, tümünün denetimidir (Karakoç, 2013).

## **Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim**

Anonim şirketler anaparanın tavana yayılması ve tasarrufların yatırıma dönüşmesini sağlamak için çok fazla küçük çaplı yatırımcının tasarruflarını birleştirerek büyük ölçekli maddi ve entelektüel sermaye birikimi yaratan, böylelikle yalnız başına yatırıma dönüştürülmesi olanaksız olan atıl durumdaki kaynakların faal kullanımına olanak sunan ekonomik aktörlerdir (Uzay & Bayat, 2016). Anonim şirketler küçük oranlardaki anaparanın bir araya gelmesiyle ortaya çıkabileceği gibi büyük anaparaya sahip kişilerce de oluşturulabilmektedir. Anonim şirketler, sahip olduğu bu önem ve küçük oranlardaki anaparasını risksiz kazanç sağlamak için ortaya koymuş tasarruf sahiplerinin çıkarları söz konusu olması nedeniyle, anonim şirketlerin farklı denetimlere tâbi tutulmasına gerek duyulmuştur. Dolayısıyla anonim şirketin zorunlu organları arasında denetim organına yer verilmiş hatta gerekli olması halinde özel denetim yapılmasına olanak sunmuştur (Durmuş, 2010).

Genel olarak, anonim şirketlerde denetim iletmenin kuruluşunda ve işleyişinde meydana gelen eksiklikleri ve yolsuzlukları işletmenin konuyla ilgili birimlerine bildirme fonksiyonudur. Denetim biçimlerinden genel olarak denetim, organ denetçiler haricindeki bireylerin gerçekleştirdiği dolaylı şekilde denetimi; dar anlamda denetim ise yalnızca denetçilerin gerçekleştirdikleri denetimi içermektedir (Altınkaynak, 2009). Anonim şirkette denetim bakımından esas düzenleme TTK m. 397/4 ve 397/5 kararlarında gerçekleşmiştir. TTK m. 397/4 kararında “398 inci madde bağlamında denetime tabi olacak şirketler Cumhurbaşkanı tarafından belirlenir.” Şeklinde ifade edilerek TTK’ nın “konu ve kapsam” başlıklı 398. maddesi vd. kararlarında düzenlenen bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin içeriğinin Cumhurbaşkanı’na belirleneceği ifade edilmiştir. TTK m. 397/5 kararında ise “Dördüncü fıkra içeriği haricindeki anonim şirketler ile 4572 sayılı Kanun çerçevesindeki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kurumları bu fıkra kararlarına bağlı olarak denetlenir...” denilerek TTK m. 397/4 kapsamı haricindeki ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin denetimi düzenlenmiştir (Akın, 2020: 1). Anonim şirketlerde bağımsız denetimim hem şirket hem de ülke ekonomisi açısından bazı yararları bulunmakta olup, söz konusu yararlar aşağıda açıklanmıştır;

- Yönetim birimine doğru veri aktarımı sağlar.
- Yönetim birimine finansal tablolarla alakalı olarak tahmin ve analizlerde bulunmasında, geleceğe yönelik sağlıklı kararlar almasında yardımcı olur.
- Mali tabloların gerçeği ifade edip etmediğini ortaya koyar.
- Şirket yönetimi ve işgörenlerinin hile yapmasının önüne geçilmesine yardımcı olur.
- Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar ile şirketin düşük maliyetli finansman bulması kolaylaşır.
- Bağımsız dış denetimden geçen bir işletmede tüm ortakların hakları daha iyi korunmuş olur (Mızrak, 2016).

Anonim şirketlere uygulanan denetim faaliyetlerinin başında iç ve dış denetim gelmektedir. İç denetim; genel olarak ortaklar hesabına, şirket iç kontrolünü sağlamak adına yapılır. Dış denetim ise kamu faydası ve düzeni bakımından devlet ya da yetkili denetim birimlerince yapılan denetimdir. Türk Ticaret Kanunu’na göre iç denetimle görev alan ilk denetçiler, işletmenin kuruluşunda yolsuzluk olup olmadığını irdelemekle yükümlüdürler. İşletmenin işleyişinde denetçiler; işletme yönetimini denetleme ve gözetim, yönetim kurulu toplantılarına dahil olma, genel kurulu toplantıya çağırma ve genel kurul toplantısında hazır bulunma, hak sahiplerinin genel kurul toplantılarına katılım koşullarını araştırma, şirket defterlerini inceleme, işletme değerlerini denetleme, koşullarının bulunması durumunda şirket için sorumluluk ve iptal davası açma hak ve yetkilerine sahiptirler. İç denetimle yükümlü denetçilerin özel olarak planlanmış sorumlulukları arasında ise; şirket bilançosunun ve

bütçesinin denetlenmesi, yıllık denetim raporunun hazırlanması, eksiklik ve yolsuzlukların ihbar edilmesi, kimi durumlarda boş kalan denetçiliğe denetçi atama yetkisi ve son olarak tasfiye durumunda tasfiye etkinliklerine nezaret etme görevi gösterilebilir. Denetçiler, denetim yükümlülüklerini gereği gibi yerine getirebilmek için inceleme ve bilgi edinme hak ve yükümlülüklerinden faydalanırlar, bunlar haricinde ücret hakkı ile hak sahibi olmayan denetçiler için tazminat hakları bulunmaktadır (Altınkaynak, 2009).

### **Denetleme Yapma Yetkisine Sahip Kişiler**

TTK'nin 400. maddesi denetçi olabilecekleri ifade etmektedir. Bu maddenin 1. ve 2. fıkraları 6335 sayılı Kanunun 19. maddesiyle değiştirilmiştir. 400. maddenin 1. fıkrasına 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 unvanına sahip ve KGK tarafından yetki verilen bireyler ve/veya ortakları bu bireylerden oluşan anapara şirketi olabilir. Aşağıdaki durumlardan birinin varlığında, yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanı sıra işgören veya anılan bireylerin mesleğini beraber icra ettikleri kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz. Şöyle ki, önceki cümlede sayılanlardan biri;

- a) Denetlenecek işletme bünyesinde hak sahibiyse,
- b) Denetlenecek işletmenin yöneticisi ya da işgöreniyse ya da denetçi olarak atanmasından önceki 3 yıl içinde bu sıfatı taşımışsa,
- c) Denetlenecek şirketle ilişkisi olan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin ya da bir ticari işletmenin yasal temsilcisi ya da temsilcisi, sahibi, yöneticisi veya yönetim kurulu üyesiye ya da bunlarda %20'den fazla hak sahibi ise veyahut denetlenecek işletmenin yönetim kurulu üyesinin ya da bir yöneticisinin alt ya da üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısmı ise,
- d) Denetlenecek işletmeyle ilişki hâlinde olan ya da böyle bir işletmede yüzde yirmiden çok hak sahibi olan bir şirkette çalışıyorsa ya da denetçisi olacağı işletmede %20'den fazla hak sahibi olan bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet sağlıyorsa,
- e) Denetlenecek işletmenin defterlerinin tutulmasında ya da mali tablolarının planlanmasında denetleme haricinde faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,
- f) Denetlenecek işletmenin defterlerinin tutulmasında ya da mali tablolarının çıkarılmasında denetleme haricinde faaliyette ya da katkıda olduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin yasal temsilcisi, gerçek kişisi, sahibi, ortağı, yönetim kurulu üyesi, çalışanı veya temsilcisi olarak bizzat kendisi ise,
- g) (a) ilâ (f) bentlerinde mevcut koşulları barındırdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,
- h) Son 5 yıl içerisinde denetçiliğe dair mesleki etkinliklerden kaynaklanan gelirinin tümünün %30'undan fazlasını denetlenecek şirkete ya da ona %20'den çok pay ile katılmış olan şirketlere sunulan denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da sağlaması bekleniyorsa, denetçi olamaz (Karakoç, 2013).

### **Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim Yapanların Sorumlulukları**

Anonim şirketlerde bağımsız denetim yapan kişi ve kuruluşların birçok sorumluluğu bulunmaktadır. Söz konusu kişi ve kuruluşların denetim sürecindeki temel sorumlulukları aşağıda açıklanmıştır.

Sır saklama sorumluluğu: TTK'nın 404. Maddenin 1-6. fıkraları denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluklarını bildirmektedir. Bu maddenin 1. fıkrası 6335 sayılı Kanunun 21. maddesiyle değiştirilmiştir. Buna göre; denetçi ve özel denetçi, bunların temsilcileri ile

yardımcıları, denetimi tarafsız ve dürüst olarak yapmak ve sır saklamakla sorumludur. Çalışmaları esnasında edindikleri, denetlemeyle ilgili olan iş ve şirket sırlarını izinsiz şekilde kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile sorumluluklarını ihlal edenler işletmeye ve zarar vermeleri halinde bağlı işletmelere karşı yükümlüdürler. Zarar veren kişi birden çok ise sorumluluk müteselsildir (Karakoç, 2013).

Rapor hazırlama sorumluluğu: Bağımsız denetim, ilgisi olanların gereksinimlerini gidermek için yapılan genel amaçlı bir faaliyettir. Mali tablolar farklı beklenti sahibi kişi ya da kurumların bilgisine sunulması nedeniyle, denetiminin tüm bu gruplar dikkate alınarak detaylı olarak yapılması ve sonuçlarının objektif biçimde değerlendirilerek rapor aracılığı ile bu kişi ya da kurumlara sunulması gerekmektedir (Dal & Çalış, 2013). Bu bağlamda TTK 402/1 kararına bağlı olarak denetimi gerçekleştiren kişi ve kurumlar denetim raporu sunmakla sorumludur. Buna göre raporda;

- Açıklık esasına uyulmalı,
- Bir önceki yıl ile kıyaslaması yer almalıdır.

TTK m. 402/3 kararı gereği denetçi, değerlendirmede bulunurken işletmenin, denetliorsa ana şirket ile topluluğun finansal tablolarını temel alır. Raporda ilk olarak, şirketin ve topluluğun mali durumuna ilişkin yönetim kurulunun değerlendirmesiyle ilgili görüş bildirilir. Söz konusu görüşte, özellikle işletmenin ve ana işletmenin mali tablolarının denetimi kapsamında, işletmenin ve topluluğun varlığını devam ettirebilmesine ve ilerleyen dönemde gelişimine ilişkin analiz yanında, şirket yönetim kurulunun raporuyla topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin sağladığı imkân oranında işletmenin mali durumu irdelenir. TTK m. 402/4 kararı gereği ise denetim raporunun esas bölümünde;

- Defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya dair kararlarına uygun olup olmadığı,
- Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim dahilinde istenen açıklamaları gerçekleştirip gerçekleştirmediği ve belgeleri sunup sunmadığı açık bir şekilde ifade edilir.

Denetim raporlarına ilişkin düzenlemelerden biri diğeri olan TTK m. 402/5 kararına göre de finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin;

- Tahmin edilen hesap planına uygun olup olmadığı,
- Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında, işletmenin malvarlığı, parasal ve kârlılık durumunun resmini gerçeğe uygun şekilde ve dürüstçe yansıtıp yansıtmadığı ifade edilir (Akın, 2020).

Denetçi raporunda değerlendirmede bulunurken işletmenin, denetliorsa ana şirket ile topluluğun mali tablolarını temel alır. Raporda ilk olarak, işletmenin ve topluluğun finansal durumuna ilişkin yönetim kurulunun değerlendirmesine ilişkin görüş bildirilir. TTK m. uyarınca bu görüşte, özellikle işletmenin ve ana şirketin mali tablolarının denetimi kapsamında, şirketin ve topluluğun varlığını devam ettirebilmesine ve ilerleyen süreçteki gelişimine dair analizin yanı sıra, şirket yönetim kurulunun raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin sunduğu imkan oranında işletmenin mali durumu irdelenir. TTK m. 402'ye göre denetim raporunun asıl bölümünde; Defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin kararlarına uygun olup olmadığı, yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim bağlamında istenen açıklamalarda bulunup bulunmadığı ve belgeleri sunup sunmadığı, açık bir şekilde ifade edilmelidir. Ayrıca, finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin; tahmin edilen hesap planına uygun şekilde kayıt altına alınıp alınmadığı, Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında, şirketin malvarlığı, finansal ve karlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı ifade edilmelidir. Denetçi, denetim raporunu hazırlamasının ardından imzalayıp ilk olarak yönetim kuruluna sunmalıdır (Dal & Çalış, 2013).

Özen ve Denetim Standartlarını Sağlama Yükümlülüğü: “Özen” sözcüğü Türkçe’de bir işin mümkün olabildiğince iyi olması için çaba gösterme, özenme, itina gösterme, ihtimam anlamlarına karşılık gelmektedir. Bir sözcüğün tanımından çok ortak bir dil olan akıl yolu ile soyut şekilde bireyin zihninde oluşturduğu izlenim daha önemlidir. Böylece, özen kavramının tanımından çok özenli olan tutumun nasıl olması gerektiği ve özenin nasıl ölçüleceği konusuna daha çok önem verilmiştir. Bağımsız denetim bağlamında değerlendirildiğinde bağımsız denetim kuruluşunun çalışmasının asgari koşulları kurum tarafından belirlenmiş olan kalite kontrol sistemi bağlamında sürdürmesi, kapsamındaki denetçilerin sürekli eğitimlere katılım göstermesini sağlaması, bağımsızlığını sürekli koruması özen yükümlülüğüne uygun davranışlar kapsamında değerlendirilmektedir (Tutulmaz, 2018).

**Bağımsız Denetim Görüşü Sunma:** Anonim şirketlerde yapılan denetimin sonunda denetçiler olumlu ya da olumsuz görüş sunabilmekte, bunun yanında görüş sunmakta kaçınma yoluna da gidebilmektedir. Denetçinin olumlu görüş belirtmesi halinde yazısında, ilk olarak 398 inci madde ve Türkiye Denetim Standartları uyarınca gerçekleştirilen denetimde, Türkiye Muhasebe Standartları ve diğer gereklilikler açısından herhangi bir aykırı durumla karşılaşmadığını; denetim esnasında ulaşılan bilgilere göre, işletmenin ya da topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ile mali duruma ve kârlılığa dair resmin gerçeğe uygun olduğunu ve tabloların bunu dürüstçe ifade ettiğini belirtir. Denetçilerin çekindikleri bir durum varsa, TTK m. 403 uyarınca olumlu görüş yazısı sınırlandırılabilir ya da olumsuz görüş bildirilebilir. Sınırlanmış olumlu görüş, mali tabloların işletmenin yetkili kurullarına göre düzeltilebilecek aykırılıklar kapsadığı ve bu aykırılıkların tablolarda ifade edilmiş sonuca etkilerinin ayrıntılı ve büyük olmadığı durumlarda verilir. Sınırlamanın konusu, içeriği ve düzeltmenin nasıl gerçekleştirilebileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açık bir şekilde gösterilmelidir. Şirket defterlerinde, denetlemenin bu bölüm kararlarına uygun olarak yapılmasına ve sonuçlara ulaşılmasına imkân vermeyen oranda belirsizliklerin olması ya da şirket tarafından denetlenecek konularda önemli sınırlandırmaların yapılması durumunda denetçi, bunları kanıtlayabilecek verileri elinde bulundurmasa bile, sebeplerini açıklayarak görüş belirtmekten uzak durabilir. Görüş vermekten kaçınma olumsuz görüşün sonuçlarını ortaya çıkarmaktadır (Dal & Çalış, 2013).

Bağımsız denetim raporları ve görüş yazılarına ilişkin bölüm değerlendirildiğinde, sınırlandırılmış (şartlı) görüş verilmesi halinde sınırlamanın konusu, içeriği ve düzeltmenin nasıl gerçekleştirilebileceği sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açık bir şekilde ifade edilmelidir, denilmektedir. Bağımsız denetim raporu kapsamında düzeltmenin nasıl gerçekleştirileceğinin yer alıyor olması bu bakımdan farklı bir uygulamadır. Zira bağımsız denetim çalışmalarında yaygın olan uygulama, mali tablolarda yer alan yanlışların düzeltilmesi denetim raporu hazırlanmadan önce yönetim tarafından istenmektedir. Olumsuz görüş veya görüş ifade etmektense uzak durulması halinde genel kurul, bu mali finansal tabloları temel alarak, özellikle belirtilen kar ya da zarar ile doğrudan ya da dolaylı olarak karar alamamaktadır. Bu durum bağımsız denetim raporunun etkisini ve işletme açısından önemini ön plana çıkartmaktadır. Bu açıdan işletmeler, bu şekilde bir olumsuz tablo ile karşılaşmamak adına bağımsız denetçilerin tavsiyelerine uymak durumundadırlar (Tutulmaz, 2018; Dal & Çalış, 2013).

TTK uyarınca gerçekleştirilen denetimlerde denetim raporlarının, denetimi gerçekleştirilen finansal tabloların ait olduğu hesap dönemine dair olağan genel kurul toplantısından minimum 20 gün önce ve her koşulda anılan kanunda olağan genel kurul toplantıları için tahmin edilen minimum sürenin sonuna dek denetlenen şirketin yönetim birimine teslim edilmesi mecburidir (Tutulmaz, 2018).

**Kamu Çıkarlarının Korunması Yükümlülüğü:** Bağımsız denetim kuruluşunun öncelikli yükümlülüğü şirketi Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak denetlemektir. Buradaki



amaç ise şirket tüzel kişiliğinden farklı olarak ortakların, kredi vereceklerin, işletmeyle yasal ilişkiye gireceklerin ve en sonunda sermaye piyasasının güvenilirliğinin korunmasını sağlamaları gerekir. Bu denetleme, işletmenin ve topluluğun, mal varlıksal ve finansal durumunun dürüst resim esasına uygun şekilde aktarılıp aktarılmadığını, aktarılmamışsa nedenlerini, dürüst olarak belirtecek şekilde yapılır. Dolayısıyla bağımsız denetim bakımından dürüst resim ilkesi önemlidir (Tutulmaz, 2018).

Genel kurul Toplantısında Hazır Bulunma Yükümlülüğü: Denetçiler genel kurulda hazır bulunur (TTK 407/1). Üyeler ve denetçiler genel kurulda görüş beyan edebilirler (TTK 407/2). Bu durum TTK m.437' de yer verilen hak sahiplerinin bilgi edinme hakkıyla ilgilidir. Finansal tablolar, yönetim kurulunun kar dağıtım önerisi, denetleme raporları, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu ve konsolide finansal tablolar genel kurulun toplantısından minimum onbeş gün önce, işletmenin merkez ve şubelerinde, hak sahiplerinin incelemesi için hazır bulundurulur. Bunlardan mali tablolar ve konsolide tablolar bir yıl süreyle merkezde ve şubelerde hak sahiplerinin bilgi sağlamalarına açık tutulur. Her hak sahibi, masrafları şirkete ait olmak üzere gelir tablosuyla bilançonun bir örneğini talep edebilir (TTK m.437/1). Hak sahibi genel kurulda, yönetim kurulundan, şirketin işleri; denetçilerden denetimin yapılma şekli ve sonuçlarıyla ilgili bilgi alabilir. Verilecek bilgiler, hesap verme ve dürüstlük ilkeleri açısından özenli ve gerçeğe uygun olmalıdır (Tutulmaz, 2018).

Bağımsız denetim sürecinde denetçinin görev ve sorumluluklarını yerine getirmemesi denetçinin görevden alınmasına zemin hazırlamaktadır. Bu bağlamında 399. maddenin 4. fıkrası denetçinin görevden alınmasıyla alakalıdır. Bu madde kapsamında haklı neden ifade edilmemiştir. Ancak yasa gerekçeleri kapsamında bu kavramla önce denetçinin kişiliğinden kaynaklanan nedenler kastedilmiştir: Taraf tutması, bilgi sızdırması, şirkete zaman ayıramaması, denetçinin çalışma tarzı, itibar kaybı, cihaz donanımı eksikliği, uzman, yardımcı personel, okul sonrası uyum eğitimlerindeki noksanlık, denetleme personelinin bilgilerindeki, mesleki yetersizlik haklı nedenler arasında sayılmaktadır. Buna karşın, fikir ayrılıkları somut olaylarla destekleniyorsa haklı neden olarak nitelendirilmektedir. Bu madde bağlamında denetçi, ancak haklı bir nedenin, özellikle objektifliği bozan herhangi bir davranış ya da olgunun varlığında, yalnızca mahkeme kararıyla görevden alınabilir (Karakoç, 2013).

### **Konu İle İlgili Yapılan Araştırmalar**

Bağatır (2019) tarafından yapılan çalışmada anonim şirketlerde bağımsız denetimin gerçekleştirilmemesi halinde ortaya çıkabilecek hukuki ve finansal sonuçların değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Araştırmada derleme çalışmalarda yaygın olarak kullanılan belgesel kaynak taraması modelinden yararlanılmıştır. Bu kapsamda konu ile ilgili daha önce yazılmış olan dokümanlar üzerinde konuya ilişkin bilgiler derlenmiştir. Çalışma kapsamında özellikle bağımsız denetim ile ilgili kanunlar ve finansal veriler değerlendirmeye alınmıştır. Çalışmanın sonunda şirketlerin bağımsız denetim yaptırmamaları durumunda hükümsüzlük, idari para cezası ve fesih gibi yaptırımlar ile karşılaşabilecekleri tespit edilmiştir. Bu nedenle şirketlerin bağımsız denetim sürecinden önce iç kontrol sistemi oluşturmaları gerektiği ifade edilmiştir.

Kuşçu (2016) tarafından yapılan çalışmada bir anonim şirkette iç kontrol sisteminin bağımsız denetime etkisinin incelenmesi amaçlanmıştır. Tekstil alanında faaliyet gösteren bir anonim şirket üzerinde yürütülen çalışmanın sonunda bağımsız denetim tabi tutulacak olan şirkette iç kontrol sistemi olmasının mali tablolarda hata ve hile olasılığını azalttığı belirtilmiştir. İç kontrol sisteminin güvenilir olmasının denetçilerin etkin ve yeterli miktarda kanıt toplaması açısından önemli olduğu belirtilmiş, bunun yanında denetim programının niteliği ve zamanlaması üzerinde iç kontrol sisteminin önemli bir yere sahip olduğu vurgulanmıştır. Anonim şirkette yapılan bağımsız denetim sürecinin sonunda satış ve

alacakları tahsili konularında aksaklıklar olduğu tespit edilmiş, bu kapsamda şirkete satış ve alacakların tahsili konusunda tavsiyelerde bulunulmuştur. İn denetim sonunda satın alma işlemleri ve iç kontrol denetimleri yapılmış, elde edilen sonuçlara göre satın alımlar konusunda eksiklikler olduğu belirlenmiş ve söz konusu problemin çözümü için şirkete tavsiyelerde bulunulmuştur. Bağımsız denetim süreci sonunda eksiklik bulunan diğer konuların başında dönen varlıklarının iç kontrol sistemi sırasında yeterince incelenmemesinin geldiği tespit edilmiştir. Çalışmanın sonunda İç Kontrol Yönetmeliği ve İç Kontrol Çalışma Esasları ile ilgili şirkette uygulanması istenilen yönetmelik ve bu yönetmelik içerisindeki çalışma prosedürleri değerlendirilerek söz konusu yönetmeliğin bir örneği sunulmuştur.

Köksal (2015) tarafından yapılan çalışmada bağımsız denetime tabi olan anonim şirketlerde bağımsız denetime ilişkin bilgilerin açıklanması ve bir anonim şirket üzerinde yapılan bağımsız denetim sonuçlarının açıklanması amaçlanmıştır. Araştırma kapsamında İstanbul ilinde faaliyet gösteren bir anonim şirketin bağımsız denetim süreci ile finansal tabloları değerlendirilmiştir. Çalışma kapsamında bağımsız denetim raporu hazırlanırken finansal tablolarda yapılan hilelerin dikkatli bir biçimde belirlenmesine özen gösterilmiştir. Bağımsız denetimin sonunda önemli yanlışlık risklerini meydana getiren stoklar, malın maliyeti ve net kar incelenmiş ve makul güvence seviyesinin üstünde kalarak, müzakere edilerek yeniden hesaplama, gözlem, ana kütle içinde alınan örneklerle alınarak değerlendirilmiştir. Her bir kalem için stoklar yeniden sayım ve hesaplama yöntemi, satılan malın maliyeti yeniden hesaplama tekniği gibi tekniklerle değerlendirilerek olması gereken daha fazla ve daha az değerlerle kayıtlara geçirildiği, bu incelemelerden sonra net karın yüksek olarak hesaplanmasına sağlandığı tespit edilmiştir. Bağımsız denetim sonunda hazırlanan raporda işletmelerin finansal raporlamaları belirlenen standartlara uygun yapmadığı tespit edilmiştir. Bunun yanında hesap dönemine ilişkin defter tutma düzeninin hem TTK hem de şirket esas sözleşmesine uygun olmadığı belirlenmiştir. Elde edilen bulgulara göre şirketin iyimser bir finansal tablo sergileyerek tablo kullanıcılarını yanıltmak istediği sonucuna ulaşılmıştır.

Başer-Doğan (2015) tarafından yapılan çalışmada Türk ve Alman anonim şirketler hukukunda denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğa ilişkin bilgilerin karşılaştırılması amaçlanmıştır. Araştırmada Türkiye’de bağımsız denetim sürecinde denetçilerin sınırlarının açık bir biçimde belirlendiği ve sorumluluklarının neler olduğu bilinmesine karşılık, Almanya’da bağımsız denetçilerin sorumluluklarına ilişkin olarak herhangi bir sınır bulunmadığı tespit edilmiştir. Çalışmada denetçilerin sır saklama yükümlüklerine ilişkin farklılık ve benzerlikler değerlendirildiği zaman her iki ülkede de bağımsız denetim sürecinde denetçilerin sır saklama yükümlülükleri olduğu belirlenmiştir. Yapılan çalışmada Türk ve Alman hukukunda bağımsız denetçilere ilişkin ilke, standart, usul ve esasların birçok açıdan benzerlik gösterdiği, denetim faaliyetlerinin dürüstlük, tarafsızlık ve sır saklama ilkeleri gözetilerek yapılması gerektiği bilgilerine ulaşılmıştır.

Özçelik ve diğerleri (2014) tarafından yapılan çalışmada muhasebe mesleği mensuplarının anonim şirketlerde bağımsız denetim hakkındaki gelişmelere ilişkin görüşlerinin incelenmesi amaçlanmıştır. Araştırmaya Isparta, Antalya ve Burdur illerinde görev yapan serbest muhasebeci, serbest muhasebeci ve mali müşavir, yeminli mali müşavir olmak üzere toplam 393 meslek mensubu katılmıştır. Çalışmanın sonunda denetçilerin büyük bir bölümünün bağımsız denetçi olmayı amaçladıkları, bağımsız denetimin muhasebe bilgilerinde kaliteyi arttıracığı görüşünü savundukları tespit edilmiştir.

## **Sonuç**

Bağımsız denetim süreci anonim şirketlerde finansal tablolarda karşılaşılabilecek hataların ve jilelerin ortaya çıkartılmasında önemli bir yere sahiptir. Özellikle şirketlerin finansal tablolarından yararlanan üçüncü şahıslara doğru bilgiler verilmesi ve ekonomik açıdan ortaya

çıkabilecek vergi kayıplarının en aza indirilmesi için bağımsız denetimin belirlenen standartlara uygun bir biçimde yapılması önemli bir konudur. Literatürde konu ile ilgili yapılan araştırmalarda da bağımsız denetim sürecinde denetçilerin finansal tablolarda birçok hile ile karşılaşmaları belirtilmektedir. Bu durum bağımsız denetimin önemini daha da fazla arttırmaktadır.

Sonuç olarak, anonim şirketlerde bağımsız denetim sürecinde denetçinin yasal sorumluluklarının başında sır saklama sorumluluğu, rapor hazırlama sorumluluğu, özen gösterme ve denetim standardı sağlama sorumluluğu, bağımsız denetim görüşü sunma sorumluluğu ve denetim sürecinde kamu çıkarlarını koruma sorumluluğu gelmektedir. Anonim şirketlerde denetimin etkin ve yasalara uygun bir biçimde yürütülebilmesi için denetçilerin sahip oldukları yükümlülükleri eksiksiz yerine getirmeleri gerektiği söylenebilir.

## KAYNAKLAR

- Akın, F. (2020). Anonim şirketlerde denetim. <https://www.hukukihaber.net/anonim-sirkette-denetim-makale,7855.html> Erişim tarihi: 10.08.2020
- Altınkaynak, A. (2009). *Türk ticaret kanunu ve Türk ticaret kanunu tasarısı'na göre anonim şirketlerde denetim*. Yüksek Lisans Tezi. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Kayseri.
- Bağatır, Y. (2019). Bağımsız denetim yaptırılmamasının finansal ve hukuki sonuçları. *Ekonomik, İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, 1(2), 121-134.
- Başer-Doğan, Z. (2015). *Türk ve Alman anonim şirketler hukukunda denetçinin sır saklamadan doğan sorumluluğu*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Dal, S., & Çalış, Y. E. (2013). Anonim şirketlerde bağımsız denetim ve bağımsız denetçi. *Malî Çözüm Dergisi*, 118, 98.
- Durmuş, F. (2010). *Türk ticaret kanunu tasarısı'na göre anonim şirketlerin denetimi ve denetçinin hukuki sorumluluğu*. Yüksek Lisans Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Isparta.
- Ercan, N. (2012). *Anonim şirketlerde bağımsız denetim ve bağımsız denetçinin sorumluluğu*. Yüksek Lisans Tezi. Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Erdoğan, M. (2006). Denetim. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Ergin, H. (2006). Denetim. Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Yayınları.
- Karakoç, M. (2013). Türk Ticaret Kanunu İle Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler. *Journal of Accounting & Finance*, 59, 17-38.
- Köksal, İ. (2015). *Finansal tabloların bağımsız denetiminde hilenin tespiti ve görüş bildirilmesi, bir anonim şirket uygulaması*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Kuşçu, N. (2016). İç kontrolün bağımsız denetime olan etkisi ve bir anonim şirket uygulaması. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Mızrak, G. (2016). *Anonim şirketlerde bağımsız denetim*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Özçelik, H., Şenol, H., & Aktürk, A. (2014). Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim alanındaki güncel gelişmelere bakış açıları ve farkındalıkları üzerine bir araştırma. *Journal of Accounting & Finance*, 62, 55-71.
- Tutulmaz, H. (2018). *Anonim şirketlerde bağımsız denetim ve özellikle bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğu*. Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İzmir.

Uzay, Ş., & Bayat, S. B. (2016). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun bağımsız denetim alanında getirdiği yenilikler ve tartışmalı konular. *Suleyman Demirel University Journal of Faculty of Economics & Administrative Sciences*, 21(5), 1503-1513.

### EXTENDED ABSTRACT

Individuals and organizations conducting independent auditing in joint stock companies have many responsibilities. The main responsibilities of these persons and institutions in the audit process are explained below.

Responsibility of confidentiality: Article 1-6 of article 404 of the TCC. paragraphs state the responsibilities of the auditor arising from confidentiality. Paragraph 1 of this article has been replaced by Article 21 of Law No. 6335. According to this; The auditor and special auditor, their representatives and their assistants are responsible for conducting the audit impartially and honestly and keeping confidential. They cannot use the business and company secrets related to auditing without permission, acquired during their work. Those who violate their responsibilities deliberately or negligently are liable to the business and to the affiliated businesses in case of damage. If the harming person is more than one, the responsibility is joint (Karakoç, 2013: 29).

Responsibility for preparing reports: Independent audit is a general purpose activity performed to meet the needs of those who are interested. Since financial statements are presented to the information of individuals or institutions with different expectations, the audit should be carried out in detail by taking all these groups into account, and the results should be objectively evaluated and presented to these individuals or institutions through a report (Dal and Çalış, 2013: 91).

The auditor bases his assessment on the financial statements of the company, and if he is auditing, the financial statements of the parent company and the group. First of all, the report expresses an opinion on the evaluation of the board of directors regarding the financial condition of the enterprise and the group. TCC Art. In accordance with this opinion, especially within the scope of the audit of the financial statements of the enterprise and the parent company, the financial situation of the enterprise is examined, as well as the analysis of the existence of the company and the group and its progress in the future, as well as the company's board of directors report and the group annual report. TCC Art. According to 402, in the main part of the audit report; It should be clearly stated whether the bookkeeping order, financial statements and group financial statements are in accordance with the law and the articles of association with the financial reporting decisions, whether the board of directors has made the statements required by the auditor in the context of the audit and whether it has presented the documents. In addition, the financial statements and the underlying books; Estimated to account plan, which was received properly recorded, within the scope of Turkey Accounting Standards, the company's assets, financial and profit situation of the official should be stated that as a fair and honest way reflect reflection. After preparing the audit report, the auditor should sign it and submit it to the board of directors first (Dal and Çalış, 2013: 94).

Obligation to Ensure Care and Auditing Standards: The word "diligence" corresponds to the meaning of making an effort, diligence, care, and care to make a job as good as possible in Turkish. The impression formed in the mind of the individual in an abstract way through reason, which is a common language rather than the definition of a word, is more important. Thus, more attention was paid to the issue of how the attitude should be and how care should be measured, which is more careful than the definition of the concept of care. When evaluated in the context of independent auditing, the maintenance of the work of the independent audit firm within the context of the quality control system determined by the institution, ensuring

that the auditors within its scope participate in continuous training, and maintaining their independence are considered within the scope of behaviors in accordance with the duty of care (Tutulmez, 2018: 89).

**Presenting Independent Audit Opinions:** At the end of the audit performed in joint stock companies, the auditors may present positive or negative opinions, and they may also avoid presenting opinions. Specify in writing if a favorable opinion of the auditor Article 398 and the first audit conducted in accordance with Standards on Auditing Turkey, Turkey Accounting Standards and other requirements are not faced with the situation any contrary terms; According to the information obtained during the audit, it states that the financial statements of the company or the group are correct, that the picture regarding the assets, financial situation and profitability are in accordance with the truth and that the statements express this honestly.

**Protecting the Public Interest Obligations:** first obligation of the audit firm to audit in accordance with Accounting Standards Turkey. The purpose here is that different from the legal entity of the company, the partners must ensure that the creditors, those who will enter into legal relations with the company and finally the reliability of the capital market are maintained. This audit is carried out in a manner that honestly indicates whether the assets, assets and financial status of the enterprise and the group have been transferred in accordance with the honest picture principle, and if not, the reasons. Therefore, the principle of honest painting is important in terms of independent auditing (Tutulmaz, 2018: 89).

As a result, the primary legal responsibilities of the auditor in the independent audit process in joint stock companies are the responsibility of confidentiality, the responsibility to prepare reports, the responsibility to show diligence and to provide the audit standard, the responsibility to present the independent audit opinion and the responsibility to protect the public interests in the audit process. It can be said that in joint stock companies, auditors must fully fulfill their obligations in order to conduct the audit effectively and in accordance with the law.