

**T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**BAĞIMSIZ DENETİMDE MESLEK MENSUPLARININ
KARŞILAŞTIĞI YAPTIRIMLARA YÖNELİK BİR
İNCELEME**

Bilge ARSLAN

**DANIŞMAN
Prof. Dr. Seçkin GÖNEN**

İZMİR-2019

TEZ ONAY SAYFASI



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “BAĞIMSIZ DENETİMDE MESLEK MENSUPLARININ KARŞILAŞABİLECEĞİ YAPTIRIMLAR” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

....../....../2019

Bilge ARSLAN

İmza

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Bağımsız Denetimde Meslek Mensuplarının Karşılaştığı Yaptırımlara Yönelik

Bir İnceleme

Bilge ARSLAN

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe Programı

Ülkelerin kalkınmasında önemli engeller olan vergi kaçığının önlenmesi ve kayıt dışı ekonominin kayıtlı hale getirilmesi çok önemlidir. Bu da ancak iyi işleyen bir muhasebe düzeni ve onun etkin bir şekilde denetimi ile olur. Denetim, ekonomik olayların gerçek mahiyetinin ilgili mevzuat ve Genel kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ)'ne uygun olarak, kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak delilleri ile araştırıp sonuçlandıran ve onaylayan sistematik bir çalışmadır. Denetimin etkinliği ise, bağımsız denetim ile sağlanabilir. Bağımsız denetim anlayışının gelişmesi ve büyümesi, denetimi yapan denetim şirketlerinin, yetkili üst kuruluşlarca denetlenmesine ve eğitilmesine bağlıdır. Bağımsız denetim şirketlerinin kaliteli denetim yapmaları, tabi oldukları kuruluşların kanunlarına ve mevzuatlarına, uygun hareket etmelerine bağlıdır. Bu bağlamda denetim şirketleri, muhasebe sistemlerini, kurum ve kuruluşlarını, ekonomik faaliyetlerini, rakamsal kayıtlarını, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine ve Bağımsız Denetim Standartlarına uygun ve tutarlı bir şekilde denetlemekle yükümlüdür.

Denetçinin vermiş olduğu görüş bilgi riski yarattığından finansal tablolar hakkında vermiş olduğu olumsuz bir görüş finansal tabloların güvenilirliğini etkileyeceğinden bilgi kullanıcıların kararları da olumsuz yöne kayarak yatırımları ve de iş ilişkilerini etkileyecek buda tüm piyasalara yansiyarak krizlere neden olacaktır. İşletmeler bu tür olayların önüne geçebilmek için türlü hilelere başvuracak hatta denetçileri de kendi taraflarına geçme yönünde ikna

etmeye çalışabileceklerdir. Geçmişte de örnekleri olan bu tür olayları önlemek adına hem işletmelerin hem de denetçilerin uymak zorunda oldukları ilke ve standartlar oluşturulmuş ve bu kişi ve kurumları denetlemek üzere çeşitli kurumlar kurulmuştur. Bu kurumlar konulan standart ve ilkelere uyulmadığı takdirde bu kişi ve kurumlara çeşitli yaptırımlar uygulayabileceklerdir.

Bu çalışmanın amacı bağımsız denetim uygulamalarında meslek mensuplarının karşılaştığı yaptırımları ortaya koymaktır. Bu bağlama da içerik analizi yöntemi kullanarak SPK'nın haftalık bültenleri aracılığı ile araştırma yapılmıştır. Araştırmanın sonucunda, uyarı cezası, suç duyurusu ve işlem yasağı ile idari para cezasına çarptırılan kişiler, aracı kurumlar, şirketler ve bağımsız denetim kuruluşları tespit edilerek bulgular değerlendirilmiştir.

AnahtarKelimeler: Denetim, Bağımsız Denetim, Yaptırımlar.

ABSTRACT
Master's Thesis
An Examination for the Sanctions Faced by Professional Members in
Independent Audit
Bilge ARSLAN

Dokuz Eylül University
Graduate School of Social Sciences
Department of Business
Accounting Program

It is very important to prevent tax evasion, which is a major obstacle in the development of countries, and to register the informal economy. This is only through a well-functioning accounting scheme and its effective control. The audit is a systematic study that investigates and concludes with the objective evidence that the actual nature of the economic events is in the records in accordance with the relevant legislation and Generally Accepted Accounting Principles (GAAP). The effectiveness of the audit can be ensured by independent audit. The development and growth of the independent audit approach depends on the auditing and training of the audit companies performing the audit. The quality of the independent audit companies depends on the laws and regulations of the institutions they are subject to and to act accordingly. In this context, the audit companies are obliged to monitor and maintain their accounting systems, institutions and organizations, their economic activities and numerical records in a consistent and consistent manner.

Since the opinion of the auditor gives rise to information risk, a negative opinion on the financial statements will affect the reliability of the financial statements. In order to prevent such events, business will be able to resort to various tricks and even try to convince auditors to pass on their side. In order to prevent such incidents with examples in the past, principles and standards that both business and auditors have to comply with have been established and

various institutions have been established to supervise these individuals and institutions. These institutions will be able to apply various sanctions to these individuals and institutions if the standards and principles are not followed.

The aim of this study is to reveal the sanctions faced by professionals in independent audit practices. In this context, the content analysis was conducted by means of SPK's weekly bulletins. As a result of the research, people, intermediary institutions, companies and independent auditing firms that were sentenced to warning penalty, criminal complaint and transaction ban and administrative fine were determined and the findings were evaluated.

Keywords : Audit, Independent Audit, Sanctions.



**BAĞIMSIZ DENETİMDE MESLEK MENSUPLARININ KARŞILAŞTIĞI
YAPTIRIMLARA YÖNELİK BİR İNCELEME**

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xiii
TABLolar LİSTESİ	xiv
ŞEKİLLER LİSTESİ	xv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM HAKKINDA TEMEL KAVRAMLAR

1.1. DENETİMİN TANIMI	3
1.2. DENETİMİN ÖZELLİKLERİ	6
1.3. DENETİM TÜRLERİ	7
1.3.1. Denetimin Konusu ve Amacına Göre Denetim Türleri	8
1.3.1.1. Finansal Tabloların Denetimi	8
1.3.1.2. Uygunluk Denetimi	10
1.3.1.3. Faaliyet Denetimi	11
1.3.1.4. Özel Amaçlı Denetim	12
1.3.2. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri	12
1.3.2.1. Yasal (Zorunlu) Denetim	13
1.3.2.2. İsteğe Bağlı Denetim	13
1.3.3. Kapsamına Göre Denetim Türleri	14
1.3.3.1. Genel Denetim	14
1.3.3.2. Özel Denetim	14

1.3.4. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri	14
1.3.4.1. Devamlı (Sürekli) Denetim	15
1.3.4.2. Ara Denetim	15
1.3.4.3. Son Denetim	15
1.3.5. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri	15
1.3.5.1. İç Denetim	15
1.3.5.2. Bağımsız Dış Denetim	17
1.3.5.3. Kamu Denetimi	20
1.4. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI	21
1.5. BAĞIMSIZ DENETİMİN AMACI VE ÖNEMİ	21
1.6. BAĞIMSIZ DENETİMİN FAYDALARI	22
1.7. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ	23
1.7.1. Denetim İşinin Seçimi ve İşin Kabulü	24
1.7.2. Denetimin Planlanması	25
1.7.3. Denetim Programının Uygulanması	26
1.7.4. Denetimin Tamamlanması ve Raporlanması	27
1.7.4.1. Olumlu Görüş Bildirme	29
1.7.4.2. Sınırlı Olumlu Görüş Bildirme	30
1.7.4.3. Olumsuz Görüş Bildirme	31
1.7.4.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma	32

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBECİ VE DENETÇİLERİN MESLEKİ SORUMLULUKLARI VE MESLEKİ YAPTIRIMLAR

2.1. MESLEKİ YARGI TANIMLARI	34
2.2. MESLEKİ YARGI İLKELERİ VE BİLEŞENLERİ	35
2.3. MESLEKİ YARGIDA BİLGİ VE EĞİTİMİN ROLÜ	36
2.4. MESLEKİ YARGI SÜRECİNDE KARŞILAŞILABİLECEK ZORLUKLAR	37
2.5. MUHASEBE VE DENETİM MESLEĞİNDE MESLEKİ YARGI	37
2.6. MESLEKİ YARGININ MUHASEBE STANDARTLARI İLE İLİŞKİSİ	38

2.7. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN MESLEKİ YARGISINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER	40
2.7.1. Denetim Çevresi	41
2.7.2. Denetlenen İşletme Bilgisi	42
2.7.3. Mesleki Aidiyet	43
2.7.4. Müşteri Kabulü ve Sonrası	44
2.7.5. Hesap Verilebilirlik	44
2.7.6. Rekabet Çekişmesi	44
2.7.7. Mesleki Standartlar	45
2.7.8. Etik Kurallar	45
2.7.9. Denetim Komiteleri	46
2.7.10. Mesleki Tecrübe	46
2.7.11. Mesleki Eğitim	47
2.7.12. Önyargı ve Şüphe	47
2.7.13. Risk ve Önemlilik	48
2.7.14. Kalite Kontrol	49
2.8. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN DENETİM RAPORU VE KARARLARINA KARŞI KAMU GÖZETİM KURUMU'NDAN KAYNAKLANAN HUKUKİ SORUMLULUKLARI	50
2.8.1. Denetçinin KGK Tarafından yetkilendirilmesi	50
2.8.2. Denetimin Finansal Tablolar ile Bilgi ve Raporlara İlişkin Olması	52
2.8.3. Denetim Raporunda TDS'ye Aykırılık	53
2.8.3.1. Denetlenen Şirketin Türkiye Muhasebe Standartları(TMS) Uygulamasında Yaptığı Hata ve Hilelerin Tespit Edilememesi Nedeniyle TDS'ye Aykırılık	53
2.8.3.1.1. Önemli yanlışlıkların tespit edilmemesi	55
2.8.3.1.2. Makul güvence sağlanmaması	55
2.8.3.1.3. Mevzuatın dikkate alınmaması	55
2.8.3.2. Denetim Raporunun Üçüncü Kişilerde Yanlış, Eksik ve Yanıltıcı Bilgi ve Kanaatler Oluşmasına Neden Olması	56
2.9. KGK TARAFINDAN MUHASEBECİ VE BAĞIMSIZ DENETÇİYE YÖNELİK YAPTIRIMLAR	57

2.9.1. Uyarı	58
2.9.2. Lisans Askıya Alma	59
2.9.3. Lisans İptali	60
2.10. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN TTK'DAN KAYNAKLANAN HUKUKİ SORUMLULUKLARI	61
2.10.1. Pay Sahipleri ve Alacaklılara Karşı Kanuni Görevlerin Yerine Getirilmesinde Kusurlu Hareketten Kaynaklanan Sorumluluk	62
2.10.2. Bağlı Şirkete Karşı Sır Saklama Yükümlülüğünün İhlalinden Kaynaklanan Sorumluluk	63
2.10.3. Risklerin Tespiti ve Yönetilmesine İlişkin Sorumluluk	64
2.11. TTK TARAFINDAN MUHASEBECİ VE BAĞIMSIZ DENETÇİYE YÖNELİK YAPTIRIMLAR	66
2.12. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SPK KANUNU VE SPK BAĞIMSIZ DENETİM TEBLİĞİ'NDEN KAYNAKLANAN HUKUKİ SORUMLULUĞU	66
2.12.1. Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Hile ve Usulsüzlükler Konusunda Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu	69
2.12.2. Özel Amaçlı Raporlarda Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu	69
2.12.3. Rapor İmzalanması ve Raporun Tarihi Konusunda Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu	70
2.12.4. Uzman Çalıştırılması Konusunda Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu	70
2.12.5. İşletmenin Sürekliliği Konusunda Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu	71
2.12.6. Makul Değer Hesaplamaları ve Bunlara İlişkin Kamuya Yapılan Açıklamalara İlişkin Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu	71
2.12.7. İlk Bağımsız Denetim Çalışmasında Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu	72
2.13. SPK TARAFINDAN MUHASEBECİ VE BAĞIMSIZ DENETÇİLERE YÖNELİK YAPTIRIMLAR	72
2.14. TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALAR BİRLİĞİ (TURMOB) TARAFINDAN UYGULANAN YAPTIRIMLAR	74

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MESLEK MENSUPLARINA UYGULANAN YAPTIRIMLAR

3.1. MESLEK MENSUPLARINA UYGULANAN YAPTIRIMLARA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA	77
3.1.1. Araştırmanın Amacı ve Yöntemi	77
3.1.2. Araştırmanın Sınırlılıkları	78
3.2. ARAŞTIRMANIN BULGULARI	78
3.2.1. Yıllara Göre SPK'nın Bağımsız Denetim Kuruluşlarına ve Bağımsız Denetçilere Uyguladığı Yaptırımlar	78
3.2.1.1. 2006-2007 Yılları Uygulanan Yaptırımlar	78
3.2.1.2. 2008-2009 Yılları Arası İdari Para Cezası Alan Denetçiler	80
3.2.1.3. 2010-2011 Yılları Arası İdari Para Cezası Alan Denetçiler	82
3.2.1.4. 2012-2013 Yılları Arası İdari Para Cezası Alan Denetçiler	85
3.2.1.5. 2014-2015 Yılları Arası İdari Para Cezası Alan Denetçiler	88
3.2.1.7. 2016-2017 Yılları Arası İdari Para Cezası Alan Denetçiler	92
3.2.1.8. 2018-2019 Yılları Arası İdari Para Cezası Alan Denetçiler	95
3.3. ARAŞTIRMANIN BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	97
SONUÇ	102
KAYNAKÇA	104

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
BDS	Bağımsız Denetim Standartları
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
FASB	Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
GKGMİ	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GÖD	Genel Önemlilik Düzeyi
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)
ISA	Internet Security and Acceleration (İnternet Güvenliği ve Hızlandırması)
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KGK	Kamu Gözetim Kurumu
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TDK	Türk Dil Kurumu
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: 2006-2007 Yılı Uygulanan Yaptırımlar - SPK 2007 Faaliyet Raporu	s. 79
Tablo 2: 2008-2009 Yılı Uygulanan Yaptırımlar	s. 80
Tablo 3: 2008-2009 Yılı Bağımsız Denetim Şirketlerine Uygulanan İdari Cezalar	s. 81
Tablo 4: 2010-2011 Yılı uygulanan yaptırımlar	s. 83
Tablo 5: 2010-2011 Yılı Bağımsız Denetim Şirketlerine Uygulanan İdari Cezalar	s. 84
Tablo 6: 2012-2013 Yılı Uygulanan Yaptırımlar	s. 86
Tablo 7: 2012-2013 Yılı Bağımsız Denetim Şirketlerine Uygulanan İdari Cezalar	s. 87
Tablo 8: 2014-2015 Yılı Uygulanan Yaptırımlar	s. 89
Tablo 9: 2014-2015 Yılı Bağımsız Denetim Şirketlerine Uygulanan İdari Cezalar	s. 90
Tablo 10: 2016-2017 Yılı Uygulanan Yaptırımlar	s. 93
Tablo 11: 2016-2017 Yılı Bağımsız Denetim Şirketlerine Uygulanan İdari Cezalar -	s. 94
Tablo 12: 2018-2019 Yılı Bağımsız Denetim Şirketlerine Uygulanan İdari Cezalar	s. 96

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1:Mesleki Yargı Süreci ve Muhasebe Standartlarının Süreç İçindeki Yeri s. 40



GİRİŞ

Günümüz dünyasında, ilke ve kurallarının çok daha karmaşık hale gelmesi sebebiyle büyük sorun ve problemler yaşayan bağımsız denetim mesleği, bilgi çağının ortaya çıkardığı sıkıntılar ile de yüz yüze gelmiştir. Özellikle meydana gelen muhasebe skandalları halka açık şirketlerin yönetimine karşı olan kamu güvenini sarsmış ve söz konusu şirketler tarafından kamuya açıklanan finansal tabloların kalitesi ve finansal bilginin güvenilirliği sorgulanır hale gelmiştir. Bunların sonucunda, bağımsız denetim sürecinin etkinliği ve bütünlüğünün uluslararası düzeyde geliştirilebilmesini teminin kaliteli denetim standartlarının oluşturulması gerekliliği ön plana çıkmıştır.

Dünyadaki denetim uygulamalarına bakıldığında birçok ülkenin kendine özgü denetim standartları olduğu görülmektedir. Bu alanda dünyadaki en etkin iki kuruluş olarak; Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) bünyesindeki kuruluşlardır.

Bağımsız Denetim Standartlarına göre denetim çalışması gerçekleştirildiği zaman risk tabanlı denetim anlayışı geçerli olacaktır. Bağımsız denetçinin sorumluluğu ise denetim çalışmasında denetim riskini minimuma indirmektir. Ancak denetçi, denetim çalışmalarında denetim riskini sıfıra indiremez. Dolayısıyla her denetim çalışmasında denetçinin taşıyacağı bir risk düzeyi olacaktır. Temelde denetçilerden beklenen denetim riskini olabildiğince en aza indirmesi ve önemli yanlışlıkları ortaya çıkartmasıdır.

Denetçi neyin önemli neyin önemsiz olduğunu belirlemek durumundadır. Denetçiler, finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek hangi yanlışlıkların önemli hangilerinin önemsiz olduğunu, mesleki yargıları ile belirlemek zorundadırlar. Ancak mesleki yargılarını kullanırken denetçinin hata yapma olasılığı da artar. Denetçinin yapmış olduğu hatalar tüm bilgi kullanıcılarını ekileceğinden denetçinin en az hata ile çalışması yani denetim riskini mümkün olduğunca azaltmalıdır. Bunu başaramayan denetçiler çeşitli kurumlar tarafından bir takım yaptırımlara maruz kalacak hatta hatanın büyüklüğüne göre mesleklerinden bile men edilebileceklerdir. Bunun için denetçilerin mesleki standart ve kurallara uyarak özenli bir şekilde denetim yapması gerekir.

Çalışma kapsamında, birinci bölümde ilk olarak işletmeler tarafından hazırlanan mali tabloların denetlenmesindeki amaçlar irdelenmiş konu ile ilgili ve denetim hakkında temel bilgilere yer verilmiştir. İkinci bölümünde ise bağımsız denetçinin ve denetim şirketlerinin, mesleki yargısından yola çıkarak denetim sırasında yapabilecekleri yanlışlıklardan dolayı, yapılan denetim türüne göre, bağlı olunan ilgili kurumların kanun ve mevzuatlarına göre uygulayacakları yaptırımlar, her bir kurumun farklı yöntemleri ele alınarak incelenmiştir. Son bölümde ise yıllar itibari ile denetimde meslek mensuplarının karşılaştıkları yaptırımlar, Sermaye Piyasası Kurulu ve Kamı Gözetim Kurumunun, bültenlerinden derlenerek oluşturulmuş, yaptırım uygulanan bağımsız denetim şirketleri tablolar halinde sunulmuş ve yaptırımların nedenlerine değinilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM HAKKINDA TEMEL KAVRAMLAR

1.1.DENETİMİN TANIMI

Denetim kavramı; Türk Dil Kurumu'na göre, yapılan işin doğru usule uygun bir biçimde yapılıp yapılmadığını kontrol etmek, incelemek, teftiş etmek biçiminde ifade edilmektedir. (<http://www.tdk.gov.tr>)

İşletmeler yapmış oldukları iktisadi işlemleri, kurmuş oldukları bir sistem aracılığı ile kaydeder ve bilgi kullanıcılara sunması açısından raporlar. İşletmelerin ticari yaşamlarında göstermiş oldukları faaliyetler ve bu faaliyetlerden sağlamış oldukları başarı muhasebe sistemlerinin ne kadar iyi olduğu ile de alakalıdır. Muhasebe sistemlerinin sağladığı bilgiler sadece işletme içi karar alıcılar olan ortaklar ve yöneticiler için değil dış bilgi kullanıcıları içinde önemlidir. Bu nedenle bu bilgilerin şeffaf ve hesap verilebilir olması büyük önem taşır. (Özkoç, A. E., Çelik M. ,Gönen S. ve, 2005:27)

Ancak; teknolojinin gelişmesiyle birlikte ekonomik sınırlamaların kaybolmasından dolayı dış bilgi kullanıcılarının kaliteli ve doğru bilgiye ihtiyacının artması ve işletmelerinde maskeleyerek finansal tabloları olduğundan farklı gösterme çabaları bağımsız denetimi önemli hale getirmiştir. (Gönen S. , Manas F.Y., 2019:1/2). Hesapların, işlemlerin belli kuralla bağlanmasındaki standart eksikliği işletme ve örgütlerin denetime ihtiyaç duymalarına neden olmuştur. İşletme ve teşkilat adına yetkili bireyler bulundukları konum itibari ile belli dönemler sonunda bağlı bulundukları kişi ve kuruluşlara açıklama yapıp bilgi paylaşımında bulunmaları gerekmektedir (Haftacı, 2016: 2). Denetime bağlı bahis konusu bu açıklamaların doğruluğu ve güvenilirliği tartışılması gereklidir. Bu da standartların objektif olması gereksinimini göstermiştir (Kaval, 2008: 4-5).

Denetim uzmanlar aracılığıyla bir süreç olarak kabul edilmektedir. Bu süreç aşamalarını denetim kavramına dahil etmekte fayda vardır. “Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA American Institute of Certified Public Accountants)” tarafından benimsenen tanım şu şekildedir:

“Belirli bir iktisadi birime ve zamana ait bilgilerin denetim güvenilirliğini ve doğruluğunu tespit etmek maksadıyla, önceden belirlenmiş bu bilgileri ölçütlere uygunluk derecesini tarafsız bir biçimde araştıran ve gelişen sonuçları değerlendirip gerekli kullanıcılara bir rapor şeklinde sunmayı esas alan sistematik süreçtir” (Buz, 2015: 7).

Başka bir görüşe göre denetim; *“İşletmenin iktisadi çalışmalarına ve işlemlerine bağlı verilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk basamaklarını oluşturmak ve raporlamak maksadıyla, bu iktisadi çalışmalara ve işlemlere bağlı bilgilerin, kanıtların tarafsız bir biçimde toplanması, yorumlaması ve sonucun bilgi kullanıcılarına aktarılması için raporlanması prosesidir”* olarak tanımlanmaktadır (Oktay, 2013: 5).

Bir diğer görüşe göre ise: *“Toplumsal ve kişisel kurallara uygun olup olmadığını anlamak adına bir değerlendirme olarak görülen denetim kavramı ve denetleme eylemi sosyal açıdan ve insanın gerçekleştirmiş olduğu her türlü eylem olduğu ifade edilmektedir”* (Ataman ve diğerleri, 2001: 16).

İşlevsel manada denetim, yönetim biliminin esas fonksiyonlarından biri şeklinde görülmektedir. İdari bakımdan işletmenin fonksiyonları içinde, denetim fonksiyonu en son basamakta yer almaktadır. İşletmenin farklı fonksiyonlarının gelişim göstermesinin sonucunu ve oluşacak sonuçların ileriki dönemlere etkilerini takip eder ve sorgulamaktadır (Erol, 1997).

Yapılan bu tanımlardan yola çıkarak denetim, işletme aracılığıyla yapılan çalışmaların önceden belirlenmiş ölçütlere ilişkin elverişliliği araştırılarak sonuçların bilgi kullanıcılarına görüş bildirme eylemi olarak tarif edilebilir.

Önemli bir denetim türü olarak görülen muhasebe denetimi, tanım bakımından geniş bir kapsam içermektedir. Muhasebe denetimi denetim çalışmalarının özel bir amaca yönelmiş şeklidir. Söz konusu olan amaç, işletme adına yapılan iktisadi çalışmaların kayıt altına alınması ve muhasebe kayıtlarından oluşan finansal tabloların doğruluğu ve dürüstlüğüne incelenerek bilgi kullanıcılarına makul bir güvence verilerek görüşe ulaşılmasıdır. Günümüzde ise muhasebe denetimi tanımı, işletme veya teşkilatın ekonomik çalışmalarına bağlı muhasebe kayıtlarının, denetime ilişkin alanında uzman kişi ve kuruluşlar aracılığıyla ayrıntılı biçimde

incelenerek doğruluğu, güvenilirliği ve tarafsızlığı konusunda bir görüşe ulaşımla faaliyetidir. (Arıkan, 2010 1-6)

Muhasebe denetimi genel itibariyle, muhasebenin bir alt kolu olmaktan ziyade; işletmenin ekonomik çalışmalarından oluşan muhasebeye bağılı işlemlerin sonuçları ile ilgilenen, daha çok sonuç odaklı, mutlak ve objektif bir kavramdır. Muhasebe denetimi bir disiplin şeklinde, işletme ya da teşkilatın ticari ve iktisadi çalışmaları ile ilgilenmez bahsi geçen bu çalışmalar muhasebeyi ilgilendirmektedir. Denetim işletmenin iktisadi işlemleri yorumlamasında yapıcı ve menfi yönleri belirler. İşletmeler mali işlemleri değerlendirip yorumlarken olumlu ve olumsuz özellikleri belirlerken denetimden yararlanmaktadır. Muhasebe denetimi geleneksel manada, işletme aracılığı ile yapılan bir iddia şeklinde geliştirilen finansal tabloların mutlak ve yansız bir biçimde analiz edilerek bir sonuca varılması fonksiyonudur (Güçlü, 2013: 2).

Muhasebe kavramsal açıdan, iktisadi birimin çalışmalarının saptamasına dayanmaktadır. Bu saptamaların neticesinde iktisadi birimlerin işlemlerinin kayıtlarını tutarak bilgilerini bölümlendirmekte ve özetlemektedir (Yurdakul, 2005: 149).

Denetimin sonlanması işletme aracılığıyla hazırlanan ve bir argüman şeklinde oluşturulan finansal tabloların mutlak ve yansız bir biçimde analiz edilerek bir görüşün sunulması ve oluşturulan bu görüşün bir rapor dahilinde gerekli kişilerin bilgilendirilmesi ile meydana gelmektedir. Denetim raporunun sunulması yeni bir veri olması ile beraber işletmenin oluşturduğu finansal tablolara olan güveni artırarak işletmeye bir ölçü katmaktadır. Muhasebe bir yazı yazma eylemi olarak görülürken, denetim editörlük olarak değerlendirilmektedir (Çömlekçi ve Diğerleri,2010).

20 yy'ın sonlarında İngiltere'de "denetim" muhasebe kayıtlarının denetimi olarak akla gelmekteydi. 20 yy'ın ortalarında ise Amerika Birleşik Devletleri'nde "McKesson ve Rubins" olayı üzerine Securities and Exchange Commission'in (SEC) (Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu) hazırlamış olduğu raporla denetim; bir kayıt şeklinde görülen denetim biçimi olmanın ötesinde, aktiflerin doğruluğunun onaylanması, yönetim yetkisinin incelenmesi, iç kontrol sisteminin araştırılması konularıyla ilgilenmeye başlamıştır. Bu şekilde oluşturulan denetim sistemine "sistem temelli denetim" denilmektedir. Günümüze bakıldığında ise bu denetim türü

yerini “risk odaklı denetime” bırakmıştır. Sistem temelli denetimde; her işlemin, seçici şanslı risk taşıdığı kabul edilse de, risk temelli denetimde bağımsız denetçinin ulaşabildiği tüm kanıtlarla en fazla riskin bulunduğu denetim alanlarını bulmaya çalışması söz konusudur. Söz konusu bakış açısıyla denetçinin riskli alanlara daha çok yönelmesi mümkündür (Haftacı, 2016: 88).

Bu açıklamadan anlaşılacağı üzere; sistem temelli denetimin oluşabilecek riskleri de minimum düzeye indirdiği anlaşılmaktadır.

1.2. DENETİMİN ÖZELLİKLERİ

Denetimin devamlı veri üretme ve karar verme prosesi olması dinamik bir çalışma olmasının sebebinden kaynaklanmaktadır. Denetim prosesi, denetim çalışmalarının en mühim faktörü ve belgelerin elde edilmesi, kanıt ve gerekli belgelerin işlenmesi ve yorumlanması, bu yorumlama ile birlikte gerçekleşen neticelere göre değerlendirilerek bir denetim görüşüne varılması ve varılan görüşün ilgili birimlere hazırlanacak denetim raporu ile iletilmesi aşamalarından oluşmaktadır (BozkurtN, 2015).

Denetim kavramı finansal tabloların denetimi tanımının yanı sıra bazı öge ve nitelikleri de açıklamaktadır. Söz konusu bu öge ve nitelikler aşağıda belirtildiği gibidir: (Güredin, 1994: 5-6).

- Teşkilat veya işletmenin iktisadi çalışmalara bağlı olarak doğan verileri denetimin konusunu oluşturmaktadır.

- Uluslararası denetim standartları, idarenin bir argüman boyutu olarak geliştirdiği iktisadi çalışmalar ve olaylara bağlı veri ve kayıtların gerçekliğinin ve doğruluğunun incelenmesi adına oluşturulan standartlardır.

- Uygunluk derecesi denetçi açısından çok fazla önem taşıyan bir kavramdır.

- Denetime ilişkin kanıtlar, mutlak ve yansız bir biçimde elde edilerek denetçi aracılığıyla yapılmaktadır.

- Denetimin neticelerinden yararlanarak karar alıcı niteliğindeki veri kullanıcıları, denetçinin ortaya koyduğu görüşe ve verdiği makul güvence esas alınarak işletme yönetiminin ulaştığı bilgilere paralel bazı kararlar almaktadır.

- Denetim neticesine ilişkin görüşün denetçi aracılığıyla raporlanması, denetçi tarafından ulaşılan bilgilerin veri kullanıcıları tarafından kullanılması için onlara verilmesini belirtmektedir.

Burada bahsedildiği üzere denetim bir süreç içinde gelişen tüm belgelerin, gerekli kanıtların toplanıp değerlendirilmesi ve bunun sonucunda bir görüşe varılıp denetim raporunun hazırlanmasıdır.

1.3. DENETİM TÜRLERİ

Denetim işleminin yapılabilmesi için iki öge gerekmektedir. Bunlar; finansal bilgiler ile önceden tespiti yapılmış ölçütlerdir. Bu öğelerden birincisi denetimin konusunu oluştururken, ikincisi verilerin karşılaştırılacağı standartları oluşturmaktadır. Finansal bilgiler ve iktisadi tablolar ve kayıtlar denetimin konusuna gerebilir. Önceden tespiti yapılmış kriterler ise, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (GKGMİ), Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS), işletme esas akitleri, yasa ve talimatnameler, idari karar ve yöntemleri ile usulleri olabilir. Denetim türleri bu iki öge değişikçe farklılaşmaktadır. ¹

Uygulanış biçimi açısından denetim türleri şu şekildedir: (AcarD., Senal S., Usul H: 2011)

- Konusu ve Amacına göre,
- Yapılış Nedenine göre,
- Kapsamına göre,
- Uygulama zamanına göre,
- Denetçinin statüsüne göre.

¹ <http://www.selcuk.edu.tr/dosyalar/files/074/muhasebe%20denetimi.pdf> (TESMER Yayınları)

1.3.1. Denetimin Konusu ve Amacına Göre Denetim Türleri

Denetimin esas gayesi, işletmeye dair işlemlerin, temel taşı kayıtların ve neticelerin, saptanması gerekiyorsa bunların düzeltilmesini sağlamaktır (Dalak, 2000: 82).

Bu nedenden dolayı, denetimi gerçekleştirebilmek adına öncelikle karşılaştırma konusu verilerin sonrasında ise bu verilerin karşılaştırılacağı ölçütlerin saptanması gerekir. Bu konu ile veriler çok çeşitlidir. Kayıt, ölçü, meblağ, iktisadi tablolarda görünen veriler bahsi geçen verilere örnek teşkil edebilir. Karşılaştırma ölçütleri, yasa ve talimatname, genel kabul gören muhasebe metotları, idarenin koymuş olduğu kaideler ve esas akit hükümleri vb. olabilir (Kaval,2008 : 16).

Denetimin farklı amaçlara göre gerçekleştiği görülmektedir. Konu Ve Amaçlar bakımından denetim çalışmaları şöyle sıralanmaktadır: (Kaval,2008 : 16).

- Finansal Tabloların Denetimi,
- Uygunluk Denetimi,
- Faaliyet Denetimi,
- Özel Amaçlı Denetim.

1.3.1.1. Finansal Tabloların Denetimi

İşletmeye dair finansal tabloların ve önceden belirlenmiş kurallara uygunluğunun araştırılması finansal tabloların denetimi türünün amacıdır (Gürbüz, 1995: 11-12).

Bu tabloların denetimi, denetimi yapan kişiler aracılığıyla en geniş biçimde yapılan denetim çeşidi olarak kabul edilip, bağımsız denetçilerin önceliği olarak görülmektedir. Finansal tablolarda hatalı ve gerçeği yansıtmayan bildirimlerin saptanarak, tabloların bilgi kullanıcıları için daha güvenli olmasını temin etmek işletmelerde finansal tablolar denetiminin temel amacıdır (Akgül, 2000: 8).

Finansal tabloların genel amaçlı denetimi yani muhasebe denetimi, genel kabul görmüş muhasebe metotları doğrultusunda bu metotlara uygunluğunun

araştırılmasıdır. Bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri aracılığı ile finansal tablolar denetimi gerçekleştirilebilir. Mali tablolar denetiminin konusu bağımsız denetçiler aracılığıyla işletmeye ve işletme hissedarlarına ya da kamu denetçileri aracılığıyla ilgili gelir idaresi başkanlıklarına bağlı vergi dairelerine verilen finansal tablolardır (Selimoğlu ve diğerleri, 2015: 45).

Tanım olarak mali denetim; işletmenin finansal tablolarının finansal durumu ve etkinlik neticelerini düzgün, doğru ve GKGMİ'ne kanuni yaptırımlara uygun şekilde yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturmaktadır.” diye ifade edilmektedir (Haftacı, 2011: 6).

Finansal tablolar denetimi “bağımsız denetim”, “dış denetim” ya da “bağımsız dış denetim” şeklinde de ifade edilmektedir (Bozkurt, 2000: 27).

Kamu denetçileri ve bağımsız denetçiler tarafından hazırlanan finansal tabloların esas gayeleri şunlardır (Bozkurt, 2000: 28):

- Finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun denetimi,
- Finansal tabloların bütünü ile ilgilenilmesi,
- Denetçinin faaliyetinin bütünüyle bağımsız yürütmesi,
- Mali tablolardaki yanlış beyanların bulunması

Bahis konusu ana gayelerden başka finansal tablolar denetiminin diğer amaçları şu şekildedir (Çaldağ, 2002: 27):

- Finansal tabloların gerçeğe uygunluğunu temin etmek,
- Finansal tabloların tutarlılığını düzenlenmek,
- Finansal tabloları tam açıklamaya göre düzenlemek,
- Finansal tabloların güvenilirliğini artırmak,
- Finansal tabloları karşılaştırılabilir hale dönüştürmek,
- Hata ve hileleri önlenmek,
- Yönetime tavsiye vermek.

1.3.1.2.UygunlukDenetimi

Uygunluk denetimi; teşkilat veya işletmenin iktisadi işlemlerinin ve çalışmalarının önceden belirlenmiş metotlara, kaidelere ya da mevzuata uygun olup olmadığını saptamak gayesiyle gerçekleştirilen araştırma şeklinde ifade edilmektedir (Kaval, 2008 : 16).

Başka bir tanıma göre, bu denetim işletmenin yürürlükte geçen hukuki kurallarına, iş kanunları ve vergi gibi mevzuata ya da işletmenin idari yönetimi aracılığıyla saptanan ve işletmenin daha etkili ve etkin yönetimi adına geliştirilen talimatname, emir, bütçe gibi mevzuata uygun davranılıp davranılmadığının incelenmesidir” diye tanımlanmaktadır (Kaval, 2008: 33).

Kural ve kaidelerin uygunluğu teşkilat yapısı ya da işletme içinde veya dışında belirlenerek incelenmesidir. Belirlenen kaide ve kuralları denetimi yapan kişi bilgi olarak kabul etmekte ve değiştirilmesi konusunda bir fikir beyan edip uygulayamamaktadır (Çelik, 2005: 34-35).

Uygunluk denetiminde dikkate alınan kriterler aşağıdaki gibidir (Özer, 1997: 70-73):

- Ana sözleşme hükümleri,
- İdare aracılığıyla kabul görmüş ve belirlenen iş ve işlem akışları,
- Yönergeler,
- Özel ve genel amaçlı kararlar,
- Teknik düzenlemeler,
- Kanuni düzenlemeler,
- İşletme politikaları.

Örneğin: Maliye Bakanlığına bağlı denetim çalışanları, VUK kurallarına uygun işletmeleri denetlerler. İşletmelerde idari birim uygulamaya geçirilmiş kurallara personelin uygulayıp uygulamadığını anlamak adına iç denetçilerin yapacak oldukları uygunluk denetimlerine başvururlar (Ataman ve diğerleri, 2001: 20).

Uygunluk denetiminden muhasebe denetimi faydalanmaktadır. Aynı zamanda muhasebe denetiminden önce uygunluk denetiminin gerçekleştirilmiş olması

gerekmektedir. Bu denetim gerçekleştirilmemiş ise denetçi, muhasebe denetimine bağlı çalışmalara başlamadan evvel denetime konu olan teşkilatın ya da işletmenin muhasebe defterlerinin kontrol işlemini gerçekleştirir. Muhasebe denetimiyle ilgili denetim programının yapılmasında ve denetim yürütülmesinde denetçi tarafından yapılan uygunluk denetimi neticesinde ulaştığı bilgiler yardımcı olmaktadır (Kaval,2008 : 92).

Yapılan uygunluk denetiminin kalite ve etkinliğinin geliştirilmesi için (Kaval,2008 : 92).

- Uygunluk denetimini gerçekleştirecek kadar denetimi yapacak kişinin yeterli ve uzman olması,
- Arşiv ve dosyalama sisteminin teşkilat yapısında ve işletmede denetçinin işine yardım edecek şekilde tertipli olması,
- Uygunluk denetimi ile elde edilen bilgi ve sonuçlarla ilgili denetçinin rapor hazırlaması ve bunu bir sistematik sürece ait olması şarttır.

1.3.1.3. Faaliyet Denetimi

Etkinlik yani bir başka ismi ile performans denetimi işletmelerin çalışmalarını etkili ve etkin bir biçimde gerçekleştirip gerçekleştirilmediğini saptamaya yönelik bir denetim biçimidir. Etkinlik işletmenin çalışmaları neticesinde amaçlarına ulaşmak manasında muvaffakiyete erişip erişmediğini yorumlamak şeklinde ifade edilmektedir (Ataman ve diğerleri, 2001: 20).

Bu denetim, gerekli birey veya birimlere işletmenin çalışmalarını sistemli bir biçimde incelemeyi, oluşturduğu kaynakları verimli ve etkili bir biçimde kullanımı arasındaki bağlantıyı inceleme olanağı sağlar. Anı zamanda ana gayesi işletmenin etkinliğini saptamak ve gelişimi adına öneri ve tavsiyelerde bulunmaktır (Kaval,2008 : 16).

Faaliyet denetiminin cevaplamak için uğraştığı sorulardan bazıları şöyledir (Kaval,2008 : 37).

- İşletme faaliyetlerinde ne kadar başarılı kabul edilmektedir?
- Öngörülen sonuçların ne kadarı gerçekleşmiştir?

- İşletme faaliyetlerinin amaçlara etkisi ne derecede olmuştur?
- İşletme faaliyetlerinin verimliliğe etkisi ne ölçüde olmuştur?
- Amaç ve stratejiler arasında bir ilişki var mıdır? Uygunluk var mıdır?
- İşletme faaliyetlerinde politika ve prensiplerine bağlı kalmış mıdır?
- İşletmenin işleyiş süreci ne durumdadır?

İşletmenin faaliyetleri sürecinde faaliyet denetimini gerçekleştirmesi, arasında birçok yönden önemli farklılıklar olmasına karşın, muhasebe denetimi ile benzerlik göstermektedir.

1.3.1.4. Özel Amaçlı Denetim

Önceden saptanan çok özel bir konuda karar birimlerine detaylı bilgiler vermek ve tavsiyelerde bulunmak için gerçekleştirilen denetim özel amaçlı denetimdir. Özel amaçlı denetimle ilgili bazı türler şöyle sıralanmaktadır (Ergin, 2006: 5):

- İşletmeden hisse alınmadan önce yapılan denetimler,
- Satın alma ve birleşme denetimleri,
- Kredi verenlerin isteğiyle yapılan denetimler,
- Hisse senedi ve tahvillere yatırımı teşvik için yapılan denetimler,
- İşletmelerde yaşanan yolsuzluğu araştırılmak için yapılan denetimler,
- Devlet idarelerinde yapılan vergi denetimleri,
- Devlet idarelerindeki teftiş ve denetimler,
- Mahkemelerin isteğiyle yapılan denetimler.

Görüleceği üzere özel amaçlı denetimde bir kurum ya da birimin belirlenmiş bir konuda hesaplarının, finansal tablolarının ve raporlarının incelenmesi ve karar birimlerine görüş bildirilerek aktarılması işlemi gerçekleştirilmektedir.

1.3.2. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri

Yapılış nedenine göre denetim türleri, şimdiye kadar açıklanan denetim türlerinin bir başka şekilde tanımlanmasıdır. Yapılış nedenine göre denetim, yasal

denetim ve isteğe bağı denetim şeklinde iki başlıkta analiz edilebilir (Bozkurt, 2000: 33).

1.3.2.1. Yasal (Zorunlu) Denetim

Yasal denetim, işletmelerin yapması yasal bir zorunluluk olarak düzenlenen, kanunlar ve belirtilen mevzuat kuralları ile işletmelerin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe sistemlerine uygunluğunun yapılması zorunlu olan denetim şeklidir. Anonim ortaklıklara ait finansal tabloların denetlenmesi, denetimin gelişmiş olduğu ülkelerde en iyi ve en çok odaklanılan zorunlu denetim çeşidi olarak görülmektedir (Çaldağ, 2000: 29).

Zorunlu denetimin konusu mevzuattan kaynaklandığından ötürü, işletmelerin zorunlu denetiminin yapılmaması durumunda çeşitli yaptırımlar söz konusu olacaktır.

1.3.2.2. İsteğe Bağlı Denetim

İsteğe bağı denetim, yasal bir zorunluluğı olmamasına rağmen, işletmede taraf olanların veya idari manada karar alıcıların isteğıyle yapılan denetim şeklidir. Denetimin kapsamının, denetimden faydalanan kişiler tarafından belirlenmesi, bu denetim türünün en önemli niteliğıdir (Karacan ve Uygun, 2016: 44).

İşletmeler, kanuni olarak bir zorunluluğı olmasa da denetim talebinde bulunabilirler. Bu tür denetimin neticesinde bir yandan işletmelerin finansal durumuyla ilgili doğru bilgiye ulaşmakta, bir yandan da işletme dışında bulunan kişilere karşı işletmenin finansal durumuna ilişkin güven temin edilmektedir (Çelik, 2005: 33).

Bu açıklamadan anlaşılacağı üzere isteğe bağı denetimde zorunlu denetimin aksine herhangi bir yasal zorunluluk bulunmamaktadır. İşletmeler ile ilgili birtakım çıkar gruplarının isteğı doğrultusunda yapılan denetim uygulamalarıdır.

1.3.3. Kapsamına Göre Denetim Türleri

Kapsamına göre denetim, genel denetim ve özel denetim olmak üzere iki başlıkta ele alınmaktadır (Haftacı, 2011: 9).

1.3.3.1. Genel Denetim

Genel denetim, işletmeye ait her çeşit kayıt ve işlemlerin muhasebe kapsamında yapılan tüm çalışmalarını kapsayan denetim genel denetim olarak tanımlanmaktadır. Genel denetim işletme kayıtlarının gerçeği yansıtır yansıtmadığının incelenmesi amacıyla yapılmaktadır. Finansal tablolar denetimi genel denetime örnek olarak gösterilen bir denetim türüdür (Haftacı, 2011: 9).

1.3.3.2. Özel Denetim

Özel denetim istenilen bazı konularda bilgi edinmek amacıyla işletme yönetimine yapılan denetimdir. Özel denetime örnek verilebilecek denetimler aşağıda belirtildiği gibidir (Haftacı, 2011: 10):

- İşletmeden hisse alınmadan önce yapılan denetimler,
- Satın alma ve birleşme denetimleri,
- Kredi verenlerin isteğiyle yapılan denetimler,
- Hisse senedi ve tahvillere yatırımı teşvik için yapılan denetimler,
- İşletmelerde yaşanan yolsuzluğu araştırılmak için yapılan denetimler,
- Devlet idarelerinde yapılan vergi denetimleri,
- Devlet idarelerindeki teftiş ve denetimler,
- Mahkemelerin isteğiyle yapılan denetimler.

1.3.4. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri

Uygulama zamanına göre denetim, devamlı (sürekli) denetim, ara denetim ve son denetim olmak üzere üç başlıkta ele alınmaktadır (Gülbüz, 1995: 16).

1.3.4.1. Devamlı (Sürekli) Denetim

Sürekli denetim, genelde işletmede yönetimi bünyesinde görev alan iç denetçiler tarafından yapılan bir denetimdir. Bu denetimle işletmenin muhasebeyle ilgili aktiviteleri cari dönem boyunca sürekli denetlenmekte ve gerek duyulduğunda gerekli düzeltmeler yapılmaktadır (Gürbüz, 1995: 16).

1.3.4.2. Ara Denetim

Ara denetim, işletmenin hesap dönemleri içerisinde önceden saptanmış tarihler için sınırlandırılmış denetim türüdür. Ara denetimde üç ay, altı ay gibi kısa dönemlere ilişkin belirli süreli sonuçlar analiz edilmektedir (Türedi, 1996: 7).

1.3.4.3. Son Denetim

Son denetim işletmenin cari dönemin bitimine yakın gerçekleştirilen denetim çalışmalarıdır. Bu denetim türü genelde hesap dönemlerinin son bulmasına az bir süre kaldığında başlamakta ve asıl denetim çalışmaları hesap dönemi bittikten sonra yapılmaktadır (Türedi, 1996: 7).

Açıklamadan da anlaşılacağı üzere son denetim hesap dönemlerinin kapatılmasına yakın ya da hesap kapatıldıktan sonra başlayan ve gerçekleştirilen denetim çalışmasıdır.

1.3.5. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçinin statüsüne göre denetim, iç denetim, bağımsız dış denetim ve kamu denetimi şeklinde üç başlıkta ele alınmaktadır (Tuan, ve Sağlar 2004: 2).

1.3.5.1. İç Denetim

İç denetim tanım olarak, *“işletme faaliyetlerinin ve söz konusu faaliyetleri yerine getirenlerin gerçekleştirdikleri, iş ve işlemlerin uygunluk ve etkinliğinin,*

meydana getirilmiş tüm bilgi ve bulguların güvenilirlik ve doğruluğunun gerek finans gerek muhasebe gerekse de diğer fonksiyonel departmanlardaki iş ve işlemlerin sağlıklı olup olmadığının incelenip araştırılarak işletme tepe yönetimine bir rapor hazırlanarak sunulması faaliyeti” olarak ifade edilmektedir. (Tuan, ve Sağlar, 2004: 2).

Farklı bir tanıma göre ise iç denetim; *“ekonomik faaliyetlerin yanı sıra ekonomik nitelik taşımayan faaliyetlerin de incelendiği ve değerlendirildiği, özellikle yönetim kademesindeki kişilerin sorumluluklarını etkin bir biçimde yerine getirmelerinde onlara yardımcı olan bir yönetim koludur”* diye tanımlanmaktadır (Köse, 2007: 14).

İç denetim işletme içinde kurulmuş bağımsız denetim fonksiyonunu yerine getirmektedir. Temel görevi; kurumsal yönetim, risk yönetimi ve özellikle iç kontrolün verimliliğini denetlemektedir. Aynı zamanda iç kontrol yapısının amacına uygun bir şekilde çalışıp çalışmadığını denetleyerek iç kontrol yapısının da bir parçasını oluşturmaktadır (Köse, 2007: 15).

İç denetimin temel amacı, işletme içerisinde iç kontrol sisteminin verimli olarak çalışıp çalışmadığının tespit edilmesi, mali tablolarla ilgili olan veya olmayan tüm faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlendirilmesi ve elde edilen veriler doğrultusunda ulaşılan sonuçların yönetime tavsiyelerde bulunularak iletilmesidir (Köse, 2007: 15).

İç denetimin faydaları şu şekilde sıralanmaktadır (Köse, 2007: 15):

- Örgüt ya da işletmenin faaliyetleriyle ilgili hedeflerine ulaşmasına engel olacak risklerin saptanması ve idare edilmesi,
- Hammadde ve malzemelerin verimli bir şekilde kullanılarak faaliyetlerde verimliliğin sağlanması,
- Olası hile, hata ve yolsuzlukları engelleyecek çalışmalarda bulunulması,
- Öngörülemeyen ve işletme ya da örgüt bakımından olumsuz sonuçlar olayların önceden saptanmasına ve önüne geçilmesine yönelik çalışmalar yapılması
- Öngörülmeleyen olaylar yaşandığında karşılaşılan sonuçların yönetilmesi,
- İşletme ya da örgütün yaralanabileceği fırsatların belirlenmesi,
- İşletme ya da örgütün operasyonel verimliliğinin artırılması,

- Kurumsal yönetim ilkelerini uygulayarak ve geliştirerek şirket prestijinin artırılması,
- Ulusal veya uluslararası ekonomik ya da finansal krizler karşısında önceden önlem alınarak işletme veya örgütlerin krizleri önlemesi ya da kriz anına hazırlıklı olunması,
- Şirket varlıklarının korunması ve kayıt edilmesi,
- Şirketin uymak zorunda olduğu yasa ve düzenlemelere uygunluğunun gerçekleşmesi.

1.3.5.2. Bağımsız Dış Denetim

Bağımsız dış denetim, *“işletmenin talebi sonucunda, işletme ile herhangi bir bağlantısı olmayan ve denetim mesleğini serbest olarak, profesyonelce icra eden şahıs veya şirket ile imzalanan bir denetim sözleşmesi çerçevesinde yapılan denetimdir”* şeklinde tanımlanmaktadır. Bağımsız dış denetime ilişkin talep, işletme faaliyetleriyle yakından ilgili bilgi kullanıcıları olan kişi veya kuruluşlardan da gelebilir (TÜRMOB, 2018: ders notları).

Bağımsız dış denetime ilişkin başka bir tanım şu şekildedir; *“bir işletme ya da örgütün ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş kriterlere göre doğruluğu, dürüstlüğü ve uygunluğu konusunda makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının rapora bağlanmasıdır”* (Haftacı, 2011: 7).

Bağımsız dış denetime konu olabilecek denetim türleri arasında finansal tablo denetimi, uygunluk denetimi ya da faaliyet denetimi yer almaktadır. Bununla birlikte, uygunluk ve performans denetimleri genelde işletmenin özel isteği sonucunda yapılmaktadır (Kaval, 2008: 11).

Finansal tabloların ve kapsadıkları bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığını, bunların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığını belirlemek amacıyla da finansal tabloların bağımsız dış denetimi yapılmaktadır (Kaval, 2008: 14).

BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi standardına göre ise; bağımsız denetimin *amacı*, hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır. Bu güvence; *makul bir güvence* seviyesindedir ki bu yüksek bir güvence seviyesi olarak ifade edilir.²

Bu bağlamda; Bağımsız Denetçini işletmelerin sunmuş olduğu mali tablolar ile bu işletmelerin muhasebe süreç ve sistemlerini incelemekle mükelleftir. Bunu da bilgilerin toplanmasıyla başlayan ve bunları değerleyip raporlamaya kadar uzanan bir süreçte tamamen bağımsız olarak yapmakla mükelleftir. (Saygılı, A. T, 2007:9)

Bağımsız dış denetim, denetimin konusundan ya da amacından dolayı değil denetçinin statüsünden dolayı gerçekleşmektedir. Bu özelliğiyle, bağımsız dış denetim diğer denetim türlerinden belirgin bir şekilde ayrılmaktadır. Bağımsız dış denetimi yapan denetçi serbest meslek sahibi olarak çalışabilmektedir (Kepekçi, 1998: 11).

Bağımsız dış denetimin amaçları şu şekildedir (Haftacı, 2011: 9):

- Finansal tabloların analizi neticesinde bir görüş ya da kanıya ulaşmak,
- Yapılmış hile, hata ve yolsuzlukları ortaya çıkarmak ya da önlemek,
- Denetlenen işletme veya örgütün üst yönetimini öneriler aracılığıyla yönlendirmek.

Bağımsız denetime tabi olan işletme için bu denetimin yararları şu şekildedir (Çaldağ, 2002: 31):

- Finansal tablolara yönelik güven artmakta,
- İşletme ya da örgütte yapılabilecek yolsuzluk, hile ve hataları önleyici ve caydırıcı özelliği bulunmakta,
- Devlet tarafından yapılan vergi denetimleri ihtimalini azalmakta,
- Kredi veren kurum ve kuruluşun güveni arttığından kredi bulmayı kolaylaştırıp, kolaylığı sağlamakta,
- Denetlenen işletme ya da örgütün muhasebe kayıt sistemindeki hataları belirleyerek hem gelirleri hem de giderleri en doğru şekilde göstermekte,

² (www.kgk.gov.tr)

- İşletme ya da örgütün önceden saptanmış kural ve politikalara uyduğu güvencesini vermektedir.

Diğer bilgi kullanıcılarına sağlanan yararlar şu şekildedir (Güredin, 1994: 26-27):

- Kredi sağlayan kurumların denetlenen işletme veya örgütün kredi istekleriyle ilgili karar almalarına yardım eder,

- Denetlenen finansal tablolar yatırımcıların yatırımlarını yönlendirmelerine yardım eder,

- Denetlenen finansal tablolar işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında yardım eder,

- Denetlenen finansal tablolar işletmenin satım, satın alma veya birleşme işlemleri söz konusu olduğunda, hem alıcı hem satıcı taraflara bilgi sağlayarak yardım eder,

- Denetlenen finansal tablolar işletmenin finansal durumuyla ilgilenen kişi, kurum ve kuruluşlara, alacaklılara, denetlenen işletmenin karlılığı, faaliyetlerin verimliliği ve mali yapısıyla ilgili doğru ve güvenilir bilgiler sağlar.

Kamu kuruluşları bakımından elde edilen yararlar şu şekildedir (Güredin, 1994: 27-28):

- Denetlenen finansal tablolar doğrultusunda hazırlanıp gelir idarelerine verilen vergi beyannamelerle ve mali raporlarla ilgili güvenin artmasını temin eder,

- Kamu yararını dikkate alarak faaliyet gösteren kurum ve kuruluşların finansal tabloları denetlendiğinde, devletin ilgili kurum ve kuruluşlara yapacakları denetimi daraltarak devlete yardım eder,

- Borçluluk ve iflas durumunda, denetlenen finansal tablolar vekalet ve ortaklık sözleşmelerinin yapılmasında adli mercilere güvenilir ve bağımsız bilgi temin eder.

Bağımsız denetim ek maliyetlere sebep olacağından Türkiye’de zorunlu haller haricinde pek fazla tercih edilmese de (zorunluluk dışında), işletme ve ilgili karar alıcılar için pek çok faydası bulunmaktadır (Güredin, 1994: 27-28).

Özetle, denetlenen finansal tabloların yararları şu şekildedir (Karacan ve Uygun, 2016: 44):

- İşletmenin karlılığıyla ilgili ortaklar güvenilir bilgi elde eder,

- Yatırımcıların sağlıklı karar almalarına yardım eder,
- Kredi veren kurumlar işletmenin mali durumuyla ilgili güvenilir bilgiye sahip olur,
- İşletmede görev alanların hile yapma ihtimali az da olsa azalır,
- Kamu kurumlarının finansal raporlara ilişkin güveni artar.

1.3.5.3. Kamu Denetimi

Yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına denetim yapan kişiler tarafından yapılan finansal tablo, uygunluk ve faaliyet denetimleri kamu denetimi olarak tanımlanmaktadır. Kamu düzenini sağlamak ve kamu haklarını korumak için, kamu kurumlarının kendi çalışanlarına yaptırdıkları denetimler kamu denetimi arasında yer almaktadır (Ergin, 2006: 14).

Genel olarak, kanun, tüzük ve yönetmelikler aracılığıyla saptanan muhasebe ilkelerine ve diğer standartlara uygun olup olmadığının incelenmesi amacıyla kamu kuruluşları denetlenmektedir (Aksoy, 2002: 61).

Bu inceleme aracılığıyla, toplumun huzur ve güveni temin etmek ve vatandaşların devlete olan güvenini pekiştirmek amaçlanmaktadır. Kamu adına toplanan gelirlerin ve yapılan harcamaların denetlenmesi kamu denetimi kapsamına girmektedir. Ayrıca, iki özel kişi veya iki kurum arasındaki uyumsuzluğun çözümü için de kamu denetimi yapılabilmektedir (Güçlü, 2013: 6).

Sayıştay Başkanlığı, Devlet Denetleme Kurumu, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurumu Türkiye'deki denetim işlevini üstlenen kamu denetim kurumlarıdır. Maliye Bakanlığı tarafından gerçekleştirilen vergi denetimi de kamu denetimi olarak kabul edilmektedir. Maliye Bakanlığı bünyesindeki maliye müfettişleri, hesap uzmanları, vergi denetmenleri, gelirler kontrolörleri vergi denetimini yapmaktadır (Çaldağ, 2002: 32).

Görüleceği üzere, kamu denetimi kamu düzenini sağlanması adına gerçekleştirilen ve aynı zamanda kamu haklarının korunmasını kendine amaç edinen kamu kurumlarının denetim elemanları tarafından yapılan denetimlerdir.

1.4. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI

“İşletmenin bir iddia niteliğinde ortaya koyduğu mali tablo ve işletmenin faaliyetine ilişkin ekonomik ve finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu konusunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplanması hedefiyle, denetim standartlarınca belirlenen uygulanması gereken bağımsız denetim tekniklerinin gerçekleştirilerek defter, kayıt ve belgeler aracılığı ile incelenmesi ve değerlendirilmesi sonucu bir denetim görüşüne varılarak bir rapor hazırlanması ve hazırlanan raporun ilgili kişilere sunulması faaliyeti” bağımsız denetimi olarak tanımlanmaktadır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Md. 4).

Bağımsız denetimi yapmak için kendisine yetki verilenler, “1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından ve kurum tarafından yetkilendirilen kişiler”dir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Md. 4).

Bağımsız dış denetimi kısaca; “işletme ya da örgüt yönetimi tarafından hazırlanarak bir iddia niteliğinde ortaya konan finansal tabloların tarafsız ve bağımsız bir şekilde incelenip değerlendirilmesi” şeklinde ifade edilmektedir (Aksoy, 2006: 114).

Bu açıklamalardan anlaşılabacağı üzere, bağımsız denetim işletmelerin mali tablolarının uluslararası muhasebe standartlarına uygunluğunun denetimidir. Mali tablolar uluslararası muhasebe standartlarına uygun olmakla beraber Türkiye Muhasebe Standartları doğrultusunda şeffaf ve güvenilirliği ile de değerlendirilir ve yayımlanır.

1.5. BAĞIMSIZ DENETİMİN AMACI VE ÖNEMİ

Bağımsız denetimin amacı, finansal tablolar ve diğer mali bilgileri içeren denetime tabi olan konuların önceden saptanmış kriterlere uygunluğuyla ilgili tarafların denetim standartları kapsamında bir güvence sağlayacak bir görüşe ulaşmalarını sağlamaktır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Md. 5).

Denetim ile kurum ya da kuruluşun sahiplerine ve hissedarlarına, alacaklılarına ve kredi veren kurumlara, çalışanlarına, işveren ve işçi kurumlarına, gelir idaresi başkanlığı bünyesindeki dairelere, karşı kurum veya kuruluşun finansal tablolarının gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olup olmadığının ortaya konması amaçlanmaktadır (Haftacı, 2016: 50).

Devlet, ekonomik, sosyal ve kültürel hayata yön veren temel işlevlerini gerçekleştirmek için verimli ve etkin bir vergi politikası uygulamak zorundadır. İşletmelerin denetlenmesi devletin vergi politikası çerçevesinde gerçekleştireceği vergi denetim işlemlerine yardımcı olmaktadır. Devletin ilgili mercileri, gerçekleştirilen denetimler aracılığıyla vergileme politikasını daha etkin hale getirir, bu şekilde doğru verileri elde etme fırsatı bulur ve bu da vergilendirme politikasının doğru uygulanmasını sağlar. Böylece, ekonomik kalkınmaya, fiyat istikrarının sürdürülebilirliğinin sağlanmasına olumlu katkılar yaparak ekonomiye destek olur.

1.6. BAĞIMSIZ DENETİMİN FAYDALARI

Bağımsız denetim birçok yönden ekonomi piyasalarında etkinliği bulunan bir unsur olarak kabul edilmektedir. Özellikle sermaye piyasalarıyla ilgili güven ortamını sağlaması ve piyasanın istikrarlı bir şekilde sürdürülebilir olmasını sağlaması, yatırıma yönelik teşviklerin arttırılması, gelecek planlamasıyla ilgili öngöründe bulunmaya yardımcı olması ve konuyla ilgilenen kişi ve kurumların ihtiyaç duydukları bilgileri temin etmesi gibi yararları ile bağımsız denetim etkinliğini ortaya koymaktadır (Haftacı, 2016: 51).

Bağımsız denetim özellikle işlemleri hata ve hile risklerine karşı koruyan, mali tabloları kullanıcıları için güvenli hale getiren bir kavramdır. Bağımsız denetimin hata ve hile açısından faydalarını sıralanacak olursa;

- Mali tabloların hazırlanmasına esas olan muhasebe kayıtlarının veya destekleyici vesikaların tahrif edilmesini (evrak sahtekârlığı), değiştirilmesini, manipüle edilmesini veya gerçeğe aykırı belge düzenlenmesine karşı önlem almak

- Mali tablolara yansıtılması gereken olay, işlem ve diğer önemli bilgilerin bilinçli bir şekilde atlanmasını veya yanlış yansıtılmasını önlemek
- Mali tablolara aktarılması gereken olay, işlem ve diğer önemli bilgilerin, kayda alınması, değerlendirilmesi, sınıflandırılması, sunumu ve dipnotlarda açıklanması ile ilgili muhasebe kavramlarını bilinçli olarak yanlış uygulanmasını içerir.³

İşletmenin yöneticileri ve vergi denetimini yapan kişilerden başka, işletme ile ekonomik ve ticari ilişki içinde olan kişi ve kuruluşlar da işletmenin mali durumları hakkında bilgi edinmek ister. Bu durum işletmede yürütülen bağımsız denetim çalışmalarının artmasıyla sonuçlanmıştır. Bu artış, özel sektör işletme sayısındaki ve işletmelerin işlem hacmindeki artışa paralel olarak gerçekleşmektedir (Acar ve diğerleri, 2011: 165).

1.7. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ

Denetleyen kuruluşun denetlenecek işletmeyi seçimi ve işin kabul edilmesinden itibaren başlayan, denetimin planlanması, planlanan denetim programının uygulanması, denetimin tamamlanıp denetim raporunun hazırlanarak açıklanması ile son bulan süreç bağımsız denetim süreci olarak tanımlanmaktadır (Acar ve diğerleri, 2011: 165).

Denetim sürecini oluşturan bölümler şu şekildedir (Acar ve diğerleri, 2011: 166) :

- Denetim İşinin Seçimi ve İşin Kabulü,
- Denetimin Planlanması,
- Denetim Programının Uygulanması,
- Denetim Tamamlanması ve Raporlanması.

³ http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20240_R G.PDF (syf 28)

1.7.1. Denetim İşinin Seçimi ve İşin Kabulü

Denetim işinin denetim faaliyetini gerçekleştirecek biçimde alınmış ve kabul edilmiş olması denetim sürecinin başlayabilmesi için bir gerekliliktir. Denetim faaliyetinin kabul edilmesi bir başka ifadeyle müşteri seçimi denetim süreci içerisinde denetimin planlamasından önceki aşamadır. Denetim işini gerçekleştirecek olan kişi, bu aşamada denetlenecek olan işletmeye ait bilgileri toplayıp inceleyecek ve bu inceleme sonucunda denetim işini kabul edip etmeyeceğine karar verecektir (Kardeş, 1996: 12). (Kardeş, 1996: 12).

Denetçi, denetim işinin seçimine ve kabulüne karar verirken denetim riskini azaltmak için bazı noktaları dikkate almak zorundadır. Bu noktalar şu şekildedir (Ataman ve diğerleri, 2001: 53):

- İşletmenin veya kurumun faaliyet içinde olduğu sektöre ilişkin bilgileri toplar ve sektörle ilgili ayrıntılı bilgi edinir,
- İşletme geçmişi faaliyetleri açısından genel olarak incelenir,
- Denetime yararlı olması için işletmenin bazı kurumlarla ve kuruluşlarla ilişkileri araştırılıp mercek altına yatırılır. İşletme veya kurumun devlete tabi olan kurumlarla olan ilişkilerindeki sağlıklı iletişim ve devamlılık denetçi için önemli bir bilgi olarak kabul edilir,
- İşletme veya kurumun mali tabloları genel hatlarıyla incelenip, finansal durumu ve faaliyet sonuçlarına bakılıp işletmeyle ilgili bilgi edinilir,
- İşletme veya kurumun yöneticilerinin dürüstlük ilkesine uygun davranıp davranmadıkları incelenir ve yöneticilerin hem işletme içindeki hem de işletme dışındaki ilişkileri araştırılarak denetime nasıl baktıkları değerlendirilir,
- Denetçi denetimin hangi amaç için istenildiğini öğrenir,
- Denetlenecek işletmenin seçilerek işin kabul edilmesiyle denetçinin toplum içindeki itibarının korunup korunamayacağıyla ilgili bilgi edinilir,
- İşletme veya kurum daha önce denetlenmiş ise önceki denetimi yapan denetçinin işletmeye ilişkin görüş ve bilgisine başvurur,
- İşletme yapısının bağımsız bir denetim faaliyetinin gerçekleşmesine uygun olup olmadığını araştırır,

- İşletmenin muhasebe kayıt izleme sistemi genel hatlarıyla incelenip değerlendirilerek, denetim işlerinin gerçekleştirilmesini kolaylaştıracak bir yapıya sahip olup olmadığı araştırılır.

1.7.2. Denetimin Planlanması

Denetimin önemli bir aşaması olarak kabul edilen planlama, denetlenen işletmeye ilişkin finansal tabloların öncelikle GKGMS’na (Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları) uygunluğu yönündeki faaliyetleri kapsamaktadır. Bunun dışında, denetimi gerçekleştirecek işgücünün belirlenmesi, denetim zamanlamasının planlanması, denetimde kullanılacak kaynakların verimli bir şekilde kullanımını planlaması da denetim planlaması kapsamında yer almaktadır. Bu planlama faaliyetleri denetime ilişkin maliyetin düşürülmesi amacıyla gerçekleşmektedir (Sipahi, 2001: 38).

Bir başka ifadeyle, denetimin planlanması, denetçinin görüşüne ulaşmada denetimin uygulanmasıyla ilgili faaliyetleri konusundaki bakış açısını ve düzeni anlamına gelmektedir. Denetim alanlarını bölümlere ayırmak, ilgili bölümlere o alanlarda uzman ve nitelikli denetçileri yetkilendirmek, denetim alanlarında denetim faaliyeti yürütülürken uygulanacak denetim yöntem ve tekniklerini saptamak ve denetim faaliyetinin zamanlamasını belirlemek denetim planının temel amaçlarıdır (Haftacı, 2011: 129).

Bağımsız denetim planlaması yapılırken dikkat edilmesi gereken konular aşağıdaki gibidir (Kaval, 2008: 157):

- Denetlenen işletme veya kurumun kurumsal yapısı, iç kontrol sisteminin yapısı, işleyiş biçimi, iş akış sistemleri ve diğer durumlara ait denetçiye yardım edecek bilgilere ve bulgulara ulaşmak için gerekli araştırmanın yapılması,
- Finansal tabloların, önceki denetimle ilgili çalışma kağıtlarının, denetim raporlarının ve denetlenen işletme ya da kurumun iletişim dosyalarının araştırılması,
- Denetlenen işletme veya kurumun iç kontrol ve risk yönetim sistemlerinin güvenilirliği ve etkinliğinin, denetimin risk ve önemlilik sınırının belirlenmesi,
- İşletmenin uyguladığı muhasebe politika ve uygulamalarının detaylarının incelenip araştırılması, muhasebe politika ve uygulamalarında, bağımsız denetim

uygulamalarında ya da mevcut mevzuat ve yasalarda finansal tabloları etkileme olasılığı bulunan değişikliklerin araştırılması,

- Yapılacak bağımsız denetimin çeşidi, içeriği ve zamanlamasının işletme ya da kurum yöneticileri ve yetkili diğer çalışanlarla tartışılıp ortak bir görüşe varılması,

- Bağımsız denetim gerçekleştiği sırada, denetçilere bilgi aktarımı yapacak ve denetçinin gerekli gördüğü veriyi hazırlayacak çalışanların belirlenmesi ve bu görevli bireyler arasında koordinasyon ve iletişimin sağlanması,

- Bağımsız denetimi gerçekleştirecek denetim ekibinin iş bölümü ve programının tespit edilip, koordinasyon ve iletişimin sağlanması,

- Bağımsız denetim programının denetçi tarafından yazılı olarak hazırlanması,

- İşletme ya da kurum daha önce denetlenmişse o döneme ilişkin çalışma kağıtlarının incelenmesi gerekmektedir.

Denetçiler taşıdıkları büyük sorumluluklar sebebiyle büyük bir risk taşımaktadırlar. Bu yüzden, denetçilerin denetim programlarını en doğru ve uygun biçimde gerçekleştirerek taşıdıkları riski en aza indirmeleri düşünülmektedir (Ataman ve diğerleri, 2001: 58).

1.7.3. Denetim Programının Uygulanması

Denetim programının uygulanması denetçinin hazırladığı denetim programının yürütülmesi anlamına gelmektedir. Denetim programı yürütülerek denetçi denetim için gerekli gördüğü denetim kanıtlarını toplamaya başlamaktadır. Denetçi bu aşamada, uygunluk testleri ile maddilik testlerini kullanarak iki aşamalı bir eyleme başlamaktadır (Selimoğlu ve diğerleri, 2015: 74).

Denetçi, uygunluk ve maddilik testlerini yaptıktan sonra yine bir maddilik testi olan hesap kalanlarının testini uygular. *“Hesap kalanları testlerinin uygulanmasındaki amaç finansal tablolardaki dipnotları ve dönem sonu hesap kalanlarına yeterli sayıda ek kanıt elde etmektir”* (Kaval, 2008:45).

Denetçi uygunluk testlerini yaptıktan sonra denetime tabi olan işletmenin iç kontrol yapısıyla ilgili araştırma ve bilgi toplama işini geliştirip değerlendirir ve belirlediği kontrol riskinin seviyesini tespit eder (Çömlekçi, 1992: 69).

1.7.4. Denetimin Tamamlanması ve Raporlanması

Denetimin diğer aşamaları bittikten sonra, en son aşama denetim raporunun hazırlanması aşamasıdır. Raporlama, yapılan denetimin belgelendirilmesi, ihtiyaç duyulan bilgi ve bulguların aktarılması anlamına gelmektedir (Güçlü, 2013: 42). Bu belgelendirme denetçinin bütün denetimi boyunca hazırlamış olduğu çalışma kağıtlarıdır. Bu çalışma kağıtları denetçinin raporuna temel oluşturmasının yanı sıra hem denetçinin görüşünü desteklemekte hem de denetimin standartlara uygun yapıldığına dair denetçinin savunmasını da kendini kanıtlaması açısından önemlidir. (Gönen S., 2016:7)

Denetçinin tüm denetim süreci boyunca yaptığı tüm faaliyetlerin özeti olarak görülen denetim raporu, kararların alınması açısından önemli kabul edilmektedir. Denetim çalışması, finansal bilgi kullanıcılarına, finansal tabloların düzenlenmesinde dayanak oluşturması gereken mevzuata uygun düzenlenip düzenlenmediği hakkında güvence vermek amacıyla gerçekleştirilmektedir (Kaval, 2008: 134).

Denetçi bağımsız denetim yapılması esnasında, denetlenen işletme yöneticilerinden bazı hesap kalemleriyle ilgili yazılı beyanlar alabilmektedir. Denetim standartları çerçevesinde beyan mektubu şeklinde adlandırılan bu belge, denetimle ilgili faaliyetler bittikten sonra ve denetim raporu hazırlanmadan önce denetlenen işletme yönetimi tarafından denetçinin adına düzenlenmektedir. Beyan mektubu içerisinde, finansal tabloların sorumluluğunun denetime tabi olan işletmede olduğu, denetime tabi işletmenin denetçiye muhasebe kayıt defterlerini ve bunlara ilişkin belgeleri tam olarak verdiği bilgisi yer almaktadır (Akışık, 2004: 98).

Bağımsız Denetim Standartları 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüşün Oluşturulması Ve Raporlama standandardına göre;

Denetçi raporu hazırlarken;

- Başlık
- Muhatap
- Giriş Paragrafı
- Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu
- Denetçinin Sorumluluğu:
- Denetçi Görüşü

- Denetçinin İmzası
- Denetçi Raporu Tarihi
- Denetçinin Adresi⁴

Bölümlerine yer vermeli ayrıca;

BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi standardına göre; olumlu görüş dışında bir görüş verildiğinde görüş paragrafından önce bu görüşün nedeninin açıklandığı bir AÇIKLAMA paragrafı eklenir.

BDS 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Dikkat Çekilmesi Gereken Hususlar Ve Diğer Açıklamalar standardında göre; kullanıcılar için denetçinin görüşüne etki etmeyen ancak bilinmesi gerektiği düşünülen konular görüş paragrafından önce; önemli ise “**Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı**”, yada daha az önemli olduğu düşünülüyorsa **Diğer Hususlar Paragrafı** eklenir.⁵

Denetçinin vermiş olduğu bu görüşler oluşturulurken bağımsız denetçi tarafından elde edilen kanıtlar büyük önem arz eder. Çünkü denetimin esas amacının finansal tabloların doğru ve güvenilir olduğuna göre kanıt toplamak olduğundan bu kanıtların güvenilirliği denetim kalitesini ölçmek açısından önemlidir.(Gönen, S., Manas, F.Y., 2019: 1/2)

Denetim raporları 4 ayrı görüşle sonuçlanabilmektedir. Bu görüş türleri (Bozkurt, 2000: 23):

- Olumlu görüş bildirme,
- Sınırlı olumlu görüş bildirme,
- Olumsuz görüş bildirme,
- Görüş bildirmekten kaçınmadır.

⁴ <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20705-Site.pdf>

⁵(www.kgk.gov.tr)

1.7.4.1. Olumlu Görüş Bildirme

Denetçi, gerçekleştirdiği bağımsız denetim sonrasında finansal tablolarla ilgili olumlu bir karar vermişse, olumlu görüş bildiren denetim raporu hazırlaması beklenmektedir. Denetçinin, olumlu görüş bildirmesi için oluşması beklenen şartlar aşağıda sıralanmaktadır (Gürbüz, 1995: 225):

- Genel denetim standartlarına (bağımsızlık, mesleki bilgi ve tecrübe, mesleki özen), denetim faaliyetinin her aşamasında uyulmuştur,
- Denetim, faaliyet alanına ilişkin denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiş ve yeterli sayıda kanıt elde edilmiştir,
- Finansal tablolar, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmıştır,
- Muhasebe ilke ve politikaları tutarlı bir şekilde uygulanmıştır,
- Finansal tablolar yeterince açık bir şekilde hazırlanmıştır,
- İleride finansal tabloları etkileyecek normal olmayan belirsizlikler bulunmamaktadır,
- Finansal tablolar yasalara uygun bir şekilde düzenlenmiştir.

Görüş bildirme bölümü “denetim standartlarına uygun bir şekilde görüş bildirme” ya da “yargı bölümü” olarak da adlandırılmaktadır. Denetçinin denetim çalışması yaptığı işletme veya kurumun finansal tablolarıyla ilgili yargı ve görüşlerine yer verdiği bölüm görüş bildirme bölümüdür. Denetim için görüş bölümü önemlidir. Ayrıca bu bölüm sadece tek bir cümleden oluşmaktadır. Bahsi geçen cümle: “*Görüşümüze göre yukarıda belirtilen finansal tablolar işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru olarak yansıtmaktadır.*” şeklindedir. Bundan başka, denetim çalışmasının bu işe yetkin ve yeterli kişiler tarafından yürütüldüğü bilgisi de bu bölümde yer almaktadır. Denetim raporunun görüş bildirme bölümünde muhasebenin temel kavramları kabul edilen devamlılık ve karşılaştırma kavramları doğrultusunda finansal tablolar arasında karşılaştırma yapıp, devamlılık testleri ve incelemelerinin yapıldığı, ilgili dönemler arasında devamlılık olduğu, açık, dürüst, bağımsız ve tarafsız bir şekilde faaliyetin yürütüldüğünü belirtilen bir ifade yer almaktadır (Çaldağ, 2002: 69).

BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi standardına göre; Denetçi, finansal tabloların, bütün önemli yönleri ile geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varması sonucunda olumlu görüş verecektir. Ancak denetçi; bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varırsa veya önemli yanlışlık içermediği konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtını elde edemezse raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verir.⁶

1.7.4.2. Sınırlı Olumlu Görüş Bildirme

Denetçinin sınırlı olumlu görüş bildirmesi, olumlu görüş vermesi gereken koşullar olmasa da bu duruma sebep olan gerekçelerin önemlilik eşiğini geçmemesi durumunda olmaktadır (Kaval, 2008: 35).

Denetçi tarafından denetimin konusuna ilişkin olarak tek tek veya toplu bir şekilde denetim kriterlerine göre önemli sayılabilecek uygunsuzluklar veya aykırılıklar belirlendiği ya da denetimle ilgili uygun ve yeterli sayıda sayı ve kalitede denetim kanıtı elde edilemediği, bununla birlikte bu durumun denetim konusunun genelini etkilemediği görüşü olduğu zaman “sınırlı olumlu görüş” açıklanarak rapor hazırlanmalıdır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Md.30).

Bağımsız denetçinin faaliyet alanının kısıtlanması, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin bazı durumlarda uygulanmaması, art arda olan dönemler arasında muhasebe ilkelerindeki uyumsuzluğun belirlenmesi ve denetçinin finansal tabloların olması gerektiği gibi hazırlandığına dair olumlu görüş bildirmesine kısmen mani olan olağanüstü durumlardan birinin var olması söz konusu olduğunda genel kabul görmüş denetim standartları uyarınca sınırlı olumlu görüş verilmesi gerekmektedir (Bayazıtlı, 1991: 218).

Denetçi, şu durumlarla karşı karşıya kaldığı zaman, sınırlı olumlu görüş bildirmektedir (Gülbüz, 1995: 226):

- Denetlemeye tabi olan işletme tarafından denetimin içeriğine sınırlamalar getirilmiştir,

⁶ (www.kgk.com.tr)

- Hem denetçinin hem de denetlemeye tabi olan işletmenin kontrolü dışındaki sebeplerle denetçi, denetim faaliyetlerini gerektiği gibi yapamamış veya önemli kanıtlara ulaşamamıştır,

- Finansal tablolar genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmamıştır,

- Finansal tablolarda kullanılan muhasebe ilkeleri, tutarlı bir biçimde uygulanmamıştır,

- Finansal tablolar yeterli açıklıkta değildir,

- Geleceğe yönelik olarak finansal tabloları etkileyebilecek önemli belirsizlikler bulunmaktadır,

- Yasalara aykırı durumlar söz konusudur.

1.7.4.3. Olumsuz Görüş Bildirme

Denetçi tarafından denetimle ilgili yeterli ve uygun sayı ve kalitede denetim kanıtı toplanmasının ardından, tespit edilen uygunsuzluk veya aykırılıkların tek tek veya topluca önemli sayılabileceği ve denetimin genelini etkileme olasılığının belirlendiği hallerde raporunda olumsuz görüş vermek zorundadır. Denetçi, finansal tabloların eksik olduğu ya da yanıltıcı durumları açıklamak için yeterli olmadığı kanısına varırsa, işletme yönetimi ile oluşan fikir ayrılığının etkisi finansal tablolar için önemli sayılabilecek durumda ise, raporunda “Olumsuz görüş” vermesi gerekmektedir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Md. 30).

“Denetçi tarafından bir bütün halinde dikkate alınan finansal tabloların; mali durumu, işletme faaliyetlerinin sonuçlarını ve işletmenin finansal durumundaki değişimleri genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ışığında açık ve dürüst olarak yansıtmaması durumunda denetçi tarafından olumsuz denetim görüşü verilir” (Güredin, 1994: 53)

Denetçinin olumsuz görüş bildirilmesine sebep olan durumlar şu şekildedir (Ataman ve diğerleri, 2001: 99):

- Finansal tabloların önemli ölçüde ve bütünlüğünün zarar göreceği şekilde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre belirlenen uyumsuzluk ve sapmalar,

- İşletmenin yürüttüğü muhasebe politika ve prosedürlerin sürekliliğinde saptanan önemli sayılabilecek sapmalar,
- İşletmenin muhasebenin önemli kavramlarından olan tam açıklama kavramından büyük oranda ayrılmış olması.

1.7.4.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma

Denetçinin ve denetime tabi olan işletmenin iradesi dışında meydana gelen, bağımsız denetçinin çalışma alanlarını kısıtlayan noktaların var olması ve bu hususların önemlilik düzeyinde olması halinde denetçinin görüş bildirmekten kaçınması mümkün olabilir. Denetçi görüş bildirmemesinin sebeplerini açıklama kısmında belirtmektedir. Rapor hazırlanırken görüş belirtmenin mümkün olmadığına ilişkin rapor düzenler (Ataman ve diğerleri, 2001: 99).

Bağımsız denetçinin belli başlı hususların var olmasıyla beraber denetim raporunda görüş bildirmekten kaçınacaktır. Bu hususlar şöyledir (Gülbüz, 1995: 226):

- Denetim faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında denetim görüşüne dayanak oluşturacak önemli durumlarda yeterli ve uygun sayı ve kalitede denetim kanıtlarının toplanamaması durumunda,
- Denetim faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında denetim görüşüne dayanak oluşturacak önemli durumlarda yeterli ve uygun sayı ve kalitede denetim kanıtlarına ulaşılmasına rağmen görüş bildirmeye engel olacak bazı belirsizliklerin meydana gelmesi durumunda,
- Etkin ve verimli bir şekilde çalışmayan bir muhasebe kayıt sistemi, işletme ya da kurum yapısında muhasebe ve iç kontrol sisteminin söz konusu olduğu zaman denetçi ekibi ile görüş birliğine vararak mali tablolara ait görüş bildirmekten kaçınma kararı vermedir.

Bağımsız denetim faaliyetlerinin işletmeler tarafından yoğun olarak kullanılmaya başlanması ve denetimin zorunlu hale gelmesiyle, denetçilerin daha etkin bir çalışma sürdürmeleri gerekliliği doğmuştur. Bu nedenle bağımsız denetim şirketleri tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetleri sırasında ve denetim raporu sonrasında sorumluluğun belirlenmesi ve olası karşılaşılabilecek yaptırımlar, göz önünde

bulundurulmalıdır. Zira denetçinin finansal tablolar denetiminde ve sonraki denetimlerde veri değerlemesinde, denetim kalitesini önemli ölçüde etkilemektedir. Bağımsız denetçilerin sorumluluk ve yaptırımları veya bir başka adla disiplin cezaları, muhasebe ve denetimde kalitenin sağlanması yoluyla finansal raporlama sürecinin etkinliğinde önemli bir rol üstlenir. Bu çalışmanın amacı; muhasebecilere, denetim kuruluşlarına ve denetçilere uygulanan yaptırımların, başlıca uluslararası düzenlemelerdeki yerini saptamak değerlendirmektir.



İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBECİ VE DENETÇİLERİN MESLEKİ SORUMLULUKLARI VE MESLEKİ YAPTIRIMLAR

Bu bölümde çalışmanın ana amacı doğrultusunda hareket edilip, yargı ve mesleki yargı kavramları incelenecektir. Esas kavramlar ve temel unsurlara ilişkin tanımlamalara değindikten sonra da mesleki yargının önem ve bileşenleri ile bağımsız denetimin mesleki yargısıyla eğitimi, bilgisi, deneyimi ve ahlaki değerleri arasındaki ilişkilerden bahsedilecektir. Bağımsız denetimin öncesinde, uygulama sırasında ve sonrasında mesleki yargının muhteviyatından ve denetçilerin karşılaştıkları zorluklar incelenecektir.

Muhasebeci ve denetçilere yönelik uygulanan yaptırımlar, meslek mensubunun etkin mesleki yargıda bulunması ve yasal sorumluluklarını hatırlatan caydırıcı veya cezalandırıcı hükümler içermektedir. Ancak mesleki yaptırımların mesleki yargı ve sorumluluklar kapsamında ele alınması bütünlük açısından önem arz etmektedir. Çünkü yaptırımlar, mesleki yargı etiğini ve hukuki sorumluluklara uymayan muhasebeci ve denetçilere uygulanmaktadır. Bu nedenle, ikinci bölümde muhasebeci ve denetçilere ilişkin, mesleki yargı, mesleki sorumluluklar, mesleki yaptırımlar gerek yasal gerekse literatür kapsamında sırasıyla açıklanacaktır.

2.1. MESLEKİ YARGI TANIMLARI

Mesleki yargı belirli olmayan bir durum veya olaya ilişkin herhangi bir mesleğin kendi içinde, daha önceden belirlenen ilke ve kurallara riayet edilerek tecrübeli kişilerce bir hükmün meydana getirilmesi durumudur. Her meslekte mesleki yargı, ilgili mesleğin uzmanı ve deneyimli kişileri tarafından gerçekleştirilen durumlardır. Bu yargının meydana gelebilmesi için öncelikle bilişsel bir değerlendirmenin olması gerekmektedir. Bu değerlendirmenin yapılabilmesi için de, her mesleğin kendine münhasır olan kaideleri göz önünde bulundurulmalıdır.

2.2. MESLEKİ YARGI İLKELERİ VE BİLEŞENLERİ

Şahsi değerlendirmeleriniz hayatımızda önemli bir paya sahiptir, belirsizlikler karşısında ulaştığımız sonuçlar, yaptığımız yorumlar, genellikle hep kendi yargımıza dayanır. Bundan hareketle, çalışmamızın bu kısmında yargı kavramından ilham alarak mesleki yargının ne olduğu üzerinde açıklamalar yapılacaktır.

Genel olarak yargı kavramı, bir olay, durum veya konu hakkında tahmin oluşturma anlamı taşımaktadır. Ancak Türk Dil Kurumu'na (TDK) göre; “Kavrama, karşılaştırma, değerlendirme vb. yollara başvurularak kişi, durum veya nesnelerin eleştirici bir biçimde değerlendirilmesi, hüküm”⁷ anlamına gelmektedir.

TDK'ya göre meslek tanımı ise; “Belli bir eğitim ile kazanılan sistemli bilgi ve becerilere dayalı, insanlara yararlı mal üretmek, hizmet vermek ve karşılığında para kazanmak için yapılan, kuralları belirlenmiş iş”⁸ anlamına gelmektedir.

Görüldüğü üzere yargı ve meslek kavramları tanım ve literatürdeki diğer çalışmalar nazara alınarak, çalışmamızın ana konusunu belirleyen, mesleki yargıya genel olarak olası belirsiz olaylar ve durumlardan bir sonuca varmak, bir karar almaya yardımcı olmak, için ilgili mesleki bilgi ve tecrübenin uygulanabiliyor olması şeklinde bir tanım ortaya çıkabilmektedir.⁹

Yukarıdaki tanımlamalara göre mesleki yargı;

- Makul bir tercih içermelidir.
- Sorunu tanımlama ve sorunu farkında olup, karar almaya kadar uzanan bir süreç şeklinde olmalıdır.
- Alanında uzman ve tecrübe sahibi kişinin iş sorumlulukları ile alakalı olmalıdır.
- Dürüstlük ve uzmanlık gibi kişisel değerleri içermelidir.
- Gereksiz ve genel bilgi sağlamamalı, mesleki standartlara ve mevcut uygulamalara ile ilgili olmalıdır.

⁷ Türk Dil Kurumu, Felsefe Terimleri Sözlüğü ve Dilbilgisi Terimleri Sözlüğü, (Çevrimiçi), http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5bb275a163d913.65416040,01_Ekim_2018.

⁸ Türk Dil Kurumu, Felsefe Terimleri Sözlüğü ve Dilbilgisi Terimleri Sözlüğü, (Çevrimiçi), http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5bb275a163d913.65416040,01_Ekim_2018.

⁹http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20240_R G.PDF (sayfa 6)

- Benzer sorunlar ve benzer durumlar ile bağlantı tecrübeye dayanmalıdır.
- Mesleki tarafsızlığın üst seviyede olduğu, ortamlarda gerçekleştirilmelidir.

Bilişsel kavrama, mesleki yargının belirlenmesinde oldukça önem taşır. Durum ve olaylar tespiti yapıldıktan sonra, söz konusu durumla ilgili gerekli bilgilerin araştırılıp, değerlendirilmesi gereklidir. Bu değerlendirmenin sonucunda konunun uzmanı, durum ile ilgili bir yargıya varır. Ulaşılan bu yargıya istinaden, karar verir. Mesleki yargı, tıp, hukuk, muhasebe ve mühendislik gibi mesleklerde ve birçok meslekte, alanlarında uzman kişilerce sık sık kullanılır.

2.3. MESLEKİ YARGIDA BİLGİ VE EĞİTİMİN ROLÜ

Yargılama faaliyeti, tüm yargı türlerinde yeterli bilgi ve eğitim gerektiren bir süreçtir. Örneğin, adli yargılama sırasında Hâkim'in hukuk alanında eğitim almış ve alanında yeterli bilgi düzeyine sahip olması gereklidir. Eğer hukuk eğitimi almamış olan ve hukuk konusunda bilgisi olmayan birinin Hâkim olması durumunda yargı faaliyeti doğruluğunu ve kalitesini kaybedecektir. Bu nedenle, yargı da eğitim ve bilgi oldukça önemlidir. Mesleki yargıda da aynı durum mevcuttur. Uzmanlık gerektiren bir konuda yargılama faaliyetinin yetkin bilgi düzeyine sahip mesleki eğitim almış kişiler tarafından yapılması yargılama faaliyetinin etkinliğini artıracaktır (Karaoğlu, 2011:48).

Muhasebe ve denetim konusunda mesleki yargı, özellikle küreselleşen ve standartları belli olan muhasebe sistemi açısından önem kazanmıştır. Daha öncesinde, mesleki yargı daha dar ve sınırlandırılmışken, özellikle uluslararası muhasebe standartları (IFRS) ile birlikte tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de önem kazanmıştır. Ancak, uluslararası standartlarda mesleki yargı faaliyetlerinin yürütülmesi ve etkin bir şekilde sonuç alınması için eğitim ve bilgi düzeyinin yeterliliği ile doğru orantılıdır. Yani, standartları kavramış ve uygulamada kullanabilen, gerekli eğitimleri alan ve sürekli eğitimlere katılan kişilerin mesleki yargı faaliyetinde bulunması gereklidir (Sürmen, Bayraktar, 2015:111-113). Mesleki yargı etiği açısından meslek mensuplarının mesleki değerlere sahip olması ve mesleki yargı etiğini sürekli eğitim alarak pekiştirmeleri gereklidir (İskender, Kırlioğlu, 2012:3).

2.4. MESLEKİ YARGI SÜRECİNDE KARŞILAŞILABİLECEK ZORLUKLAR

Muhasebe ve denetim sürecinde bağımsız denetçiler, faaliyet gösterdikleri konularda mesleki yargılarını kullanmaları gerekmektedir (Arıkboğa, Şişmanoğlu, 2016). Denetçi, bilgi ve yetkinlik düzeyini kullanarak mesleki yargıda bulunabilmektedir. Denetim standartları doğrultusunda meslek mensuplarının mesleki yargıda bulunması olağandır. Ancak, mesleki yargının doğruluğunu etkileyen bazı etkenler mevcuttur (Şişmanoğlu, 2016:17):

- Teorik çerçevenin zayıf olması,
- İlkelerin bazı durumlarda yetersiz kalması,
- Denetim sürecinde uygun mesleki yargıda bulunulmaması

Mesleki yargı, özellikle finansal tabloların hazırlanması ve denetlenmesi açısından meslek mensubunun kullanması gereken bir yetkinliktir. Ancak, muhasebe işlemlerinde, tabloların hazırlanmasında özel durumların ortaya çıkması durumunda standartlar yetersiz kalmaktadır (Downie, Macnaughton, 2013).

Mesleki yargıda bulunmak zamanla ile de alakalıdır. Denetim sırasında sabırlı olunması ve açığın ortaya çıkması için yeteri kadar gözlem yapmak gereklidir. Kısa sürede verilecek olan bir karar mesleki yargının doğru sonuca varmasını engelleyecektir (Johnstone, 2014:124-128).

Mesleki yargıda bulunma konusunda karşılaşılan zorluklarından biri de mesleki yargıda bulunacak olan denetmenlerin yetersiz kaynak-veri sahibi olmasıdır. Bu tür durumlar, mesleki yargıda etkinliği bozmakta, diğer meslek mensupları ile farklı yargıların ortaya çıkmasına olanak sağlamaktadır (Mohd-Sanusi, Mohd-Iskandar, 2007:33-35).

2.5. MUHASEBE VE DENETİM MESLEĞİNDE MESLEKİ YARGI

Denetim ve muhasebe açısından mesleki yargı vazgeçilmez bir unsurdur. Çünkü yapılan muhasebe ve denetim işlemlerinin anlaşılması ve soruna dair bir teşhis koymak gerektiğinde mesleki yargıda bulunmak oldukça önemlidir. Mesleki yargı ile birlikte denetim standartlarına ve meslek etiğine uygun bir sonuç elde

edilebilir. Bu nedenle, mesleki yargıda bulunmak denetim faaliyetinde bulunanların en önemli yetkinliklerindendir (Şişmanoğlu, 2016:11).

Mesleki yargıda bulunmak, denetim standartlarını bilen eğitimli denetmenler tarafından bulunulması kolay bir faaliyet gibi gözükebilir. Ancak, mesleki yargıda bulunmak, her zaman hızlı veya doğru olmayabilir. Denetim yapan kişinin doğru ve hızlı mesleki yargıda bulunması için bazı faktörler öne çıkmaktadır. Örneğin, bir çalışmada mesleki yargıda etkinliğin tecrübe kazanarak elde edilen kabiliyet olduğu vurgulanmıştır (Kızılgöl, İşgüden, 2011). Ukrayna için yapılan bir çalışmada da benzer bir sonuç elde edilmiştir (Derun, 2017). Ancak, yargıda bulunmayı etkileyen başka faktörlerde mevcuttur. Yabancı bir çalışmada bağımsız denetçinin duygusal dalgalanmalarının dahi mesleki yargı kararının doğruluğunu etkilediği ortaya konmuştur (Bhattacharjee, Moreno, 2013).

Türkiye’de yapılan bir araştırmada 172 bağımsız denetim firmasının denetçilerine anket yoluyla sorular yöneltilmiş ve mesleki yargının kalitesini belirleyen faktörler araştırılmıştır. Sonuca göre, mesleki yargının etkinliğini artıran en önemli faktörün bağımsızlık olduğu ortaya çıkmıştır. Sonrasında ise, tecrübe ve objektif bakış açısı mesleki yargı için ikinci ve üçüncü en önemli faktörler olduğu tespit edilmiştir (Tanç, Gümrah, 2015:536).

Muhasebe ve denetim sürecinde tecrübe ve bilgi oldukça önemlidir. Ancak, belli kurallara bağlı olmayan denetim faaliyetlerinde etkinlik ve verimlilikten söz edilemez. Mesleki yargı, kişiden kişiye değişebilir ve bu objektiflik unsurunu ortadan kaldırır. Bu nedenle, muhasebe ve denetim sürecinin standart olması gereklidir. Bağımsız denetim faaliyeti gösteren kişilerin denetim faaliyetlerini belli bir standarda uyarak yapması denetimin objektifliğini artırdığı gibi denetim kurumunun bütünlüğünü sağlar. Bu bakımdan muhasebe ve denetim Mesleğinde mesleki yargının etkinliğini artıracak unsurlardan biri uluslararası standartlara uyan ulusal standartlardır (Azap, 2012:146).

2.6. MESLEKİ YARGININ MUHASEBE STANDARTLARI İLE İLİŞKİSİ

Mesleki yargı, meslek mensuplarının bilgi ve tecrübesinin bir sonucudur. Ancak mesleki yargıda bulunmak kişisel bilgi ve tecrübe dolayısıyla objektiflikten

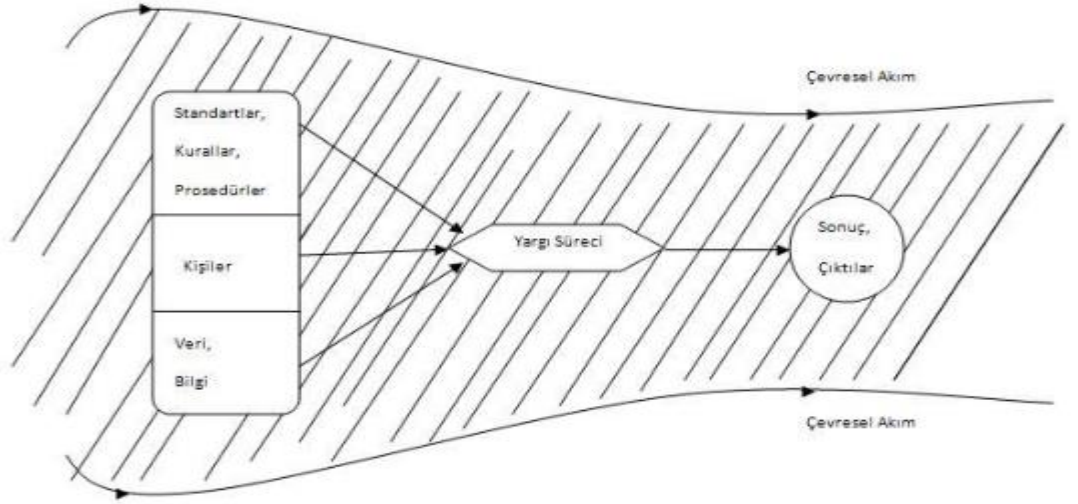
uzaklaşabilir. Yani, mesleki yargı kişisel çıkarım olarak kişiselleşebilir. Fakat verilen mesleki yargının tam tersi şekilde objektif ve benzer durumlarla paralellik gösteren bir karar olması gereklidir. Mesleki yargının objektif olması ve profesyonelleşmesi için bazı kuralların belirlenmesi gereklidir (Dalkılıç, 2008:74).

Muhasebe standartlarının mesleki yargı açısından gerekliliğini aşağıdaki 7 madde açıklamaktadır (Gibson, Mason, 1988:32-33):

- Risklerin azaltılması ve saygınlığın korunması,
- Diğer meslek mensuplarının ortaya konulan mesleki yargıyı yorumlayabilmesi ve tavsiyede bulunması,
- Meslek mensuplarının mesleki yargılarını ortak akıl ile güçlendirmek,
- Mesleki yargının paylaşımı ile diğer uzmanların varılan sonuç ile işlemde bulunması, maliyetin düşürülmesi ve etkinliğin artırılması,
- Denetim ve muhasebe konusunda verilen mesleki yargının, adli ve idari yargı süreçlerinde dayanağa sahip olması,
- Finansal raporlama süreçlerinde yol gösterici olmaları,
- Muhasebe işleminde yapılan sübjektif kayıtların ortak akıl ile çözümü ve çözüm yolunun paylaşılması gibi nedenler ile muhasebe standartları mesleki yargı müessesini güçlendirmektedir.

Muhasebe standartları, mesleki yargı müessesinin kurallarını oluşturan bir kurallar bütünüdür. Şöyle ki, denetim faaliyetinde bulunan kişinin muhasebe standartlarına uygun olmayan bir durumu onaylaması, “*denetim başarısızlığı*” olarak nitelendirilen bir mesleki yargı hatasıdır (Kayrak, 2015:91).

Şekil 1: Mesleki Yargı Süreci ve Muhasebe Standartlarının Süreç İçindeki Yeri



Kaynak: (Gibbins, Mason 2002:19; Dalkılıç, 2008b:11).

Mesleki yargı sürecinde muhasebe standartları, verilen yargıya etki eden ilk unsurlardandır. Meslek mensubu, muhasebe-denetim faaliyetleri sonucu vereceği mesleki yargıyı muhasebe standartlarını göz önünde bulundurarak vermektedir (Dalkılıç, 2008b).

Muhasebe standartları, mesleki yargıların tutarlı olmasını sağlamaktadır. Standartlar ile değişen kişi ve durumlara karşı benzer işlemlere benzer mesleki yargılarda bulunularak mesleki yargı müessesinin tutarlılığı artmaktadır. Ancak, mesleki yargının tutarlılığı için istikrar da oldukça önem arz etmektedir. Sürekli değişen standartlar, mesleki yargıların tutarlılığını azaltacağı için istikrarlı olmaları gereklidir (Şişmanoğlu, 2016:54).

2.7. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN MESLEKİ YARGISINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Muhasebe ve denetim faaliyetlerinde mesleki yargı sonuca ulaşmak için gerekli bir unsurdur. Ancak, mesleki yargıda bulunan bağımsız denetçilerin yargısını etkileyen faktörler vardır. Bu faktörler, bağımsız denetçinin mesleki yargısı üzerinde negatif veya pozitif bir etki yaratabilir (Şişmanoğlu, Arıkboğa, 2018:141).

Bağımsız denetçinin mesleki yargısı ve sürecini etkileyen faktörler şunlardır (Azap, 2012:154):

- Denetim çevresi (Audit Environment),
- Denetlenen işletme bilgisi,
- Mesleki aidiyet,
- Müşteri kabulü ve sonrası,
- Hesap verilebilirlik,
- Rekabet çekişmesi,
- Mesleki standartlar,
- Etik kurallar,
- Denetim komiteleri,
- Mesleki tecrübe,
- Mesleki eğitim,
- Önyargı ve şüphe,
- Risk,
- Kalite kontrol gibi 14 faktörden bahsedebiliriz.¹⁰

2.7.1. Denetim Çevresi

Mesleki yargı açısından mesleki yargıda bulunulan denetimin çevresi oldukça önemlidir. Yargıda bulunmak kadar yargının kalitesini ölçmek ve değerlendirmek içinde denetim çevresi kavramak gereklidir. Denetim çevresi, tek başına bir faktör gibi gözükse de onu oluşturan başka etkenler mevcuttur. İşletme bilgisi, müşteri ilişkileri, denetim komiteleri, denetim rekabeti, standartlar gibi birçok etkenden doğan bir faktördür. Sonuç olarak, denetim çevresi ne kadar sağlam olursa mesleki yargının kalitesinin de arttığı söylenebilir (Chiş, Achim, 2014:219-220).

¹⁰Bazı faktörler, alıntı yapılan kaynak dışında yazar tarafından eklenmiştir.

2.7.2. Denetlenen İşletme Bilgisi

Mesleki yargıda bulunmak için, denetlenen işletmeye ait olan çeşitli bilgilerin denetçi tarafından bilinmesi gereklidir. Mesleki yargı sürecinin hızlı işlemesi ve daha etkin yargıda bulunmak için işletmeye ait bazı bilgilerin bilinmesi gereklidir.

Bu bilgilerden önemli olanlar şunlardır(Güredin, 2007):

- Müşteri işletmenin sektörü, yapısı ve özellikleri,
- İşletmenin muhasebe politikaları,
- İç kontrol sisteminin yapısı, etkinliği ve güvenliği.

Denetçinin denetlediği işletme hakkında bilgi sahibi olmadan mesleki yargıda bulunması güçtür. Denetlenen firmanın sektörü ve faaliyetleri, denetçinin nasıl bir denetim süreci izleyeceğini ve mesleki tecrübe ve eğitimi doğrultusunda vereceği kararı etkilemektedir. Bu bakımdan, işletme bilgisine hâkim olan bir denetçinin vereceği mesleki yargının kalitesi de olumlu etkilenecektir (Karacaer, İbrahimoglu, 2003).

Muhasebe politikalarına hâkim olan bir denetçi, denetlediği şirket hakkındaki mesleki yargısının etkinliğini kesinlikle artıracaktır. Muhasebe politikalarının sektörel olarak uygunluğu gibi birçok açıdan inceleyen denetçi, mesleki tecrübe ve bilgisine dayanarak muhasebe politikalarından elde edeceği bilgiyi mesleki yargıda bulunma sürecinde kullanacaktır (KGK, 2016).

İç kontrol sistemi, denetçi açısından bazı istenilen bilgilerin toplanmasını kolaylaştırmaktadır. Ancak iç denetçiler ile dış denetçiler açısından iç kontrol sistemi farklı görülmektedir. İç denetçiler, yönetim tarafından belirlenen yönergelerin uygulanıp uygulanmadığını tespit etmektedirler. Ayrıca, sunulması gereken raporların zamanlamasını ve uygunluğunu tespit etmek ile mükelleftirler (Atmaca, 2012).

Dış denetçiler, iç denetçilere göre daha derin bir bakış açısı ile hareket etmektedirler. Muhasebe sisteminin ve tutulan finansal raporların kesinliğini ve güvenilirliğini inceleyen dış denetçiler, sistemin işleyişi hakkında çeşitli öneriler verebilmektedirler. Ayrıca denetimin nasıl yapılacağını, kapsamının ne olacağını, zamanlamasını kendi belirledikleri için iç denetçilere göre bağımsız bir karakterde

oldukları söylenebilir. Zaten iç kontrol sistemini bile inceleyebilmesi ve yetkili mercilere rapor sunabilmesi bunun bir başka kanıtıdır (Demir, 2010).

2.7.3. Mesleki Aidiyet

Mesleki aidiyet, çalışan kişinin yaptığı işe kendine vermesi olarak nitelendirilebilir. Kişinin mesleğine ilişkin çeşitli hedeflere sahip olup bu doğrultuda davranmasıdır. Mesleki aidiyete sahip kişiler, kendilerini mesleklerine vermiş kişiler olup işlerini haz alarak yapmaktadırlar (Greenfield vd., 2008: 422). Ancak mesleki aidiyetin oranı kişiden kişiye değiştiği için her meslek sahibinin aynı oranda mesleki aidiyet içinde olduğu söylenemez. Mesleki aidiyet oranının artması durumunda ise, kişi mesleki olarak daha istikrarlı, güçlü ve istekli kişiler olarak karşımıza çıkmaktadırlar (Lord ve DeZoort, 2001: 6).

Muhasebe ve denetim alanında yapılan çeşitli araştırmalar açısından mesleki aidiyet oldukça önemlidir. İlk olarak kendini mesleğine adanmış bir denetçi denetim firmaları açısından istikrar yaratıcıdır. Çünkü mesleki aidiyet duygusu içinde görevini yerine getiren bir denetçi, şirkete daha uzun süre hizmet verecektir (Smith ve Hall, 2008: 75). Yani denetim mesleğini kendiyile özümsemiş bir denetçinin daha verimli ve etkin olduğu düşünülmektedir.

Mesleki aidiyet dört boyut altında incelenmektedir (Blau,2003: 470):

- Duyusal mesleki aidiyet:** Mesleğe karşı duyulan duygusal bağ,
- Normatif mesleki aidiyet:** Meslekte kalma konusunda kendini sorumlu hissetmek,
- Birikmiş maliyetler:** Meslek ile ilgili kişinin yapmış olduğu çeşitli yatırım ve harcamalardır. Bu maliyetler, kişinin meslekten ayrılmasını veya meslek değiştirmesini engellemektedir,
- Sınırlı alternatifler:** Meslek değişimi konusunda alternatiflerin az olması.

Yapılan bir araştırmada, mesleki aidiyet duygusunun denetim kalitesi üzerinde etkili olduğu sonucuna varılmıştır. Özellikle, duygusal aidiyet duygusunun denetim kalitesini artırdığı saptanmıştır (Selimoğlu, 2014). Bu doğrultuda, denetimin kendisine yön veren ve kalite belirleyici olan mesleki yargı üzerinde de aynı etkiyi yarattığı söylenebilir.

2.7.4. Müşteri Kabulü ve Sonrası

Denetim sürecine başlamadan önce müşterinin kabulü gereklidir. Denetim faaliyetinde bulunma kararı denetçiye ait olup, buna çeşitli bilgileri yorumlayarak karar verir. Ancak burada edinilen bilgiler sadece müşteriden olmayıp çeşitli çevrelerden elde edilen bilgiyi de kapsamaktadır. Denetçi, toplamış olduğu bilgileri toplayarak bir karar vermektedir. Ancak bu karar mesleki bilgi ve tecrübe doğrultusunda verileceği için mesleki yargı niteliğindedir (Hooks, 2011:178).

Mesleki yargıda bulunma bilinenin aksine denetim faaliyeti sırasında değil denetlenecek olan şirketin kabulü aşamasında dahi kullanılan bir araçtır. Bu nedenle, müşteri kabulü ve sonrası mesleki yargı süreci ve verilen mesleki yargıları etkileyen bir faktör olarak gösterilmektedir.

2.7.5. Hesap Verilebilirlik

Denetim faaliyeti, elde edilen bulgu ve belgelerin bir araya getirilerek mesleki yargı ile bütünleşen bir süreçtir. Bu süreç içinde denetçiler, elde ettikleri belge ve bilgileri yorumlayarak denetim işlemini sürdürürler. Ancak, belge ve bulgulara dayanmayan denetim sonuçlarına ulaşmak ve tahminde bulunmak denetçiler açısından istenmeyen bir yöntemdir. Böyle bir denetim ile denetçi itibarını tehlikeye atmakta ve sorumlu olduğu kişi ve kurumlara hesap veremez hale gelmektedir. Bu nedenle, denetçinin alacağı mesleki yargının kanıtlanabilir olması oldukça önemlidir. Bu durum mesleki yargının daha güvenilir olmasına ve daha sonra karşılaşılabilecek itirazlara karşı denetçinin kendini savunmasını sağlayacaktır (Azap, 2012:158).

2.7.6. Rekabet Çekişmesi

Denetim süreci zamanlama gerektiren bir süreçtir. Denetçiler, aldıkları işi belli bir sürede tamamlama gereğinde oldukları için, verecekleri kararı zaman kısıdı içinde vermeleri gereklidir. Zaman baskısı dolayısıyla, denetçilerin mesleki yarısının etkileneceği söylenebilir (Wedemeyer, 2010:330). Diğer taraftan, zaman baskısı ve ücret artışı konusunda da bir rekabet çekişmesi vardır. Denetim faaliyetinin

zorlaşması ve uzaması denetim maliyetinin artmasına ve belirlenenden daha fazla ücret ödenmesi gerektiğini gösterir. Ancak müşteri memnuniyeti, müşterinin beklentisi gibi nedenler ile buradaki ücret artışının yapılması denetçi üzerinde baskı yaratarak mesleki yargı sürecini etkileyecektir (Şişmanoğlu, 2016:31).

2.7.7. Mesleki Standartlar

Mesleki standartlar, denetçilerin bulundukları denetim faaliyetlerinin ne standartta olması gerektiğini gösteren mesleki kılavuzlardır. Bu standartlar, denetim faaliyetinin kalitesi ve verilen mesleki yargının mesleki bağlılığının fazla olması açısından vazgeçilmez normlardır. Denetçiler, denetim faaliyeti boyunca denetim işleminin ve denetime yön verecek olan mesleki yargının mesleki standartlara uyumunu gözetmek zorundadırlar. Bu durum, denetçilerin daha objektif, savunulabilir ve sorunsuz bir mesleki yargıda bulunmayı kolaylaştırmaktadır. Ancak ilgili denetim faaliyetinin spesifik olması ve standartların dışında kalması nedeniyle denetçinin serbest bir mesleki yargıda bulunabileceği unutulmamalıdır (Johnstone vd., 2014:127).

2.7.8. Etik Kurallar

Muhasebe ve denetim alanında meslek mensubunun meslek etiğine bağlı olması mesleğin etkinliği ve itibarı açısından önem arz etmektedir. Müşteri ve meslek mensubu arasındaki bilgilerin gizliliği, sorumlu davranış, tarafsızlık ilkesi gereği objektiflik, güvenilir olma gibi bazı mesleki etik kurallarına uyulması gerekmektedir. Aslında etik kurallar, aynı toplumsal ahlak kurallarında olduğu gibi meslek mensuplarının yozlaşmasını engelleyen kurallar bütünüdür. Ayrıca etik kuralları, denetim ve muhasebe standartlarının etkinliğini artırıcı bir unsur olarak tanımlayabiliriz. Mesleki etik, bu noktada mesleki standartlar ve mesleki yargının temelini oluşturmaktadır. Çünkü mesleki etik, meslek mensubunun almış olduğu denetim faaliyetlerinde mesleki standartlara ters düşmesine, mesleki itibarını zayıflatacak bir mesleki yargıda bulunmasına engel olabilmektedir. Bu doğrultuda

mesleki etiğin mesleki yargıya etkide bulunduğu söylenebilir (Bilen ve Yılmaz, 2014: 59).

Erik kurallar, ulusal ve uluslararası birçok kuruluş tarafından denetim ve muhasebe sürecinde dikkate alınmaktadır. Etik kurallar, denetim faaliyetinin etkinliği, kamu yararı ve mesleki itibar açısından meslek mensuplarının uyması gereken oldukça önemli ilkeler olarak kabul edilmektedirler. Bu ilkelerin bazılarına örnek vermek gerekirse; gizlilik, dürüstlük, güvenilirlik, haksız rekabete girmeme, toplumsal çıkar, reklam yasağı ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı bazılarıdır (Demir, 2015:351).

2.7.9. Denetim Komiteleri

Denetim komiteleri, denetim açısından kilit role sahiptirler. İşletme ve bağımsız denetçi arasındaki iletişimi kurarak denetimde objektifliğin korunmasına olanak sağlayan komitelerdir. İşletme bünyesinde faaliyet göstermektedirler. İşletme açısından gözlemci denetmen gibi faaliyet gösterirler. Finansal tabloların doğruluğu üzerinde yoğunlaşarak finansal raporlamanın gerçek bilgiler üzerine inşa edilmesini amaçlarlar (Güredin, 2007:23). Şirketin muhasebe ve finans bölümlerinin yetkinliğinin araştırılmasını da denetim komiteleri üstlenmektedirler. Tüm bu etkin faaliyetleri ile denetim komitelerinin bağımsız denetçinin kaliteli mesleki yargıda bulunması için zemin hazırladığı söylenebilir. Denetim komiteleri, verilen mesleki yargının gerçekliğini ve objektifliğini artırmaktadır (Küçüksözen, 2005:61).

2.7.10. Mesleki Tecrübe

Mesleki tecrübe, denetim faaliyetini kolaylaştıran bir unsur olarak görülebilir. Tecrübe, denetim mesleği açısından aranan bir özelliktir ve bağımsız denetçilerin meslek hayatı boyunca mesleki tecrübe kazanmaları aranan bir durumdur. Çünkü, mesleki eğitim ve bilginin mesleki etik ve standartlar doğrultusunda mesleki yargıya dönüşmesinde tecrübe, mesleki yargının güvenilirliğini ve savunulabilirliğini artırmaktadır. Mesleki tecrübenin mesleki yargı açısından adeta bir harç olduğu

söylenebilir. Bu bakımdan mesleki tecrübe, mesleki yargıyı sağlamlaştıran bir etkidir (Azap, 2012).

Diğer taraftan, mesleki tecrübenin mesleki standartların hukuki ve ekonomik açıdan ülkeye fayda sağlayacak şekilde yorumlanması konusunda dahi nispeten daha tecrübesiz (4 yıl altı) bağımsız denetçilere göre başarılı oldukları sonucuna varılmıştır (Çankaya, Hatipoğlu, 2011:79).

2.7.11. Mesleki Eğitim

Mesleki eğitim, mesleki yargının verilmesi için oldukça önemlidir. Denetim, mesleki olarak sürekli eğitilmeyi ve mesleki olarak sürekli gelişim isteyen bir meslek türüdür. Bir denetçi, sertifika almak içinde eğitim aldığı gibi sertifikalı olarak faaliyet gösterirken de mesleki eğitim almaktadır. Bu eğitimler, denetçilerin alanında daha uzman olmasına, yardımcı denetçilikten tecrübeli denetçiliğe doğru sınıf atlamasına olanak sağlamaktadır. Bu gelişim süreci, denetçinin mesleki yeterliliğini artırırken vereceği mesleki yargının kalitesini de artırmaktadır. Bu nedenle, denetçilerin mesleki eğitimi, denetim mesleğinin geleceği ve güvenilirliği açısından önem arz etmektedir (Azap, 2012).

Denetim mesleğinde mesleki eğitim, mesleki standartlara sürekli uyum ve meslek mensubunun mesleki etik değerlere bağlı kalması açısından da oldukça önemlidir. Eğitim gören ve kendini sürekli geliştiren denetçiler, aynı zamanda etik eğitimlerini de sürekli hale getireceklerdir. Böyle bir durumda, denetim faaliyeti etik kurallara uygun olacaktır (Daştan, 2009:285-287).

2.7.12. Önyargı ve Şüphe

Önyargı ve Şüphe, denetim kalitesini olumsuz etkileyebilecek etkenlerdir. Denetçinin mesleki yargısının objektiflik unsurunu zedeleyecek sonuçlar doğurabileceğinden dolayı önyargı ve şüphe, denetçilerin dikkat etmesi gereken unsurlardır. Denetçinin objektif ve gerçek unsurlar üzerinden mesleki yargıda bulunması beklenmektedir. Ancak, meslek mensubunun önyargılı davranarak bilişsel çıkarımlara başvurması mesleki yargının savunulabilirliğini zedeleyecektir. Önyargı

ve şüphe içinde kalmış bir denetçi gerçekçi değil sezgisel davranarak olasılıkların ihtimalini hesaplamadan ve gerçek kanıtlara dayandırmadan çıkarımlar yapmaları durumunda denetçinin hatalı mesleki yargıda bulunmasına neden olmaktadır (Karavardar, 2016: 195). Ayrıca, önyargı ve şüphenin mesleki standart ve etik açısından da savunulamaz olduğu ve mesleki yargının standartlar ve etik kurallarına ters düşmesine neden olacağı vurgulanmalıdır (Cherry, 2015: 11).

Aslında, denetim faaliyeti sırasında bağımsız denetçinin şüpheli davranması beklense de bunu hiçbir şey yokken yapması denetim faaliyetinin amacından uzaklaşmasına neden olacaktır. Denetçinin şüpheciliği reel sınırlar içinde olmalı sezgi ve duygulara dayanmamalıdır. Bu durum, denetim faaliyetinin subjektif olmasına neden olabilir. Bu nedenle, denetçinin şüpheciliğinin dengeli olması, her zaman gerçekçi ve akılcı davranarak şüpheciliğinin sınırları olduğunu bilmesi gerekmektedir. Aksi halde, bağımsız denetçinin vereceği karar bağımsız denetim mesleğinin standartları ve etik kuralları ile çelişerek mesleki yargının güvenilirliğini zedeleyecektir. Ayrıca, böyle bir tutum denetçinin şahsına olan güveni de sarsacağı unutulmamalıdır. Şüphecilik temelinde denetim faaliyeti gerçekleştiren bir denetçinin görevini başarısızlıkla sonuçlandırma ihtimalinin de yüksek olduğu unutulmamalıdır (Karavardar, 2017:46).

2.7.13. Risk ve Önemlilik

Denetçilik faaliyeti, sunulacak olan denetim raporunun doğruluğu üzerine yoğunlaşırken bir taraftan da finansal raporlarda veri hatası yapılma riski mevcuttur. Bu bakımdan, bağımsız denetçiler her zaman denetim riski ile karşı karşıyadırlar. Ancak denetim riskinin savunulabilir olması beklenmektedir (Erdoğan, 2015). Şöyle ki, denetçinin finansal verilerdeki bazı hatalara rağmen denetim raporuna ve bu raporda vermiş olduğu mesleki yargılarına güvenmesi beklenmektedir. Ancak, bu durum denetçinin istemeden kabul etmesi gerektiği için hataların ortaya çıkartılmama durumu olarak nitelendirilebilir. Burada dikkat çekilmesi gereken bir başka nokta ise denetim riskinin maddi hata barındırmasına karşın kabul edilebilir olmasıdır. Çeşitli denetim prosedürleri ile denetim riskinin en aza indirilmesi muhtemeldir. Denetim riskinin denetim başarısızlığı olarak görülmemesi gereklidir. Denetim başarısızlığı,

kurallara haykırı yöntemler ile mesleki yargıda bulunulması durumunda oluşan uygunsuzluktur (INTOSAI, 2009).

Önemlilik kavramı denetim raporunun yorumlanması açısından mesleki yargı gerektiren bir kavramdır. Önemlilik, bağımsız denetim açısından bir ölçü birimi olmasına karşın maddi bir ölçü yerine mesleki bilgi ve tecrübeler ile denetçinin verdiği mesleki yargı ile belirlenir (Cömert, 2012). Bağımsız denetçi, finansal tablolardaki bazı bilgilerin önemliliğinin belirlenmesi konusunda bir mesleki yargıda bulunmalıdır. Bu durum nicel önemlilik olarak tanımlanırken nitelik olarak da önemlilik seviyesi belirlenebilir. Nitel önemlilik düzeyi açısından verilebilecek en önemli örnek, finansal politikaların yorumlanmasının yanlış verilmesidir. Mesleki yargının kalitesi ve güvenilirliği açısından nitel ve nicel önemliliklerin belirlenmesi önem arz etmektedir (Bozkurt, 2006:100).

2.7.14. Kalite Kontrol

Kalite kontrol, reel sektörde olduğu gibi denetim sektörü açısından da kalite ve güven artırıcı bir unsur olarak nitelendirilebilir. Denetim alanında kalite kontrol sisteminin kurulması denetim firmalarının büyüklüğüne bakılmaksızın şirketin güvenilirliğini ve kurumsallığını artırmaktadır. Ayrıca kalite kontrol, denetim faaliyetinin mesleki standart ve etik kurallara uygun yapıldığının tespiti ile bağımsızlık ve objektiflik ilkelerini güçlendirmektedir (Robertson ve Smieliauskas, 1998). Kalite kontrol üzerine kurulacak bir sistem ile firmanın yapmış olduğu bağımsız denetim faaliyetlerinin standartlara uygunluğu gibi bazı sonuçları araştırmak ve denetlenen firmalara bunun güvencesini vermek kolaylaşmaktadır (Oktay, 2013:77).

Kalite kontrol sistemi, mesleki standartlara uygunluk açısından etkin bir yöntem olarak kullanılabilir (Hermanson vd., 1989). Ancak, denetim faaliyetinin insan unsuru barındırdığı ve otomasyon sistemi tarafından yapılmadığına dikkat çekmek gereklidir. Bu nedenle, kalite kontrol sisteminin işleyişini ve etkinliğini kısıtlayabilir. Örneğin, denetçiler arasındaki verim ve performansın kişisel etkenler (dikkatsizlik, psikolojik bunalım vb.) dolayısıyla farklılaşması kalite kontrol sisteminin kesin sonuçlara ulaşmasını sınırlayacaktır. Diğer taraftan denetim

faaliyetinde bulunurken benzer durumlara farklı yorum getirme ve politikanın yanlış aktarılması gibi etkenler de kalite kontrolün yapılmasını sınırlandıracaktır (PCAOB, 2013a). Bu bakımdan, kalite kontrol sisteminin etkinliğinin sınırlanabileceği unutulmamalıdır. Ancak, sistemin etkinliği ile standartlara olan uyum arasında pozitif ilişki olduğu da unutulmamalıdır (Tuan, Sağlar, 2015).

2.8. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN DENETİM RAPORU VE KARARLARINA KARŞI KAMU GÖZETİM KURUMU'NDAN KAYNAKLANAN HUKUKİ SORUMLULUKLARI

Bağımsız denetim faaliyeti, bazı kanun ve yönetmelikler doğrultusunda gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle, bağımsız denetçiliğin bazı hukuki sonuçları mevcuttur. Bunlardan biri, bağımsız denetçinin Kamu Gözetim Kurumu'na (KGK) olan hukuki sorumluluğudur.

2.8.1. Denetçinin KGK Tarafından yetkilendirilmesi

28509 sayılı yönetmelik olan “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” ne göre;

Madde-11’de “*Denetim, sadece Kurumca yetkilendirilen denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yetkileri çerçevesinde gerçekleştirilir. Denetim kuruluşları ve denetçilerin yetkilerinin kullanımı, yetkilendirmenin Kurum tarafından ilanıyla başlar.*” Madde 11, yetkilendirilmenin KGK tarafından ilan edilmesi yolu ile yapıldığını ve yetkilerinin sınırlı olduğunu belirtmektedir.

Yine aynı maddenin 3. Bendinde “*Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ’ın(KAYİK) ve faaliyet alanları, işletme büyüklükleri, çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre Kurumca belirlenen işletmelerin denetimi yalnızca denetim kuruluşları tarafından, diğerlerinin denetimi ise denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yapılır.*” Bu ifadesi ile denetim yapılan işletmenin yapısının yetkilendirme için bir kısıt olduğunu belirtmektedir. Yani, KAYİK¹¹ olarak nitelendirilen

¹¹“Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK): Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, (Değişik ibare:RG-21/10/2014-29152) 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununda tanımlanmış olan ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli

işletmelerin denetlenmesi konusunda sadece kurumsal denetim firmaları yetkilendirilmiştir.

Ayrıca yetkilendirilme, kurumsal ve bireysel olarak ikiye ayrılmakta ve verilen yetki belgeleri de farklılaşmaktadır. **Madde-12**'de “Başvuruları bu Yönetmelik çerçevesinde Kurum tarafından uygun görülen sermaye şirketlerine Bağımsız Denetim Kuruluşu Belgesi, meslek mensuplarına ise Bağımsız Denetçi Belgesi verilir” ifadesi ile kurumsal ve bireysel yetkilendirme olduğu anlaşılmaktadır. Bu bağlamda, Madde-13 ve Madde-14 ile iki farklı yetkilendirmenin şartları açıklanmıştır.

Madde-13, denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesine ilişkin özel şartları tanımlamıştır. **Madde-14** ise bağımsız denetçi belgesinin kimlere verileceği hakkında şartlar ortaya koymaktadır. “Denetim faaliyetinde bulunmak isteyenlerin: a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyaset bilgileri dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurulunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olması veya diğer öğretim dallarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkra da belirtilen bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olması, b) Meslek mensubu olması, c) Türkiye’de yerleşik olması, ç) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunması, d) 15 inci maddede belirtilen uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olması, e) 16 ncı maddede belirtilen denetçilik sınavında başarılı olması, f) 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış (Mülga ibare:RG-21/10/2014-29152) (...) olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, (Mülga ibare:RG-21/10/2014-29152) (...) zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûmiyeti olmaması, g) (Değişik:RG-21/10/2014-29152) Faaliyet izninin daha önce Kurum tarafından 42 nci maddenin birinci fıkrasının (c) bendi dışındaki bentlerinden biri nedeniyle iptal edilmemiş olması, ğ) Bağımsız

ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlardır” (Madde-4).

denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması, olumsuz bir itibara sahip olmaması, şartlarını taşıması gerekir.”

Yönetmelik hükümlerinden bu hükümlere uyan kişilerin bağımsız denetçi belgesi alma konusunda yetkilendirmeye hak kazanabileceği anlaşılmaktadır. Ancak, bu şartların mesleğe hemen girmek için yeterli olmadığı belirtilmelidir.

Madde-15, denetim konusunda yetkilendirme için *“en az üç yıl”* uygulamalı mesleki eğitim almanın gerektiği fakat *“en az on beş yıl mesleki tecrübe sahibi olanların”* bu konuda muaf olduğuna hüküm getirmiştir.

Madde-16, *“Denetçilik sınavı, sınava gireceklerin denetimle ilgili alanlardaki teorik ve uygulamaya ilişkin bilgilerini ölçmek üzere Kurum tarafından yapılır”* ifadesi ile yetkilendirme için aranan diğer bir şartın denetçilik sınavından geçmek olduğunu belirtmektedir.

2.8.2. Denetimin Finansal Tablolar ile Bilgi ve Raporlara İlişkin Olması

Bağımsız denetim, denetlenen işletmeye ait finansal tablo ve raporların denetim standartları çerçevesinde mesleki yargıda bulunma süreci olarak tanımlanabilir. Bağımsız denetimin ne olduğu ve neyi kapsadığı yine 28509 sayılı yönetmelik ile açıklanmaktadır.

Madde-5, *“Denetim finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dâhil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara Türk Denetim Standartları(TDS) çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacı ile yapılır.”*

Madde-6, *“Denetim; 6102 sayılı Kanun hükümlerine göre denetlenmesi öngörülen finansal tablolar, yıllık faaliyet raporları, riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistemler ile sair mevzuat uyarınca doğrudan veya dolaylı olarak denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından denetlenmesi, incelenmesi veya değerlendirilmesi öngörülen diğer hususlara ilişkin konuları kapsar.”* 6. Madde ile denetimin konusu olan finansal tablolar, raporlar ve konu olan çeşitli bilgilerin neler olduğu ve nelere göre değerlendirileceği ifade edilmiştir.

2.8.3. Denetim Raporunda TDS'ye Aykırılık

Türkiye Denetim Standartları(TDS), 28509 sayılı yönetmelikte “660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dahil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler” olarak açıklanmıştır.

Bilindiği üzere, denetim kuruluşları ve denetçiler, finansal tablo, raporlar ve çeşitli bilgileri değerlendirirken mesleki yargılarını denetim standartlarına uygun şekilde ortaya koymalıdır. Denetçiler açısından TDS hükümlerine uymak bir yükümlülüktür. TDS’lerinde yer almasına rağmen denetim raporunda standartlara aykırı sonuca varılması, denetim başarısızlığı göstergesidir (Köse, Ertan, 2016:300).

28509 sayılı yönetmelikte denetim raporunun TDS’rına aykırılığı durumunda denetim kuruluşları ve denetçiler hakkında bazı yaptırımlara dikkat çekmektedir;

Madde-44’te “Denetim raporlarının TDS’ye aykırı olması ile bu raporlardaki bilgi ve kanaatlerin yanlış, eksik ve yanıltıcı olması nedeniyle doğabilecek zararlardan, denetim kuruluşları ve denetçiler ayrı ayrı hukuken sorumludurlar” ifadesi ile yaptırımların uygulanması için hukuki zemin hazırlanarak “İdari yaptırımlar, mevzuata aykırılıkları tespit edilen denetim kuruluşları ve denetçiler hakkında uygulanır. Kurumca gerekli görülen hallerde, denetim ekiplerinde görevlendirilen ve işlem ve eylemleriyle mevzuata aykırılığa neden olan denetçiler hakkında da yaptırım uygulanır” ifadesi ile durum daha iyi açıklanmıştır.

2.8.3.1. Denetlenen Şirketin Türkiye Muhasebe Standartları(TMS)

Uygulamasında Yaptığı Hata ve Hilelerin Tespit Edilememesi Nedeniyle TDS'ye Aykırılık

Hile, şirkete ait değerler hakkında usulsüzlük yaparak hakların gasp edilmesidir. Zimmete geçirme-çalma veya varlıktan faydalanma şeklinde olabilir. Hile, içinde kasıt barındırmaktadır ve bu yönüyle bilinçli olarak yapıldığından dolayı hatalardan ayrılmaktadır. Hile, etik değerlere, yasa ve mevzuata aykırıdır (Aytekin vd., 2015).

Muhasebe, şirkete ait çeşitli finansal işlemlerin kayıt altına alınmasını amaçlar ve bu amaçlardan sapılması durumunda muhasebe hileleri ortaya çıkmaktadır. Kısıtlı olarak hesaplarla oynama, değiştirme, yanlış beyan veya uygulama şeklinde yapılabilir. Muhasebe hilelerinde, muhasebe standartlarına karşı kasıtlı yanıltma girişi mevcuttur. Muhasebe hilelerinin anlaşılması için ise ihmalin tespiti ve kasıtlı işlemlerin kanıtlanması gerekmektedir (Nazlıoğlu, Özerhan,2012).

Denetim raporunda belirlenemeyen hatalar ise hilelerden farklı olarak denetlenen şirket tarafından kasıtsız yapılmaktadırlar. Bu konuda denetçinin sorumluluğundan ziyade işletmenin ilgili kaydı geriye dönük olarak düzeltmesi başta olmak üzere birtakım görevleri vardır (Oktay, 2011):

- Geriye doğru muhasebe kayıtlarında düzeltme,
- Muhasebe tahminlerinde değişiklik,
- Mali tabloların en eskiden başlayarak düzenlenmesi gerekmektedir.

Hile durumunun varlığı ve bu durumun tespit edilememesi denetim standartlarına aykırıdır. Hile, hatadan farklı olarak denetçi veya denetim firması üzerinde sorumluluk doğurmaktadır. Denetim raporunda hilenin tespit edilememesi muhasebe standartlarına uyulmadığına ve denetim standartlarına aykırılığa işaret etmektedir. Bu noktada, 28509 sayılı yönetmelikte idari yaptırımların uygulanacağına hüküm getirilmiştir (Akalın, 2017).

Madde-39, “İnceleme ve denetimler, ihbar ve şikâyetler ya da diğer kurum ve kuruluşların bildirimleri sonucunda, yaptıkları denetim çalışmaları ve faaliyetleriyle, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye, 6102 sayılı Kanunda yer alan denetime ilişkin hükümlere ve Kurum düzenlemelerine aykırı hareket ettikleri tespit edilenlere, (Mülga ibare:RG-21/10/2014-29152) (...) aykırılıkların mahiyetine bağlı olarak Kurul kararıyla;

- Uyarı,
- Faaliyet iznini askıya alma,
- Faaliyet iznini iptal etme, yaptırımları uygulanır.”

2.8.3.1.1. Önemli yanlışlıkların tespit edilmemesi

Denetçiler, denetim faaliyetlerini denetim standartlarına uygun olarak yapmalıdırlar. Bu doğrultuda, yanlışlıkların önemlilik derecesinin tespiti konusunda planlama ve denetim çerçevesinin belirlenmesi şarttır (KGK, 2017).

Hile kaynaklı önemli bir yanlışlığın tespit edilememesi durumu TDS 240'de belirtilmiştir. Hile ile ortaya çıkan yanlışlığın hata ile yapılan yanlışlıktan daha fazla ihtimalle ortaya çıkma olasılığı mevcut olup kasıt dolayısıyla tespiti zordur. Bu noktada, denetçinin kanıtları değerlendirmesi ve denetimi sürdürüp sürdürmeyeceği, ilgili birimlerle iletişime geçip geçmeyeceği konusunda karar vermesi gereklidir. Denetçinin yanlışlığı tespit edememesi durumunda çekilme hakkı mevcuttur. Ancak, yanlışlığın bilinçli olarak tespit edilmemesi durumunda denetçi hukuki olarak sorumlu tutulacaktır (KGK, 2013a).

2.8.3.1.2. Makul güvence sağlanmaması

Makul güvence, denetçinin denetim standartları prosedürleri doğrultusunda süreci yürütmesi ile elde edilir. Bu doğrultuda makul güvence elde ederken, “*BDS’de yer alan hükümler, hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesinde, değerlendirilmesinde ve bu tür yanlışlıkların tespit edilmesine yönelik prosedürlerin tasarlanmasında denetçiye yardımcı olacak şekilde düzenlenmiştir.*” Yapısal kısıtlamalar neticesinde makul güvence verilememesi durumunda, önemli yanlışlıkların tespit edilmemesi ile aynı şekilde denetçi denetimden çekilebilir (KGK, 2013a).

2.8.3.1.3. Mevzuatın dikkate alınmaması

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu(TTK), 28509 sayılı yönetmelik, SPK Bağımsız Denetim Standartları hakkındaki tebliğ başta olmak üzere bağımsız denetçiler, mevzuat hükümlerine uymakla yükümlüdürler. Uymamaları durumunda bazı hukuki sorumlulukları olduğu, ilgili mevzuat hükümlerinde yer almaktadır.

Madde-24, “Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler; denetledikleri finansal tablo, bilgi ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumludurlar. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla genel şartları Hazine Müsteşarlığınca belirlenen sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine Müsteşarlığının görüşü alınarak Kurulca belirlenir” hükmü ile denetçinin denetimden doğan sorumluluğu belirtilmiştir (660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname). 660 sayılı KHK ile TTK hükümleri de uyuşmaktadır (Köse, Ertan, 2016:297).

TTK Madde-554, “Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur.”

2.8.3.2. Denetim Raporunun Üçüncü Kişilerde Yanlış, Eksik ve Yanıltıcı Bilgi ve Kanaatler Oluşmasına Neden Olması

Bağımsız denetim faaliyetinde bulunan denetim firmaları ve denetçiler, denetime taraf olan kişi ve kurumlara karşı sorumlu olmalarına karşın denetim ile ilişkisi olmayan kişi ve kurumlara karşı da sorumludurlar. Ancak bu sorumluluk, mevzuat hükümlerinde yeterince açılmayarak bu konuda genel hükümler getirilmiştir. Kanun yapıcının üçüncü kişilere karşı denetçinin doğan sorumluluklarını belirtmemesi ise bilinçli bir seçimdir (Erdoğan, 2016:72).

SPK Bağımsız Denetim Tebliği **Madde-29,** “Bağımsız denetimin, bağımsız denetim standartlarına uygun yapılmaması nedeniyle müşteri ve üçüncü şahıslara karşı doğacak zararlardan, genel hükümler saklı kalmak kaydıyla, bağımsız denetim kuruluşu ile birlikte bağımsız denetim raporunu imzalayanlar **müteselsilen** sorumludur.” Ancak, yasal olarak mevzuatta bu hüküm yer olsa da kanun uygulayıcıları tarafından ilgili hüküm uygulanmamaktadır.

Ancak, sorumluluğun haksız fiil kapsamında değerlendirilmesi mümkündür. Bu durumda, denetçilerin hukuki sorumluluğuna karşı dava yolu açılabilir (Erdoğan, 2016):

- Yetkili kuruluşların kabul ettiği kurallara aykırı davranış sergilenmesi durumunda yapılan denetim faaliyetinin başarısızlığından söz edilebilir. Bu durum, üçüncü kişilerin zarar görmesi durumunda haksız fiil yaratıcı bir kanıt olarak sunulabilir (Topçuoğlu, 2012, 178).

- Denetçinin kusurlu hareketlerde bulunması zararın ortaya çıkmasına neden olabilir. Kusur, bilerek veya istemeyerek işlenebilir. İhmal durumunda dahi kusur vardır ve zararın ortaya çıkması ile üçüncü kişilerin haksız fiile uğrayabilir (Kılıçoğlu, 2010, 302).

- Üçüncü kişilerin maddi olarak bir kaybının (zararının) olması gereklidir. Bu zarar, sahip olunan varlıkta veya kazanabilecek bir değer kaybı şeklinde ortaya çıkabilir. Üçüncü kişiler açısından haksız fiil doğrultusunda hak aramak için bu zararın varlığı şarttır (Kayıhan, 2014, 219).

- Üçüncü kişilerin ortaya çıkan zararının denetim faaliyeti kaynaklı olması, zarar ile denetim arasındaki illiyet bağıını ortaya koymaktadır. Bu nedenle, sadece zararın varlığı değil, zararın denetim ile neden sonuç ilişkisi içinde olması gereklidir. Bu durumda haksız fiil dolayısıyla üçüncü kişiler denetçiye dava edebilirler (Kayıhan, 2014, 224).

2.9. KGK TARAFINDAN MUHASEBECİ VE BAĞIMSIZ DENETÇİYE YÖNELİK YAPTIRIMLAR

660 Sayılı Kararname, KGK tarafından bağımsız denetçi ve muhasebecilere uygulanacak yaptırımlardan bahseder. KGK, çeşitli şekilde yaptırımlar öngörmüştür.

Madde-25, “*Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları, yapılan incelemeler sonucunda tespit edilen görüş ve öneriler doğrultusunda gerekli tedbirleri almakla yükümlüdürler. Kurumca belirlenen sürede gerekli tedbirleri almayanlar hakkında uyarı, lisansın askıya alınması ve iptali de dâhil olmak üzere uygun yaptırımlar uygulanır.*”

KGK, bağımsız denetim faaliyetinin tedbirli şekilde sürdürülmesini istemektedir. Bu bağlamda, denetçilerin bu yönde yükümlülüklerinin farkında olmalarını ve mesleki yargılarını verirken tedbirli olmalarını işaret etmektedir. Aksi halde bağımsız denetim faaliyetinde bulunanlar;

- Uyarı,
- Lisans askıya alınması,
- Lisans iptali, mesleki yaptırımları ile karşılaşabilirler.

Diğer taraftan, 660 sayılı kararname ile kararname hükümlerine uyulmaması durumunda idarenin para cezası kesmesi konusunda kanun koyucu idareye kısıtlı takdir yetkisi vermiştir. **En az 10.000TL ve en fazla 50.000TL kadar** idari para cezası kesilmesi konusunda KGK yetkilidir (Madde-26). KGK, hem idari yaptırım hem de idari para cezası uygulamasında bulunabilir.

2.9.1. Uyarı

28509 Sayılı Bağımsız Denetim Yönetmeliği, MADDE-40¹², "Denetim kuruluşlarına veya denetçilere;

- *Denetim faaliyetinin, fiilin ağırlığına göre daha ağır bir yaptırım gerektirmeyen şekilde, TDS'ye aykırı olarak yürütülmesi,*
- *Bağımsızlığı tehdit eden hususlara ilişkin gerekli önlemlerin alınmaması ve bunlara ilişkin değerlendirmelerin kayda geçirilmemesi,*
- *20. maddede belirtilen kalite kontrol sisteminin oluşturulmaması,*
- *21. maddenin ikinci fıkrasında belirtilen taahhüdün verilmemiş olması,*
- *23. maddede belirtilen reklam yasağına uyulmaması,*
- *24. madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi,*
- *25. maddede öngörülen sürekli eğitim programlarına katılım sağlanmadığının anlaşılması veya öngörülen süre sonunda eğitim programlarının tamamlanmaması,*
- *28. madde uyarınca görevlendirilmesi uygun görülenler dışında sorumlu denetçi görevlendirilmesi,*

¹²İlgili maddede geçen diğer maddeler, 28509 Sayılı Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin diğer maddelerindendir.

- 29. madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi,
- 33. maddede belirtilen mesleki sorumluluk sigortasının yaptırılmaması,
- 23. maddedeki reklam yasağına uyulmaması,
- Kuruma yapılacak bildirimlerin zamanında, tam ve doğru olarak yerine getirilmemesi,
- 35. madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi,
- 36. maddede belirtilen şekilde şeffaflık raporunun hazırlanmaması, zamanında Kuruma bildirilmemesi veya yayımlanmaması,
- Kurumca belirlenen ücret tarifesine uyulmaması,
- Mevzuat uyarınca denetim raporlarının süresi içinde tamamlanmaması veya hazırlanan raporların usulüne uygun olarak ilgili yerlere gönderilmemesi,
- 37. madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi, Bu maddede yer almamakla birlikte diğer ilgili mevzuatta uyarı yaptırımını gerektiren benzer diğer durumların tespit edilmesi, hallerinde uyarı yaptırımı uygulanır.”

2.9.2. Lisans Askıya Alma

28509 Sayılı Bağımsız Denetim Yönetmeliği, MADDE-41, “Aşağıda belirtilen aykırılıklarda bulunulduğunun tespit edilmesi halinde, denetim kuruluşlarının ve denetçilerin faaliyet izinleri fiilin ağırlığı dikkate alınarak, iki yılı geçmemek üzere Kurul kararıyla belirlenen süreyle askıya alınır:

- Uyarı yaptırımını gerektiren fiilin, uyarıya rağmen devamı veya yaptırımın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde tekerrürü ya da bu süre içinde uyarı yaptırımını gerektiren farklı fiillerin üçüncü defa işlenmesi,
- TDS çerçevesinde gerekli mesleki özen ve titizlik gösterilmeksizin gerçeğe aykırı görüş bildirilmesi,
- Yapılan denetim çalışmalarında, TDS çerçevesinde dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış ve diğer etik ilkelere uyulmaması, kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirilmemesi,
- Denetlenen işletmeye 22. maddenin beşinci fıkrasına aykırı olarak hizmet verilmiş olması,

•26. maddede belirtilen denetim kısıtlamalarına riayet edilmemesi. Mevzuat uyarınca sadece denetim kuruluşları tarafından yapılması gereken denetimlerde, 27. madde uyarınca denetim ekiplerinde aranan koşullara aykırı davranılması,

•Mevzuatta faaliyet izinlerini askıya almayı gerektiren diğer durumların tespit edilmesi,”

Lisansın askıya alınması, uyarıları biriken bağımsız denetçileri cezalandırmak için uygulanan bir bağımsız denetim yaptırımıdır. Ayrıca, TDS konusunda hassas davranılmaması gibi etik kuralların göz ardı edilmesi durumlarında uyarı kotası ve zamanaşımına bakılmadan lisansın askıya alınması ile faaliyet izni geçici olarak denetçiden alınabilir.

2.9.3. Lisans İptali

28509 Sayılı Bağımsız Denetim Yönetmeliği, MADDE-42, “Aşağıda belirtilen aykırılıklarda bulunulduğunun tespit edilmesi halinde, denetim kuruluşlarının veya denetçilerin faaliyet izinleri Kurul kararıyla süresiz olarak iptal edilir¹³:

•Faaliyet izninin askıya alınmasını gerektiren fiilin, yaptırımın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde tekrerrüü veya bu süre içinde faaliyet iznini askıya almayı gerektiren farklı fiillerin üçüncü defa işlenmesi.

•Yetki belgesinin kasten yanlış veya yanıltıcı beyanlarda bulunmak suretiyle ya da hukuka aykırı diğer yollarla alınması,

•Yetkilendirme şartlarının taşınmadığının sonradan anlaşılması veya şartların sonradan kaybedilmesi,

•30 uncu maddeye göre açıklanacak görüş yazılarında kasıtlı olarak; olumlu görüş bildirilmesi gerekirken olumsuz, olumsuz görüş bildirilmesi gerekirken olumlu, görüş bildirmekten kaçınılması gerekirken olumlu görüş bildirilmesi,

•Denetime olan güveni sarsacak veya denetimi geçersiz kılacak derecede bağımsızlığın ve tarafsızlığın kaybedilmiş olması,

•Faaliyet izinlerinin iptalini gerektiren mevzuata aykırı diğer durumların tespit edilmesi,”

¹³İlgili maddeler, yönetmelikte alfabetik olarak sıralanmaktadır.

*“(Değişik:RG-21/10/2014-29152) Faaliyet izni birinci fıkranın (c) bendi dışındaki nedenlerle iptal edilenler **yeniden yetkilendirme başvurusunda bulunamazlar**. Faaliyet izni iptal edilenler, kendilerine verilen mühürü, yetki belgesini ve kimliği Kurum tarafından belirlenen süre içerisinde iade ederler. Aksi halde bu eylemi **Cumhuriyet Savcılığına bildirilir.**”*

Lisans iptali diğer adıyla faaliyet iznin iptali, bağımsız denetçilerin karşılaşabileceği en büyük idari yaptırım olarak gösterilebilir. Bu durum, bağımsız denetim faaliyetinde bulunanların meslekten ihracı anlamına gelmektedir. Sadece yetki şartlarında hata yapılması durumlarında tekrar başvuru hakkı mevcuttur. Diğer durumlar, meslekten ihracın ve lisans iptalinin kesinliğine hüküm getirmektedir. Ayrıca, lisans iptaline rağmen ilgili belgelerin teslim edilmemesi durumunda adli merciler harekete geçmektedir.

Diğer taraftan, ilgili yönetmeliğin 43. maddesi, idari yaptırımlara ilişkin diğer hükümlere yer vermektedir. Bu hükümler, yaptırımlara ilişkin özel durumlara açıklık getirmektedir.

2.10. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN TTK’DAN KAYNAKLANAN HUKUKİ SORUMLULUKLARI

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, gelişen koşullar ve Türkiye’deki ticari faaliyetlerin ortaya koyduğu gereksinimler neticesinde hazırlanmış ve 13 Ocak 2011 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi’nde kabul edilmiş ve 14 Şubat 2011 tarihinde resmi gazetede yayınlanmıştır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile ticari hayatı daha kapsamlı bir şekilde ele alan ve radikal değişiklikler içeren bir kanun ortaya konulmuştur. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile kurumsal yönetim, iç denetim, bağımsız denetim, finansal raporlama, risk yönetimi gibi birçok alanda yapılan kapsamlı düzenlemeler, Türk ticaret hayatına girmiştir (Köksal, 2013:309).

Çalışmada, denetçinin TTK kaynaklı hukuki sorumlulukları, **3 alt başlık altında açıklanacaktır:**

- Pay sahipleri ve alacaklılara karşı kanuni görevlerin yerine getirilmesinde kusurlu hareketten kaynaklanan sorumluluk,

- Bağılı Şirkete Karşı Sır Saklama Yükümlülüğünün İhlalinden Kaynaklanan Sorumluluk,
- Risklerin tespiti ve yönetilmesine ilişkin sorumluluk.

2.10.1. Pay Sahipleri ve Alacaklılara Karşı Kanuni Görevlerin Yerine Getirilmesinde Kusurlu Hareketten Kaynaklanan Sorumluluk

MADDE-554(Değişik: 26/6/2012-6335/29 Md.), “Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur.” TTK 11. Bölüm içinde yer alan 554. Madde, hukuki sorumluluğunun denetçi açısından yansımaları ele almaktadır. TTK bu madde ile aslında denetim faaliyeti dolayısıyla oluşan haksız fiil konusunda yasal hüküm getirmiştir (Demir, Çiftçi, 2016:90).

Denetçinin sorumluluğunun belirtilmesinden sonra bir sonraki madde ortaya çıkan zararı şirket ve pay sahipleri açısından ele alınmaktadır (Köse, Ertan, 2016: 296).

MADDE-555, “Şirketin uğradığı zararın tazminini, şirket ve her bir pay sahibi isteyebilir. Pay sahipleri tazminatın ancak şirkete ödenmesini isteyebilirler. Pay sahibinin açtığı davayı hukuki ve maddi sebepler haklı gösterdiği takdirde, mahkeme, dava giderleriyle avukatlık ücretini, bu giderler davalıya yükletilemediği hâllerde, davacı pay sahibiyle şirket arasında, hakkaniyete göre paylaşır.”

555. Maddeye göre, denetim faaliyeti sonucu ortaya çıkan zararın tazmini için şirketin ve tüm paydaşların istemesinin hukuki açıdan olağan olduğu vurgulanmıştır. Ancak, talep eden ve ödemeyi alan konusunda kural olarak kim talep ederse etsin ödemenin tüzel kişiliğe yani şirkete yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Hukuki masraflarında denetçi veya denetim firmasına yüklenebileceğini, mümkün olmaması durumunda ise masrafların ortaklar ve şirket arasında paylaşılacağı belirtilmektedir (Arslan, 2011:96).

MADDE-556, “Zarara uğrayan şirketin iflası hâlinde, tazminatın şirkete ödenmesini isteme hakkını şirket alacaklıları da haizdir. Ancak, pay sahiplerinin ve şirket alacaklılarının istemleri önce iflas idaresince ileri sürülür.”

İflas durumunda ise şirketin alacaklılarının nereye ödeme yapılacağı konusunda söz hakları mevcuttur. Taleplerin iflas idaresine yapılması gereklidir. Kusurlu hareket dolayısıyla doğan sorumluluk hükümleri 554-556. Maddeleri arasında hüküm bağlanmışken sır saklama konusundaki sorumluluk başka maddelerde hüküm altına alınmıştır (Öncü, 2016:1).

2.10.2. Bağlı Şirkete Karşı Sır Saklama Yükümlülüğünün İhlalinden Kaynaklanan Sorumluluk

MADDE-404(Değişik birinci cümle: 26/6/2012-6335/21 Md.), “Denetçi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür. Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmâl ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsildir.”

6102 sayılı kanun 404. Madde ile sır saklama konusunda denetçinin hukuki sorumluluğunun ne olduğunu hükme bağlamıştır. Denetçiler açısından sır saklama yani gizlilik bir ilke olarak uyulması gereken bir kuraldır (Karakoç, 2013). Ancak, denetçi veya denetim grubunun denetim faaliyeti sonucu elde ettiği kurumsal bilgilerin mesleki etik açısından kendilerinde saklı kalması gereklidir. Çünkü edinilen bu bilgilerin şirketin rakipleri tarafından öğrenilmesi şirketi zarara sokacak veya karından yoksun bırakacaktır. Bu nedenle denetçiler, denetledikleri şirketin sırlarını saklamakla mükelleftirler. Aksi durumda, denetçiler dava edilebilirler ve denetçilerin birden fazla olası durumunda müteselsil sorumluluk ortaya çıkacaktır (Yanık, 2013:363).

Madde 404’ün devamında bazı özel hükümlere yer verilmiştir:

- “Birinci fıkrada öngörülen yükümlüğün yerine getirilmesinde ihmali bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için **Yüz bin Türk**

Lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise Üç Yüz bin Türk Lirasına kadar tazminata hükmedilebilir. İhmalleriyle zarara sebebiyet veren kişilere ilişkin bu sınırlama denetime birden çok kişinin katılmış veya birden çok sorumluluk doğurucu eylemin gerçekleştirilmiş olması hâlinde uygulandığı gibi, katılanlardan bazılarının kasıtlı hareket etmiş olmaları durumunda da geçerlidir.”

- “Denetçinin bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen bir sermaye şirketi olması hâlinde sır saklama yükümü bu kurumun yönetim kurulunu ve üyelerini ve çalışanlarını da kapsar.”

- “Bu hükümlerden doğan tazmin yükümü sözleşme ile ne kaldırılabilir ne de daraltılabilir.”

- “Denetçinin bu maddeden doğan sorumluluğuna ilişkin istemler rapor tarihinden başlayarak beş yılda zamanaşımına uğrar. Ancak, fiil suç oluşturup da Türk Ceza Kanununa göre süresi daha uzun dava zamanaşımına tabi bulunuyorsa, tazminat davasına da o zamanaşımı uygulanır.”

- “Ceza mevzuatının, suç ihbarına ilişkin hükümleri saklıdır.”

Sır saklama yükümlülüklerini yerine getirmeyen denetçiler, TTK’ya göre azami sınırı belli olan bir tazminat ödeyeceklerdir. Şirketin türüne göre bu miktar değişmektedir. Ayrıca, denetçinin tazminat davası ile karşılaşabilmesinin yanında suç olarak değerlendirilerek ceza hukuku kapsamında dava yolu da açıktır. Ancak, buradaki tazminat azami tutarları ve şirket türüne göre farklı hükümlerin varlığı eleştirilmektedir. Öncelikle, şirket türü farketmeksizin tek bir azami tutar belirtilmesinin doğru olacağını savunanların yanında tutar belirlemeden yapılan denetimin boyutuna göre uluslararası örneklerde olduğu gibi ceza uygulamasına gidilmesinin daha etkin olacağı savunulmaktadır (Dural, 2005: 30).

2.10.3. Risklerin Tespiti ve Yönetilmesine İlişkin Sorumluluk

Denetçi, risklerin tespiti ve yönetimi konusunda sorumluluk sahibidir. Denetçinin bu konu hakkındaki sorumlulukları, TTK’nın bazı maddelerinde açıkça belirtilmiştir.

MADDE-378, “Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken

teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir. Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Rapor denetçiye de yollanır.”

İlgili madde, risklerin tespiti ve yönetimi konusunda şirketin yönetim kurulunun sorumluluklarından bahsederken, risk tespiti konusunda denetçilerin kuruldan talepte bulunabileceğini hüküm altına almıştır. Türk Ticaret Kanunu, bu maddeyle birlikte işletmelerde riskin tespitine ve yönetimine ilişkin önemi vurgulamıştır. Bu bağlamda riskin tespiti ve yönetimine ilişkin düzenlemeyle birlikte, denetçinin bu konudaki sorumluluğu kanunun 398. Maddesinin ikinci fıkrasında açıklanmıştır (Köse, Ertan, 2016).

Madde-398, “Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Denetleme, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir. Denetleme, şirketin ve topluluğun, mal varlığı ve finansal durumunun 515. Madde anlamında **dürüst resim ilkesine uygun olarak** yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır.” 398. Maddenin birinci bendinde denetimin konusu ve kapsamı üzerinde durulmuştur. Dürüstlük vurgusu yapılmıştır. İlgili maddenin devamında denetçinin risklerin tespit ve yönetimi açısından sorumlulukları vurgulanmıştır (Köse, Ertan, 2017:296).

• “Denetçi, yönetim kurulunun **şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri** zamanında teşhis edebilmek ve **risk yönetimini gerçekleştirebilmek için** 378 inci maddede öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, **ayrı bir rapor düzenleyerek**, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar. Bu raporun esasları Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca belirlenir.”

Türk Ticaret Kanunu’nun bağımsız denetçiye, işletmenin karşılaştığı riskleri inceleme, şirketin geleceği ve varlığını sürdürebilmesi ve gelecekteki gelişmesine ilişkin analizde bulunma yetkisi vermesi son yıllarda gelişen risk odaklı denetim eğilimini destekler niteliktedir (Topçuoğlu, 2012: 132- 133).

Risk odaklı denetim ile geleneksel muhasebe odaklı denetim arasındaki temel fark denetimin riskleri ele alış şeklinden kaynaklanmaktadır. Geleneksel denetim, denetimi muhasebe ile sınırlar ve öncelikle işletmenin finansal tabloları inceleyerek buradan hareketle işletmenin kayıt ve belgelerin inceler, işletmeyi sadece muhasebenin sunduğu bilgiler doğrultusunda tanır. Geleneksel denetim, muhasebe ile direkt bağlantılı risklere odaklanmaktadır. Risk odaklı denetimde ise muhasebenin verdiği bilgilerin eksik olduğunu, işletmenin karşılaştacağı risklerin muhasebe ve iç kontrol sistemi kadar önemli olduğunu ve bu risklerin raporlanması gerektiğini vurgulanmaktadır (Kaval, 2008:117-118).

2.11. TTK TARAFINDAN MUHASEBECİ VE BAĞIMSIZ DENETÇİYE YÖNELİK YAPTIRIMLAR

Türk Ticaret Kanunu, bağımsız denetçilere yönelik yaptırımlara yönelik hüküm vermemiştir. Denetçinin sorumlulukları çerçevesinde hükümler vererek sorumsuzluk durumunda KGK’nın inceleme yapması ve yaptırım uygulamasına yetki vermiştir. Bu bağlamda, TTK kapsamında yaptırımların KGK tarafından takdir edileceği ve TTK kapsamında denetçilerin sorumluluğunun önem arz ettiği söylenebilir. Yaptırım uygulama konusunda KGK ön plana çıkmaktadır (Uzay, Bayat, 2016: 1506).

2.12. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SPK KANUNU VE SPK BAĞIMSIZ DENETİM TEBLİĞİ’NDEN KAYNAKLANAN HUKUKİ SORUMLULUĞU

Denetim alanında hazırlanan en kapsamlı ve açıklayıcı hukuki metinlerden bir olan SPK “*Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No: 22)*” adlı tebliğ, denetim faaliyeti açısından bağlayıcı niteliktedir. Bu tebliğ, SPK Kanunun (2499 Sayılı) 16 ve 22. Maddelerin bazı hükümlerine

dayandırılarak çıkartılmış kapsamlı bir hukuki metindir (SPK Kanunu, 6362 Sayılı Kanun ile yenilenmiştir).

2499 Sayılı Kanun Madde-16(Değişik: 29/4/1992 - 3794/15 Md.), “*Bağımsız denetleme kuruluşları, denetledikleri mali tablo ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları raporlardaki yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan **hukuken sorumludurlar.***” 2499 Sayılı SPK Kanunu 2012 yılında 6362 Sayılı SPK Kanunu ile yer değiştirmiştir. 6362 Sayılı kanun, bağımsız denetim sorumluluğu açısından birçok maddede yasal hüküm getirmiştir.

6362 Sayılı Kanun Madde-10, “*Bağımsız denetim, derecelendirme ve değerlendirme kuruluşları gibi izahnamede yer almak üzere hazırlanan raporları hazırlayan kişi ve kurumlar da hazırladıkları **raporlarda yer alan yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgilerden** bu Kanun hükümleri çerçevesinde **sorumludur.***”

Madde-32, “*Bağımsız denetim, derecelendirme ve değerlendirme kuruluşları gibi kamuyu aydınlatma belgelerinde yer alan veya bu belgelere dayanak olmak üzere hazırlanan raporları hazırlayan kişi ve kurumlar da bu Kanun hükümleri çerçevesinde sorumludur.*” Madde-32 ile kamuyu aydınlatma belgelerinden doğan sorumluluk içinde bağımsız denetçilerinde, bu belgelerden sorumlu olduğuna vurgu yapılmıştır.

Madde-63, “*Bağımsız denetim kuruluşları, görevlerinin kapsamıyla sınırlı olmak üzere, denetledikleri finansal tablo ve raporların mevzuata uygun olarak denetlenmemesi nedeniyle doğabilecek zararlardan raporu imzalayanlarla birlikte sorumludur. Bağımsız denetim kuruluşları ile derecelendirme ve değerlendirme kuruluşları, faaliyetleri neticesinde düzenledikleri raporlarda yer alan yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgiler dolayısıyla neden oldukları zararlardan sorumludurlar.*” Madde 63 ile birlikte 10. ve 32. maddelerdeki sorumluluk daha açık bir ifade ile tekrarlanmıştır.

Madde-64, “*Bir yatırım kuruluşunda veya kolektif yatırım kuruluşunda finansal tablo denetimi ya da bu Kanun ve ilgili düzenlemeler çerçevesinde belirlenen başka bir görevi ifa eden bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, bu şirkette veya bunlarla sermaye ve yönetim açısından ilişkili olan kuruluşlardan biri nezdinde görevlerini yerine getirirken bilgi sahibi olduğu şirketle ilgili olarak;*”

•“Bu Kanun ve ilgili mevzuattaki yetkilendirme ve faaliyet şartlarına ilişkin hükümleri ihlal eden,

•Şirketin faaliyetlerinin sürekli ve düzenli bir şekilde yürütülmesini engelleyebilecek,

•Olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınma gerektiren, her türlü durumu Kurula derhâl bildirmekle yükümlüdür.”

“Bağımsız denetim kuruluşlarınca bu madde kapsamında Kurula yapılan bildirimler, bilginin açıklanmasına ilişkin bir kanun ya da sözleşme hükmünün ihlali anlamına gelmediği gibi, bildirim yapan kişiler bakımından hukuki ve cezai sorumluluk da doğurmaz.”

Madde-64, bir önceki maddede bağımsız denetçilerin sorumluluklarını belirttikten sonra bir yükümlülük getirmiştir. Denetçinin bazı durumları tespit etmesi ve usulüne uygun olarak kurula bildirimini konusunda denetçileri görevlendirmiştir. Bu bildirimlerinin denetçi açısından hukuki ve cezai sorumluluk doğurmayacağını da belirtmiştir.

SPK Kanunu, bağımsız denetçilerin sorumlulukları konusunda genel hükümler getirmiş, detaylı açıklamaya yer vermemiştir. Kanun olması nedeniyle bu durum olağandır. SPK, bağımsız denetim konusunda oluşan açıklama gereksinimini “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği¹⁴” ile karşılamıştır. İlgili tebliğ, KGK Yönetmeliği ve TTK’ya göre daha kapsamlıdır (Köse, Ertan, 2016:298).

29. Kısım Madde-11, “Bağımsız denetim raporunda, **bağımsız denetçinin sorumluluğunun** yapılan bağımsız denetime dayalı olarak **finansal tablolar hakkında görüşünü bildirmek** olduğu hususuna yer verilir. Bağımsız denetim raporunda, finansal tabloların hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumundan işletme yönetiminin sorumlu olduğu hususu yanında bağımsız denetçinin sorumluluğunun, açıkladığı görüşle ilgili olduğu belirtilir. Bağımsız denetim raporunda bağımsız denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun bir şekilde yapıldığı hususu yer alır. Bu standartlar uyarınca bağımsız denetçinin etik koşullara uyduğu, bağımsız denetim çalışmasını yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde etmek üzere planlayarak gerçekleştirdiği, bu çerçevede finansal tabloların önemli

¹⁴Aşağıdaki “**kısım**” belirten maddeler, bu tebliğ içinde yer almaktadırlar.

yanlılık içerip içermediği hususlarına da bağımsız denetim raporunda yer verilir. Bağımsız denetim standartlarına yapılan referanslar, finansal tablo kullanıcılarına bağımsız denetimin bu standartlara uygun olarak gerçekleştirildiği hususunda bilgi verir. Bağımsız denetçi bağımsız denetim standartlarına uymadığında, bağımsız denetim raporunda bu standartların tümüne uyulduğu ifadesine yer vermez.”

SPK tebliği, hile ve usulsüzlük konusunda detaylı bir bölüm mevcuttur. Bu durumun nedeni, finansal tablolarda hile ve usulsüzlük yapılmasının SPK tarafından ciddiye alınması ve tebliğ yolu ile yeterli açıklama yaparak eksik bilgi oluşumunu engellemektir (Fido, 2016).

2.12.1. Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Hile ve Usulsüzlükler Konusunda Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

6. Kısım, Madde-7, *“Bağımsız denetçi finansal tablolarda hile, usulsüzlük veya hatadan kaynaklanabilecek önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul ölçüde güvence sağlamak zorundadır. Bazı konularda takdir hakkının kullanılması, örnekleme yönteminin izlenmesi, iç kontrol sisteminin yapısından kaynaklanan kısıtlamalar ve bağımsız denetçiye sunulan kanıtların çoğunun kesin olmaktan ziyade ikna edici nitelikte olması durumlarında bağımsız denetçi, finansal tablolardaki önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılmasına dair kesin bir güvenceye sahip olamayabilir. Bağımsız denetçi, makul ölçüde güvence sağlayabilmek için, işletme yönetimi tarafından kontrollerin aşılması olasılığını ve hataları tespit etme konusunda etkin olan bağımsız denetim tekniklerinin hile ve usulsüzlükten kaynaklanan riskleri ortaya çıkarmak açısından uygun olmayabileceğini göz önünde bulundurarak, bağımsız denetim süresince mesleki şüphecilik tutumu içerisinde çalışmalarını yürütmek zorundadır.”*

2.12.2. Özel Amaçlı Raporlarda Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Bağımsız denetim faaliyetinde bulunan bağımsız denetçilerin raporları, gerekli görüldüğü takdirde spesifik durumlar için hazırlanabilir. Yıllık olarak bir

durumun tespiti, alt kalemlerin incelenmesi, sözleşme uygunluğu veya kurulca istenilebilecek diğer durumlarda bağımsız denetçi özel amaçlı rapor düzenler.

33. Kısım, MADDE-3, *“Bağımsız denetçi, özel amaçlı bağımsız denetimin yürütülmesi sürecinde elde ettiği bağımsız denetim kanıtlarını görüşüne dayanak oluşturmak üzere inceler, değerlendirir ve açık görüşünü içeren rapor hazırlar.”* Bağımsız denetçinin buradaki sorumluluğu, hazırlamak ve açık görüş belirtmektir.

2.12.3. Rapor İmzalanması ve Raporun Tarihi Konusunda Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

29. Kısım, Madde-14, *“Bağımsız denetçinin sorumluluğu işletme yönetimi tarafından hazırlanan ve sunulan finansal tablolar hakkında görüş vermek olduğu için bağımsız denetim raporunun tarihi, finansal tabloların işletme yönetimi tarafından imzalandığı ya da onaylandığı tarihten önceki bir tarih olamaz.”*

2.12.4. Uzman Çalıştırılması Konusunda Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

28. Kısım, MADDE-3, *“Bağımsız denetçi, uzman çalışmalarının kullanılması sırasında, söz konusu çalışmanın bağımsız denetimin amacına uygun olduğunu gösterir yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı toplar. **Bağımsız denetçinin tecrübesi ve eğitiminin işiyle ilgili konularda genel olarak bilgi sahibi olmasına imkân vermesine karşın, özel uzmanlık gerektiren başka bir meslek dalında (aktüerlik, mühendislik vb.) uzmanlaşmış kişilerin deneyimine ve bilgisine sahip olması kendisinden beklenmez.** İşletme veya bağımsız denetim kuruluşu tarafından sözleşme ile özel olarak uzman görevlendirilebileceği gibi, işletme veya bağımsız denetim kuruluşunun personeli de uzman olarak seçilebilir. Bağımsız denetçi, bağlı bulunduğu bağımsız denetim kuruluşu tarafından istihdam edilen uzmanın çalışmasından yararlanıyorsa, her bir bağımsız denetim çalışmasında bu uzmanların mesleki yeterliliğini ayrıca sorgulama ihtiyacı duymayabilir, ancak söz konusu uzmanların çalışmalarını ayrı bir uzman çalışması olarak değerlendirir.”*

İlgili madde, bağımsız denetim faaliyeti konusunda uzmanlık isteyen durumlarda uzman çalıştırmak konusunda bağımsız denetçilerin sorumlu olduğunu belirtmektedir. Böyle bir sorumluluğun yüklenmesinin sebebi bağımsız denetim faaliyetinin kesinliğini ve doğruluğunu etkileyebilecek konularda uzman görüşünün önem arz etmesidir. Uzan görüşü ile bağımsız denetçi, mesleki yargısını daha objektif olarak verecek ve denetim standartlarına bağlı kalacaktır.

2.12.5. İşletmenin Sürekliliği Konusunda Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

24. Kısım, MADDE-5, *“Bağımsız denetçi, bağımsız denetim tekniklerini planlarken, uygularken ve sonuçlarını değerlendirirken, finansal tabloların hazırlanmasında işletme yönetiminin esas aldığı işletmenin sürekliliği varsayımının doğru olarak uygulanıp uygulanmadığını ve işletmenin sürekliliği hakkındaki önemli belirsizlikler ile ilgili finansal tablolarda açıklanması gereken önemli hususları göz önünde bulundurur. Bağımsız denetçinin sorumluluğu, işletme yönetiminin finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin sürekliliği varsayımını kullanım şeklinin uygunluğunu ve işletmenin sürekliliği ile ilgili finansal tablolarda açıklanması gereken önemli belirsizlikler olup olmadığını gözden geçirmesini gerektirir. Bağımsız denetçi, işletmenin sürekliliğini sona erdirecek gelecekteki olay ve durumları bütünüyle tahmin edemez. Bağımsız denetim raporunda işletmenin sürekliliğine dair belirsizliklere atıfta bulunulmaması, işletmenin sürekliliğine dair bir güvence olarak kabul edilemez.”*

İlgili madde ile bağımsız denetçinin işletmenin sürekli olacağı varsayımı ile denetim faaliyetinde bulunması ve raporlarda bunun aksine bir ibarede bulunmaması gerektiğini ifade etmektedir.

2.12.6. Makul Değer Hesaplamaları ve Bunlara İlişkin Kamuya Yapılan Açıklamalara İlişkin Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

21 Kısım, Madde-3, *“Bağımsız denetçi, makul değer hesaplamaları ve açıklamalarının finansal raporlama standartlarına uygun olduğuna dair yeterli ve*

uygun bağımsız denetim kanıtı temin etmek zorundadır.” Bu madde ile, bağımsız denetçinin usulüne uygun şekilde kanıt sunması gerektiği vurgulanmaktadır. Raporlama standardı vurgusu yapılmaktadır.

2.12.7. İlk Bağımsız Denetim Çalışmasında Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

17. Kısım, MADDE 3, *“İlk defa gerçekleştirilecek bağımsız denetim çalışmalarında bağımsız denetçi aşağıdaki hususlara ilişkin yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde etmek zorundadır:*

- *Açılış bakiyelerinin, cari dönem finansal tablolarını önemli ölçüde etkileyecek yanlışlıklar içermediği,*

- *Önceki dönem kapanış bakiyelerinin cari döneme doğru olarak taşındığı ve gerektiğinde yeniden düzeltildiği ve uygun muhasebe politikalarının tutarlı bir biçimde uygulandığı veya muhasebe politikalarındaki değişikliklerin ele alınarak yeterli şekilde açıklandığı.”*

“Dönem başındaki mevcudiyetini gösteren ve önceki dönemin kapanış bakiyelerine dayanan döneme ilişkin açılış bakiyeleri, önceki döneme ilişkin işlemlerin ve uygulanan muhasebe politikalarının etkilerini yansıtır. İlk bağımsız denetim çalışmasında, bağımsız denetçi açılış bakiyelerini destekleyen kanıtları daha önceden elde edemez.”

2.13. SPK TARAFINDAN MUHASEBECİ VE BAĞIMSIZ DENETÇİLERE YÖNELİK YAPTIRIMLAR

2. Kısım, MADDE-30, *“Kanun’un ilgili hükümleri çerçevesinde, aşağıda yer alan aykırılıkların varlığı halinde bağımsız denetim kuruluşunun sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunma yetkisi Kurulca iptal edilebilir.”*

- *“Kuruluş şartlarının kaybedilmesi,*

- *Bağımsız denetim standartlarına aykırı olarak; görev kabulüne ve değişimine ilişkin bağımsız denetim standart, ilke ve kurallarına uyulmaması, (Değişik: Seri:*

X, No: 25 sayılı Tebliğ ile) bağımsız denetimlerde Kurula bildirilen bağımsız denetim sözleşmesinde yer alanlar dışında fiilen başka bağımsız denetçi görevlendirilmesi, bağımsız denetim planı ve çalışma kâğıtları ile bunları destekleyici diğer bilgi ve belgelerin bağımsız denetim çalışmasını kanıtlayacak düzeyde bulunmaması, uygun bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmaması nedeniyle gerekli bağımsız denetim kanıtlarının elde edilememesi, Raporlamaya ilişkin temel ilkelere uyulmaması, finansal tabloların güvenilirliğini önemli ölçüde etkileyecek hususların tespiti halinde, bağımsız denetim kuruluşunun bağımsız denetim standartlarına tam olarak uyulduğunu kanıtlayamaması,

- *Yapılan bağımsız denetim çalışmalarında, sorumlu ortak baş denetçi dâhil bağımsız denetim ekibinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, bağımsızlık, güvenilirlik ve mesleki davranış gibi etik ilkelere uymaması,*

- *Bu Tebliğ kapsamındaki bildirim yükümlülüklerinin zamanında, tam ve doğru olarak yerine getirilmemesi ya da Kurulca veya Kurul tarafından görevlendirilenlerce istenen bilgi ve belgelerin zamanında, tam ve doğru olarak verilmemesi,*

- *Hatalı, eksik, yanıltıcı ve gerçeğe aykırı bağımsız denetim ve inceleme raporu düzenlenmesi ve Sermaye piyasasında kesintisiz olarak 5 yıl süreyle fiilen bağımsız denetim faaliyetinde bulunulmamış olması.”*

SPK tarafından verilen cezaların tercih sıralaması şu şekildedir (Uzay Ş, Gönen S., 2010:133):

- Uyarı,
- İdari para cezası,
- Yetki iptali,
- Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusu¹⁵ şeklindedir.

SPK Kanunu, sermaye piyasası kapsamında yapılacak bağımsız denetim faaliyetlerine yönelik idari para cezalarını ilgili kanunun 6. Kısımında işlemiştir.

SPK Kanunu, MADDE 103, “*Bu Kanuna dayanılarak yapılan düzenlemelere, belirlenen standart ve formlara ve Kurulca alınan genel ve özel nitelikteki kararlara aykırı hareket eden kişilere Kurul tarafından yirmi bin Türk Lirasından iki yüz elli*

¹⁵SPK Kanunu, kurula suç duyurusunda bulunma ve adli işlemde bulunma hakkı verdiği için bağımsız denetçiler adli olarak soruşturma veya kovuşturma geçirebilirler. Adli para cezası hükmü alabilirler.

bin Türk Lirasına kadar idari para cezası verilir. Ancak, yükümlülüğe aykırılık dolayısıyla menfaat temin edilmiş olması hâlinde verilecek idari para cezasının miktarı bu menfaatin iki katından az olamaz.”

“Birinci fıkradaki yükümlülüklerle aykırı hareket eden kişinin bir özel hukuk tüzel kişisinin organ veya temsilcisi olması veya organ veya temsilcisi olmamakla birlikte bu tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde görev üstlenen bir kişi olması hâlinde, ayrıca tüzel kişi hakkında da birinci fıkra hükmüne göre idari para cezası verilir. Aykırılığın, temsilcisi olunan veya adına hareket edilen tüzel kişinin zararına bir sonuç doğurması hâlinde, tüzel kişiye idari para cezası verilmaz.” Bu madde ile SPK genel ve özel hükümlerine aykırı hareket halinde ceza uygulanması konusunda idareye takdir yetkisi verilmiştir. Bu takdir yetkisi geniş kapsamlı olup bağımsız denetim konusunda da kullanılabilir.

2.14. TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALAR BİRLİĞİ (TURMOB) TARAFINDAN UYGULANAN YAPTIRIMLAR

Denetçilere ve muhasebecilere uygulanabilecek olan yaptırımlardan biri de TURMOB yaptırımlarıdır. TURMOB ve yerel müşavirlik odaları, serbest muhasebeci ve yeminli mali müşavirlerin mesleki kanunu olan 3568 sayılı kanundan yetki alarak disiplin cezası verebilir. Bu cezalar, kanunun 48 ve 49. maddelerinde düzenlenmiştir (Uzay Ş., Gönen S., 2010).

Disiplin cezaları dışında TURMOB, ilgili cezanın adli makamlar tarafından verilmesini isteyebilir. Bu durumda hapis veya adli para cezası uygulanabilir. Bağımsız denetçi ve müşavirlere adli cezalar iki şekilde uygulanır (3568 Sayılı Kanun, Madde-49):

- Unvanın zedelenmesi durumunda **6 ay-1 yıl aralığında hapis** ve hâkimin takdirinde **adli para cezası** kesilebilir,

- Yeminli Mali Müşavir (YMM)’ler tasdik yetkilerinin kanuna aykırı olarak kullanmaları ile TURMOB suç duyurusunda bulunarak **6 ay-1 yıl arası hapis** ve aynı anda **adli para cezası** istenebilir.

3568 Sayılı Kanun, Madde-3, “*Kanunen kullanmaya yetkisi olmayanlar tarafından (...) (1) , serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir unvanlarının veya bu unvan veya kavramlara karışacak veya onlara benzer her türlü unvan, ibare veya remizlerin kullanılması yasaktır. Odalar, yukarıdaki fıkraya aykırı davranışları öğrendiklerinde Cumhuriyet Savcılığına bildirmek mecburiyetindedirler. Cumhuriyet Savcılığınca tahkikatın sonucu, odaya ve ilgililere bildirilir.*” Yukarıda belirtilen adli para cezası ve hapis işlemi için madde 3’ün çiğnenmiş olması gereklidir.

3568 sayılı yasa ile TURMOB, idari yönetim, usul ve esasların daha detaylandırılması için 3568 sayılı kanunun 50. maddesinde yönetmelikler konusunda yetkilendirilmiştir. “***Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Disiplin Yönetmeliği***” bu doğrultuda çıkartılmıştır. Disiplin cezalarına ilişkin detaylı bilgi de burada mevcuttur. Yönetmelikte belirtilen disiplin cezaları şunlardır:

- Uyarma,
- Kınama,
- Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma,
- Yeminli sıfatın kaldırma,
- Meslekten çıkarmadır.

Aslında bu cezalar 3568 sayılı kanun ile belirtilmişlerdir. Ancak, cezaların usulü, ne şekilde, ne zaman hangi ölçüde uygulanacağı konusu yönetmelikte düzenlenmiştir. Uyarı ve kınama cezalarının bir üst aşamaya geçmeleri zamansal kısıtta bağlıdır. 3 yıllık dönem içinde(disiplin cezası aldıktan itibaren süre başlar) cezanın tekrarı durumunda bir üst ceza uygulanır. Bu durum denetçi ve müşavirler açısından dikkat edilmesi gereken bir noktadır (Uzay Ş., Gönen S., 2010).

YMM olmak, muhasebe mesleği içinde saygın bir konuma gelmektir. Ancak, YMM sıfatı disiplin cezası olarak kişiden alınabilir. Bu disiplin cezası:

- YMM’nin ilgili yasal düzenlemelere ve **ilan olunmuş norm ve standartlara kasten aykırı** davranması,
- Tasdik yetkilerini mükerreren **kasten gerçeğe aykırı kullandıklarının anlaşılması** ve bu durumun **mahkeme kararı ile kesinleşmesi** ile verilir.

- İlgili zaman kısıtı 5 yıldır. Bu zaman içinde 2 defa mesleki faaliyetin askıya alınması durumunda, meslek mensubu meslekten ihraç edilir. Disiplin cezalarının son aşaması ve en ağırı budur. Diğer taraftan, ilgili tüm kararların verildiği tarihten itibaren 30 gün içinde meslek mensubu disiplin kuruluna itirazda bulunabilirler. İtiraz kabulü mümkündür ve itirazın lehine sonuç alınmışsa kesin hükmündedir. Ancak, itirazın reddi konusunda ret kararını Maliye Bakanlığı onaylamalıdır. Ret kararına karşılık idari mahkeme yolu açıktır. (24216 Sayılı Yönetmelik, Madde-29).

Diğer taraftan, idarenin vermiş olduğu uyarma ve kınama cezaları şeffaf şekilde açıklanır. Maliye Bakanlığı gibi yetkili organlara bildirilir. Diğer disiplin cezaları ise resmi gazete olmak üzere ilgili kurumların internet sitelerinde yayımlanır. (24216 Sayılı Yönetmelik, Madde-12). Bu konuda şeffaflık ilkesi benimsenmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MESLEK MENSUPLARINA UYGULANAN YAPTIRIMLAR

3.1. MESLEK MENSUPLARINA UYGULANAN YAPTIRIMLARA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

İşletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin ilke ve standartlara uygun görüş bildirmesinin sağlanması önem taşımaktadır. Bağımsız denetçinin görüşü, finansal tabloların güvenilirlik derecesini yükseltmekle beraber, bu görüş finansal tabloları bağımsız denetime tabi tutulan işletmenin gelecekteki durumu hakkında ve işletme yönetiminin işletmenin faaliyetlerini etkin ve verimli bir biçimde yönettiğine dair bilgi sağladığı şeklinde değerlendirilmez. Yaptırımlar, müeyyideler veya bir başka ifade ile disiplin cezaları, muhasebe ve denetimde kaliteyi sağlamak, etkinlik ve verimliliği arttırmak için önemli bir paya sahiptir.

Çalışmanın ilk iki bölümünde açıklanmaya çalışılan teorik bölümlerin uygulamadaki görüntüsünü ortaya koymak amacıyla aşağıdaki bölümde araştırmanın amacı, yöntemi, sınırlılıkları ve bulguların değerlendirilmesi gibi konulara yer verilmektedir.

3.1.1. Araştırmanın Amacı ve Yöntemi

Bu çalışmada ağırlıklı olarak muhasebecilere, denetim kuruluşlarına ve denetçilere yönelik uygulanan yaptırımların, genel itibariyle uluslararası düzenlemelerde mevcut durumunu belirlenecek, bununla beraber Türkiye’de uygulanan yaptırımlar ele alınacaktır. Bu bağlamda, denetim kuruluşlarına ve denetçilere yaptırım uygulayan kurumların başında gelen Sermaye Piyasası Kurulu’nun 2000-2017 haftalık bültenleri taranarak, çalışma neticesinde genel itibariyle, konu hakkında bazı tespit ve değerlendirmelerde bulunulmuştur.

3.1.2. Araştırmanın Sınırlılıkları

Çalışmanın bu kısmında, SPK'nın denetimleri sonucunda, bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere uygulanacak yaptırımların sınırları belirtilecektir. Denetçilere uygulanan yaptırımlar, SPK'nın haftalık bültenlerinden derlenmiştir. Konu ile ilgili KGK'nın ilgili mevzuatından yararlanılmıştır, ancak yaptırım konusunda herhangi bir veriye ulaşılammıştır.

3.2. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

3.2.1. Yıllara Göre SPK'nın Bağımsız Denetim Kuruluşlarına ve Bağımsız Denetçilere Uyguladığı Yaptırımlar

Sermaye Piyasası Kurumu denetim sırasında etkin bir rol üstlenmektedir. Bu nedenle SPK'nın yapmış olduğu denetimler ve uygulamış olduğu yaptırımlar da denetimin güvenilirliği açısından oldukça önemlidir.

3.2.1.1. 2006-2007 Yılları Uygulanan Yaptırımlar

Sermaye Piyasası Kurulunun ihbar ve şikâyetler doğrultusunda, hareket ederek yaptığı denetim sonucunda, elde ettiği bilgiler 2006-2007 tarihleri arasında gerçekleştirdiği incelemeler neticesinde hem denetim kuruluşlarına hem de denetçilere uyguladığı yaptırımlar Tablo 1'de detaylı bir şekilde sunulmuştur.

Tablo 1: 2006-2007 Yılı Uygulanan Yaptırımlar - SPK 2007 Faaliyet Raporu¹⁶

	2006	2007
Uyarı	115	171
Şahıs	19	115
Aracı Kurum	21	22
Şirket	72	34
Bağımsız Denetim Kuruluşu	3	0
Suç Duyurusu ve İşlem Yasağı	153	164
Suç Duyurusu	30	33
Suç Duyurusu ve İşlem Yasağının Tekrarlanması	82	74
Suç Duyurusu ve İşlem Yasağı Getirilmesi	41	57
İdari Para Cezası	104	89
Şahıs	30	46
Aracı Kurum	50	33
Şirket	18	10
Bağımsız Denetim Kuruluşu	6	0
TOPLAM	372	424

2006 yılında; **Uyarı** cezası alanların %16,5' i şahıs, %18,26' sı aracı kurum, %62,6'sı şirket ve %2,6'sı da Bağımsız Denetim Kuruluşudur. **İdari Para Cezası** alanların ise; %28,8'i şahıs, %48,07' si aracı kurum, %17,3'ü şirket ve %5,7'si ise Bağımsız Denetim Kuruluşudur.

2007 yılında; **Uyarı** cezası alanların %67,25' i şahıs, %12,8'i aracı kurum, %19,8'i de şirkettir. **İdari Para Cezası** alanların ise; %51,6'sı şahıs, %37,07' si aracı kurum, %11,23'ü şirkettir. Tablo 1

Ayrıca; Sermaye Piyasası Kurulunun tüm hizmet birimleri ile 2007 hesap döneminde 89 gerçek ve tüzel kişiye toplamda 3,323,768,00 TL idari para cezası kesmiştir. Uygulanan bu idari para cezalarının oran olarak %59'luk kısmı şahıslara, %33'lük kısmı ise, aracı kurumlara ve %8'lik kısmı şirketlere uygulanmıştır. Kurumun, faillere ceza uygulama nedenlerine baktığımızda ise, %62'lık gibi büyük bir oran ile ceza kaynağının, özel durumlara ilişkin tebliğ bulunmaktadır.

¹⁶ <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/493>

3.2.1.2. 2008-2009 Yılları Arası İdari Para Cezası Alan Denetçiler

Sermaye piyasası yetkili birimlerince 2008 ve 2009 yılları arasında 109 gerçek ve tüzel kişi hakkında toplam 4,210,611 TL tutarında idari para cezası uygulanmıştır. Bu kesilen idari para cezalarının tutar olarak %49'luk kısmı şahıslara, %41'i aracı kurumlara, %7'si şirketlere ve %3'ü bağımsız denetim kuruluşlarına kesilmiştir.

Tablo 2: 2008-2009 Yılı Uygulanan Yaptırımlar¹⁷

	2008	2009
Uyarı	133	107
Şahıs	72	81
Aracı Kurum	21	10
Şirket	22	7
Bağımsız Denetim Kuruluşu	4	7
Diğer	14	2
Suç Duyurusu ve İşlem Yasağı	190	183
Suç Duyurusu	105	51
Suç Duyurusu ve İşlem Yasağı Tekrarlanması	23	34
Suç Duyurusu ve İşlem Yasağı Getirilmesi	62	98
İdari Para Cezası	82	109
Şahıs	24	30
Aracı Kurum	53	65
Şirket	2	7
Bağımsız Denetim Kuruluşu	3	7
TOPLAM	405	399

2008 yılında; **Uyarı** cezası alanların %54,13'ü şahıs, %15,78 'i aracı kurum, %16,54'ü şirket, %3'ü Bağımsız Denetim Kuruluşu ve %10,52'si de diğer kuruluşlardır. **İdari Para Cezası** alanların ise; %29,2'si şahıs, %64,63'ü aracı kurum, %2,4'ü şirket ve %3,6'sı ise Bağımsız Denetim Kuruluşudur.

2009 yılında; **Uyarı** cezası alanların %75,7' si şahıs, %9,3'ü aracı kurum, %6,5'i şirket, %6,5'i Bağımsız Denetim Kuruluşu ve %1,8'i de diğer kuruluşlardır. **İdari Para Cezası** alanların ise; %27,65'i şahıs, %59,6'sı aracı kurum, %6,4'ü şirket ve %6,4'ü de Bağımsız Denetim Kuruluşudur. Tablo 2

¹⁷ <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/494> (SPK 2009 yılı faaliyet raporu)

Tablo 3: 2008-2009 Yılı Bağımsız Denetim Şirketlerine Uygulanan İdari Cezalar (Kaynak: SPK Bültenleri)

Bağımsız Denetim Şirketi	Kurul Karar Tarihi	Kurul Karar No	İdari Para Cezasına Konu Fiil	İdari Para Ceza Tutarı
İRFAN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ANONİM ŞİRKETİ	08.01.2008	1/9	Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in "Mesleki özen ve titizlik" başlıklı 2'nci Kısımın 14'ün maddesine aykırılık nedeniyle.	15,000.00
DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK ANONİM ŞİRKETİ	07.03.2008	7/293	Kurulumuzun Seri: X, No:16 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliği'yle (Seri:X, No:16 Tebliği), 12.06.2006 tarihinden sonra bu tebliğin yerini alan Seri:X, No:22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği'ne (Seri:X, No:22 Tebliği) aykırı uygulamalar.	54,900.00
LEGAL BAĞIMSIZ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ANONİM ŞİRKETİ	24.12.2009	37/1143	Kurul'un Seri: X No: 22 Tebliğinin <u>Gkinci Kısım 5/f maddesi</u> ile aynı Tebliğin <u>Yedinci, Sekizinci, Dokuzuncu ve Onbirinci Kısım hükümleri</u>	12,688.00
CPA BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK ANONİM ŞİRKETİ	24.12.2009	37/1144	Kurulumuzun Seri: X No: 22 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında <u>Tebliğ</u> "ın <u>Dokuzuncu ve Besiinci Kısım hükümlerine</u> aykırılık.	12,688.00

Yukarıdaki tabloda, örnekleme yoluyla belirli tarihlerde seçilerek alınan idari para cezası alan denetçiler gösterilmektedir.

Ayrıca; 2008 yılı hesap dönemi içinde SPK'nın tüm hizmet birimleri 64 gerçek ve tüzel kişiye toplamda 3.704.008,00 TL idari para cezası kesmiştir. Uygulanan bu idari para cezalarının oran olarak %45'lik kısmı şahıslara, %46 lık kısmı ise aracı kurumlara %6,8'lik kısmı şirketlere ve %2,2'lik kısmı bağımsız denetim kuruluşlarına uygulanmıştır. Kurumun, faillere ceza uygulama nedenleri kurumun ilgili yılın faaliyet raporunda "idari para cezası uygulama ve nedenleri" tablosunda sarıh bir şekilde belirtilmektedir.

3.2.1.3. 2010-2011 Yılları Arası İdari Para Cezası Alan Denetçiler

2010 yılında Sermaye Piyasası Kurulunun tüm hizmet birimlerince yürütülen denetim faaliyetleri neticesinde 260 gerçek ve tüzel kişiye SPK'nın ilgi mevzuat ve kanunlarına uymaları konusunda uyarılmasına, 125 gerçek kişi hakkında sadece suç duyurusu yapılmasına, 105 gerçek kişi hakkında suç duyurusu ile birlikte işlem yasağı getirilmesine ayrıca, 57 gerçek kişi hakkında idari para cezası uygulanmasına karar verilmiştir

2011 yılında Kurul'un tüm hizmet birimleri tarafından yapılan incelemelerde 181 gerçek ve tüzel kişinin SPK'nın ve ilgili mevzuat hükümlerine uyum konusunda uyarılmasına, 51 gerçek kişi hakkında sadece suç duyurusu yapılmasına, 8 gerçek kişi hakkında suç duyurusu ile birlikte işlem yasağı getirilmesine, ayrıca 69 gerçek ve tüzel kişi hakkında da idari para cezası uygulanmasına karar verilmiştir. Tablo:4

Tablo 4: 2010-2011 Yılı uygulanan yaptırımlar¹⁸

	2010	2011
Uyarı	260	181
Şahıs	235	80
Aracı Kurum	10	10
Şirket	14	41
Bağımsız Denetim Kuruluşu	0	14
Diğer	1	50
Suç Duyurusu ve İşlem Yasağı	230	59
Suç Duyurusu	125	51
Suç Duyurusu ve İşlem Yasağı Tekrarlanması	83	0
Suç Duyurusu ve İşlem Yasağı Getirilmesi	22	8
İdari Para Cezası	57	69
Şahıs	24	28
Aracı Kurum	8	21
Şirket	17	18
Bağımsız Denetim Kuruluşu	8	2
TOPLAM	547	309

2010 yılında; **Uyarı** cezası alanların %90,38'i şahıs, %3,84 'ü aracı kurum, %5,38'i şirket ve %0,38'i diğer kuruluşlardır. **İdari Para Cezası** alanların ise; %2,1'i şahıs, %14,03'ü aracı kurum, %29,8'i şirket ve %14,03'ü ise Bağımsız Denetim Kuruluşudur.

2011 yılında; **Uyarı** cezası alanların %44,19' u şahıs, %5,52'si aracı kurum, %22,65'i şirket, %7,73'ü Bağımsız Denetim Kuruluşu ve %27,62'si de diğer kuruluşlardır. **İdari Para Cezası** alanların ise; %40,5'i şahıs, %30,43'ü aracı kurum, %26,08'i şirket ve %2,89'u de Bağımsız Denetim Kuruluşudur. Tablo 4

¹⁸ <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/496> (SPK 2011 yılı faaliyet raporu)

Tablo 5: 2010-2011 Yılı Bağımsız Denetim Şirketlerine Uygulanan İdari Cezalar

Bağımsız Denetim Şirketi	Kurul Karar Tarihi	Kurul Karar No	İdari Para Cezasına Konu Fiil	İdari Para Ceza Tutarı
GÜRELİ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ ANONİM ŞİRKETİ	25.06.2010	18/545	Aynı döneme ilişkin birden fazla ve hatalı olarak bağımsız denetim raporu düzenlenmesi.	280,091.00
AKİS BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK ANONİM ŞİRKETİ	19.08.2010	32/973	<u>Seri:X</u> , No:22 Tebliği İkinci Kısımının 22/a maddesine aykırılık <u>Akfen Holding A.Ş.’nin</u> 2007, 2008 ve 2009 yılı finansal tablolarında yer alan <u>Seri:XI</u> , No:29 Tebliği’nin 5 ve Geçici Madde 2 maddeleri kapsamında UMS 31, UFRS 5 ve Kurulumuzun 09.09.2009 tarih ve 28/780 sayılı Kararına aykırılıkların, <u>Seri:X</u> , No:22 Tebliği’nin İkinci Kısımının 22/a maddesine aykırı olarak denetim görüşünde eleştiri konusu yapmamasının, bir bütün olarak denetimin geçerliliğini	17,170.00
İHY BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ANONİM ŞİRKETİ	29.12.2011	44/1179	Kurulumuzun Seri: X, No: 22 sayılı Tebliği’nin muhtelif hükümlerine aykırılık Bağımsız Denetim Standartlarına aykırı fiiller	18,492.00
DENGE BAĞIMSIZ DENETİM SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK ANONİM ŞİRKETİ	27.10.2010	32/964	Onuncu ve On sekizinci Kısım hükümlerinin gerekliliklerini yerine getirme hususundaki eksiklikleri ile Seri: X, No:22 Tebliği’nin ikinci Kısımının 7 ve 14’üncü maddeleri ile 30’uncu maddesinin (1/ç) bendi hükümlerine aykırılık Bir bütün olarak denetimin kalitesinin olumsuz yönde etkilenmesi	34,340.00

Kaynak: SPK Bültenleri

2010 ve 2011 yılında yapılan kurul denetim faaliyetleri neticesinde, işlem yasakları ile birlikte uygulanan diğer yaptırımlar Tablo: 5'te detaylı bir şekilde verilmiştir.

Ayrıca; Uygulanan bu idari para cezalarının oran olarak %62'luk kısmı şahıslara, %25'lük kısmı ise, aracı kurumlara ve %7'lik kısmı bağımsız denetim kuruluşlarına uygulanmıştır. Sermaye Piyasası Kurulunun tüm hizmet birimleri ile 2010 hesap döneminde 57 gerçek ve tüzel kişiye toplamda 2.331.674,00 TL idari para cezası kesmiştir.

3.2.1.4. 2012-2013 Yılları Arası İdari Para Cezası Alan Denetçiler

2012 yılı hesap dönemi içinde SPK'nın tüm hizmet birimleri 28 gerçek kişiler hakkında suç duyurusu yapılmasına ve 359 kez gerçek kişiler hakkında hem işlem yasağı hem de suç duyurusu yapılmasına, ayrıca 59 gerçek ve tüzel kişi hakkında idari para cezası uygulanmasına kurumca karar verilmiştir.

2013 yılı hesap dönemi içinde Kurulun tüm hizmet birimleri tarafından yapılan incelemelerde 121 gerçek ve tüzel kişinin SPK ve ilgili mevzuat hükümlerine uyum konusunda uyarılmasına, 61 gerçek kişi hakkında suç duyurusu yapılmasına, 36 kez gerçek kişiler hakkında suç duyurusu ile birlikte işlem yasağı getirilmesine, ayrıca 91 gerçek ve tüzel kişi hakkında da idari para cezası uygulanmasına karar verilmiştir. Tablo: 6.

Tablo 6: 2012-2013 Yılı Uygulanan Yaptırımlar¹⁹

	2012	2013
Uyarı	345	121
Şahıs	176	41
Aracı Kurum	24	7
Şirket	40	32
Bağımsız Denetim Kuruluşu	5	6
Diğer	100	35
Suç Duyurusu ve İşlem Yasağı	387	97
Suç Duyurusu	28	61
Suç Duyurusu ve İşlem Yasağı Tekrarlanması	0	0
Suç Duyurusu ve İşlem Yasağı Getirilmesi	359	36
İdari Para Cezası	59	91
Şahıs	15	23
Aracı Kurum	8	17
Şirket	1	13
Bağımsız Denetim Kuruluşu	6	14
TOPLAM	791	309

2012 yılında; **Uyarı** cezası alanların %51,01'i şahıs, %6,95 'i aracı kurum, %11,59'u şirket, %1,44'ü Bağımsız Denetim Kuruluşu ve % 28,98'i diğer kuruluşlardır. **İdari Para Cezası** alanların ise; %25,4 ü şahıs, %13,55'i aracı kurum, %1,69'u şirket ve %10,1'i ise Bağımsız Denetim Kuruluşudur.

2013 yılında; **Uyarı** cezası alanların %33,8'i şahıs, %5,78'i aracı kurum, %26,44 şirket, %4,95'i Bağımsız Denetim Kuruluşu ve %28,92'si de diğer kuruluşlardır. **İdari Para Cezası** alanların ise; %25,2'si şahıs, %18,68'i aracı kurum, %14,28'i şirket ve %15,38'i de Bağımsız Denetim Kuruluşudur. Tablo 6

¹⁹ <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/497> (SPK 2013 yılı faaliyet raporu)

Tablo 7: 2012-2013 Yılı Bağımsız Denetim Şirketlerine Uygulanan İdari Cezalar

Bağımsız Denetim Şirketi	Kurul Karar Tarihi	Kurul Karar No	İdari Para Cezasına Konu Fiil	İdari Para Ceza Tutarı
CAN ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK ANONİM ŞİRKETİ	07.06.2012	19/649	Kurulumuzun Seri: X, No: 22 sayılı Tebliği'nin <u>Seri:X</u> , No:22 Tebliği'nin İkinci Kısımının "Bağımsız denetim faaliyetinde bulunma yetkisinin iptali" başlıklı 30'uncu maddesinin (1)'inci fıkrasının (b), (c), (ç) ve (e) fıkralarına aykırılık. 2009 ve 2010 yıllarında gerçekleştirdiği bağımsız denetim çalışmalarında tespit edilen mevzuata aykırı uygulamalar.	17,170.00
DMF SİSTEM ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK VE YMM ANONİM ŞİRKETİ	12.11.2013	37/1209	Seri: X, No: 22 Tebliği'nin muhtelif maddeleri Yürütülen bağımsız denetim çalışmalarında tespit edilen mevzuata aykırılıkların önlenmesi amacıyla Kuruluş tarafından yeterli tedbirlerin alınmaması	21,560.00
İRFAN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ANONİM ŞİRKETİ	12.11.2013	37/1211	Seri: X, No: 22 Tebliği'nin muhtelif maddeleri Yürütülen bağımsız denetim	21,560.00
ULUSAL BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ANONİM ŞİRKETİ	12.11.2013	37/1210	Seri: X, No: 22 Tebliği'nin muhtelif maddeleri Yürütülen bağımsız denetim çalışmalarında tespit edilen mevzuata aykırılıkların önlenmesi amacıyla Kuruluş tarafından yeterli tedbirlerin alınmaması	21,560.00

Kaynak: SPK Bültenleri.

Ayrıca; 2012 yılı hesap dönemi içinde SPK'nın tüm hizmet birimleri 28 gerçek kişiler hakkında suç duyurusu yapılmasına ve 359 kez gerçek kişiler hakkında hem işlem yasağı hem de suç duyurusu yapılmasına, ayrıca 59 gerçek ve tüzel kişi hakkında idari para cezası uygulanmasına kurumca karar verilmiştir. İdari para cezası konusunda da kurum 59 gerçek ve tüzel kişiye toplamda 2.390.071 TL idari para cezası kesmiştir. Kurulun tüm hizmet birimleri tarafından 2013 yılında 95 gerçek ve tüzel kişi hakkında toplam 6.135.572 TL tutarında idari para cezası uygulanmıştır.

3.2.1.5. 2014-2015 Yılları Arası İdari Para Cezası Alan Denetçiler

2014 yılı hesap dönemi sonunda kurulun tüm hizmet birimleri tarafından yapılan incelemelerde 255 gerçek ve tüzel kişinin SPK'nın ve ilgili mevzuat hükümlerine uyum konusunda uyarılmasına, 100 kez suç duyurusu yapılmasına, 34 kez gerçek kişiler hakkında suç duyurusu ile birlikte işlem yasağı getirilmesine karar verilmiştir.

2015 yılı hesap dönemi içinde SPK'nın uygulanan yaptırımlar özetle 123 gerçek ve tüzel kişilere SPK'nın ilgili mevzuat hükümlerine uyulması hususunda, 145 kez suç duyurusu yapılmasına, 102 kez gerçek kişiler hakkında suç duyurusu ile birlikte işlem yasağı getirilmesine karar verilmiştir. Tablo 8

Tablo 8: 2014-2015 Yılı Uygulanan Yaptırımlar²⁰

	2014	2015
Uyarı	255	123
Şahıs	32	29
Aracı Kurum	4	7
Şirket	219	68
Bağımsız Denetim Kuruluşu	0	3
Diğer	0	16
Suç Duyurusu ve İşlem Yasağı	100	247
Suç Duyurusu	66	145
Suç Duyurusu ve İşlem Yasağı Tekrarlanması	0	0
Suç Duyurusu ve İşlem Yasağı Getirilmesi	34	102
İdari Para Cezası	223	146
Şahıs	107	46
Aracı Kurum	37	44
Şirket	72	50
Bağımsız Denetim Kuruluşu	7	6
TOPLAM	578	516

2014 yılında; **Uyarı** cezası alanların %12,5'i şahıs, %1,36'sı aracı kurum, %85,8'i de şirketlerdir. **İdari Para Cezası** alanların ise; %47,98'i şahıs, %16,5'i aracı kurum, %32,28'i şirket ve %3,13'ü ise Bağımsız Denetim Kuruluşudur.

2015 yılında; **Uyarı** cezası alanların %23,57' si şahıs, %5,69'u aracı kurum, %55,2'si şirket, %2,43'ü Bağımsız Denetim Kuruluşu ve %13'ü de diğer kuruluşlardır. **İdari Para Cezası** alanların ise; %31,5'i şahıs, %30,1'i aracı kurum, %34,2'si şirket ve %4,1'i de Bağımsız Denetim Kuruluşudur. Tablo 8

²⁰ <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/498> (SPK 2015 yılı faaliyet raporu)

Tablo 9: 2014-2015 Yılı Bağımsız Denetim Şirketlerine Uygulanan İdari Cezalar

Bağımsız Denetim Şirketi	Kurul Karar Tarihi	Kurul Karar No	İdari Para Cezasına Konu Fiil	İdari Para Ceza Tutarı
AKIS BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK ANONİM ŞİRKETİ	10.04.2014	11/370	Garanti Faktoring Hizmetleri A.Ş.'nin 31.12.2008 ve 31.12.2009 tarihli mali tablolarının denetiminde Kurulumuzun Seri:X, No:22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in 14'üncü maddesine aykırı bir şekilde yeterli mesleki özen ve titizliği göstermeyen Akis Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş hakkında, mülga 2499 sayılı SPKn' nun 47/A maddesi ile 6362 sayılı SPKn'nun 103 ve 105 inci maddeleri uyarınca, 2009 yılındaki bir adet aykırılık için asgari tutar olan 16.800 TL ve 2010 yılındaki bir adet aykırılık için asgari tutar olan 17.170 TL olmak üzere toplam 33.970 TL tutarında idari para cezası uygulanmasına oy çokluğu ile karar verilmiştir.	22,407.00
SUN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ANONİM ŞİRKETİ	30.10.2014	31/1057	Sun Bağımsız Dış Denetim YMM AŞ Sun tarafından hazırlanan değerleme raporunda; değerleme uzmanlarının isimlerinin ve imzalarının yer almamasının, mesleki ehliyetleri konusunda bir bilginin bulunmamasının, raporlarda araştırma/inceleme tarihinin belirtilmemesinin ve uygunluk beyanına yer verilmemesinin Uluslararası Değerleme Standartlarına aykırılık teşkil etmesi.Seri: VIII, No: 45 sayılı Tebliği'nin 2. maddesine aykırılık teşkil etmesi nedeniyle, ihlalin şekli noksanlık olduğu dikkate alındığında Sun Bağımsız Dış Denetim YMM A.Ş hakkında 6362 sayılı SPKn'nun 103 ve 105'inci maddeleri uyarınca 2013 yılı için öngörülen idari para cezasının alt sınır olan 21.560 TL tutarında idari para cezası uygulanmasına karar verilmiştir.	26,049.00

GÜRELİ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ ANONİM ŞİRKETİ	30.10.2014	15.09.2015	Metro Altın İşletmeciliği Sanayi ve Ticaret A.Ş ve Atlas Konaklama Hizmetleri Turizm ve Otelcilik A.Ş unvanlı şirketlerin değerlerini belirlemeye yönelik hazırlanan 28.12.2010, 17.06.2011, 21.02.2012 ve 01.03.2011 tarihli 4 adet şirket değerlendirme raporunda UDES' in ilgili hükümlerine aykırılık teşkil eden hususların bulunması ve böylelikle Seri: VIII, No: 45 sayılı Tebliğ'in 2' inci maddesinin (4) defa ihlal edilmesine ilişkin olarak, bu ihlallerin gerçekleştiği tarihlerde yürürlükte olan 2499 sayılı SPKn' nun 47/A maddesi ve 6362 sayılı SPKn' nun 103/1 ve 105/2 maddeleri uyarınca uygulanabilecek olan idari para cezası tutarları (sırasıyla 74.543TL-496.946 TL ve 60.000 TL-750.000 TL tutarları arası) ile 5326 sayılı Kabahatler Kanunu' nun 5' inci maddesi ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu' nun 7' inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan cezaların zaman bakımından uygulanmasına ilişkin hükümler birlikte dikkate alınarak lehte olduğu anlaşılan 6362 sayılı SPKn' nun 103/1 ve 105/2 maddeleri uyarınca hakkında, 2012 yılı için belirlenen asgari idari para cezası tutarı olan 20.000 TL tutarında bir idari para cezası verilmesine ve verilecek olan cezanın iki kat artırılarak 60.000 TL (20.000 TL idari para cezası + 20.000 *2 TL artırım) tutarında idari para cezası uygulanmasına karar verilmiştir.	26,049. 00
---	-------------------	-------------------	--	-----------------------

CONSULTA BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ANONİM ŞİRKETİ	07.09.2015	25/1132	Seri:X, No:22 Kalite kontrol denetiminde tespit edilen Mevzuata ve Türkiye Denetim Standartları'nın (BDS) muhtelif hükümlerine aykırı fiillere aykırılık	22,407. 00
--	------------	---------	---	---------------

Kaynak: SPK Bültenleri.

Ayrıca; Kurulun tüm hizmet birimleri tarafından 2014 yılı hesap dönemi içinde SPK'nın tüm hizmet birimleri 146 gerçek ve tüzel kişiye toplamda 24.316.893,00 TL idari para cezası kesmiştir 2015 yılında 223 gerçek ve tüzel kişi hakkında toplam 15.444.334 TL tutarında idari para cezası uygulanmıştır.

3.1.2.7. 2016-2017 Yılları Arası İdari Para Cezası Alan Denetçiler

2016 yılı içinde bağımsız denetim şirketleri üzerinde yapılan denetimler kapsamında, yapılan incelemelerde, olağan dışı fiyat ve miktar hareketliliği gözlenen firmalar ve şahısları, denetleyen denetim şirketleri yaptırımları görülmektedir. Bu yaptırımların 5 farklı pay piyasasında internet yoluyla emir iletimine kapatma, 3 farklı pay piyasasında brüt takas uygulanması, 1 pay piyasasında önceden depo şartı uygulanmasından kaynaklanmaktadır. Yatırım kuruluşlarının pay piyasasında yatırımcı hesaplarında vekâletname ile yetkilendirilmiş kişiler tarafından verilen emirleri kabul etmelerinin ve payın açığa satış ve kredili işlemlere konu edilmesinin yasaklanması şeklinde tedbirler uygulanmasından kaynaklı olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, 65 gerçek ve 7 tüzel kişi hakkında geçici işlem yapma yasağı, 2 gerçek kişi hakkında önceden depo şartı uygulaması ve yatırım kuruluşlarının bu şahısların internet üzerinden verdikleri emirleri kabul etmemeleri gibi tedbirler uygulanmış, 1 “**bağımsız denetim kuruluşunun**” yetkisi iptal edilmiş ve “**1 şahsın bağımsız denetim yapması**” yasaklanmıştır.

2016 yılı içinde yapılan Kurul denetim faaliyetleri sonucunda uygulanan yaptırımlara ilişkin bilgiler izleyen tabloda yer almaktadır Tablo-10. Kurul'un tüm hizmet birimleri tarafından 2016 yılında gerçekleştirilen incelemeler neticesinde tesis

edilen idari para cezalarının tutarı ile uygulama nedenlerine ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda yer almaktadır Tablo-11.

Tablo 10: 2016-2017 Yılı Uygulanan Yaptırımlar²¹

	2016	2017
Uyarı	249	191
Şahıs	86	46
Aracı Kurum	8	1
Şirket	155	125
Bağımsız Denetim Kuruluşu	0	3
Diğer	0	16
Suç Duyurusu ve İşlem Yasağı	336	265
Suç Duyurusu	202	170
Suç Duyurusu ve İşlem Yasağı Tekrarlanması	29	30
Suç Duyurusu ve İşlem Yasağı Getirilmesi	105	65
İdari Para Cezası	171	158
Şahıs	44	86
Aracı Kurum	74	48
Şirket	48	18
Bağımsız Denetim Kuruluşu	5	6
TOPLAM	756	614

2016 yılında; **Uyarı** cezası alanların %34,53'ü şahıs, %3,21 'i aracı kurum ve %62,24'ü şirkettir. **İdari Para Cezası** alanların ise; %25,73'ü şahıs, %43,21'si aracı kurum, %28,07'si şirket ve %2,92'si ise Bağımsız Denetim Kuruluşudur.

2017 yılında; **Uyarı** cezası alanların %24,08'i şahıs, %0,52'si aracı kurum, %65,44'ü şirket, %1,57'si Bağımsız Denetim Kuruluşu ve %8,37'si de diğer kuruluşlardır. **İdari Para Cezası** alanların ise; %54,4'ü şahıs, %30,3'ü aracı kurum, 11,3'ü şirket ve 3,79'u da Bağımsız Denetim Kuruluşudur. Tablo 10

²¹ <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/499> (SPK 2017 yılı faaliyet raporu)

Tablo 11: 2016-2017 Yılı Bağımsız Denetim Şirketlerine Uygulanan İdari Cezalar -

Bağımsız Denetim Şirketi	Kurul Karar Tarihi	Kurul Karar No	İdari Para Cezasına Konu Fiil	İdari Para Ceza Tutarı
LEGAL BAĞIMSIZ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ANONİM ŞİRKETİ	04.02.2016	4/134	GÇS Metal Çatı İzolasyon Taahhüt Ticaret ve Sanayi A.Ş.(GÇS Metal)'nin 2012 ve 2013 yılı finansal tablolarının özel bağımsız denetiminde muhtelif <u>BDS'lere</u> aykırılıklar	280,091.00
EGE BAĞIMSIZ DENETİM ANONİM ŞİRKETİ	03.03.2016	8/263	Türkiye Denetim Standartlarının muhtelif hükümlerine aykırı fiiller nedeniyle Seri:X. No:22 Tebliği ve <u>SPKn'nin</u> 103'üncü maddesi kapsamında verilen ceza	49.000,00
LEGAL BAĞIMSIZ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ANONİM ŞİRKETİ	03.03.2017	9/336	<u>Kurulumuzun 17.07.2003 tarihli ve 37/875 sayılı Kararı'na aykırı olarak 08.11.2013 tarihli Değerleme Raporu'na ilişkin CLK Holding AS ile herhangi yazılı bir sözleşme (hizmet sözleşmesi) yapmamış olmanız nedeniyle Legal Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş hakkında SPKn'nun 103'üncü maddesi uyarınca 2013 yılı için belirlenen asgari tutar olan 21.560 TL tutarında idari para cezası tesis edilmesine karar verilmiştir.</u>	240.000,00
AC İSTANBUL ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK ANONİM ŞİRKETİ	10.02.2017	6/219	Türk Denetim Standartlarının muhtelif hükümlerine aykırılıklar ve <u>SPKn'nun</u> 103'üncü maddesi hükmü uyarınca	24.672.00

Kaynak: SPK Bültenleri

Bağımsız Denetim Kuruluşlarının tekrar faaliyetine ilişkin izinler TTK ve KGK mevzuatlarının gerektirdikleri haricinde, SPK'nın ilave şartları da mevcut hale gelince, kurul tarafından tekrar yetkilendirilmeleri yapılır. Bu kapsamda, sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunacak bağımsız denetim kuruluşları yetkilendirilmek üzere Kurul'a başvuruda bulunmaktadır. Bu çerçevede 2016 yılı içinde 3 bağımsız denetim kuruluşu yetkilendirilmiş, 1 bağımsız denetim kuruluşunun faaliyet yetkisi, 2017 yılında ise 1 bağımsız denetim kuruluşu yetkilendirilmiş, 1 bağımsız denetim kuruluşunun faaliyet yetkisi iptal edilmiştir.

3.2.1.8. 2018-2019 Yılları Arası İdari Para Cezası Alan Denetçiler

2018-2019 yılları içinde yapılan Sermaye Piyasası Kurul denetim faaliyetleri sonucunda bağımsız denetim ve yeminli mali müşavirlik şirketleri için, birden fazla yaptırımında bulunulmuştur. Tabloda gösterilenlerden hariç;

- Sermaye piyasalarında değerlendirme ve denetim faaliyetinin süresiz olarak yasaklanmasına
- Sermaye piyasalarında bağımsız denetim yetkisinin iptal edilerek Liste'den çıkarılmasına
- Ayrıca tabloda görülen idari para cezalarına çarptılmıştır.

Tablo 12: 2018-2019 Yılı Bağımsız Denetim Şirketlerine Uygulanan İdari Cezalar

Adı Soyadı / Ticaret Unvanı	Kurul Karar Tarihi	İdari Para Cezasına Konu Fiil	İdari Para Ceza Tutarı
PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OCAK 2018	.Tasfiye Halinde Ataç İnşaat ve Sanayi A.Ş. <u>nin</u> 30.06.2013 tarihli sınırlı bağımsız denetiminde, yeterli inceleme teknikleri uygulanmaması, mesleki özen ve şüphecilik ilkesine uygun hareket edilmemesi	269.500,00
DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	OCAK 2018	Kalite kontrol incelemesinde tespit edilen mevzuat aykırılıkları	280.091,00
ALTERNATİF BAĞIMSIZ DENETİM ve YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	TEMMUZ 2018	İncelemede kurulun 17.07.2003 tarih ve 37/875 sayılı kararı, III.62-1 sayılı Sermaye Piyasasında Değerleme Standartları Hakkında Tebliğ, Seri X tespit edilen mevzuata aykırı durumlar	10,980.00
EREN BAĞIMSIZ DENETİM ve YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	KASIM 2018	Hazırlanan Şirket Değerleme Raporunda süreklilik arz edecek bariz hesaplama hataları, uluslararası değerlendirme standartlarına aykırı uygulamaları mevcudiyeti	808.500,00
YORUM YMM BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	OCAK 2019	Hazırlanan Şirket Değer Tespit Raporunda maddi hata yapılması ve değerlemeye esas alınan hesaplama yöntemlerinde makul olmayan varsayımlarda bulunulması uluslararası değerleme standartlarına aykırı uygulamaların tespiti	52.098,00

Kaynak: SPK Bültenleri

Sermaye Piyasası Kurulu denetim faaliyeti, önemlilik ve öncelik ilkeleri ile risk değerlendirmeleri kapsamında oluşturulan program uyarınca yürütmektedir. Denetim programı, önemlilik ve öncelik ilkeleri çerçevesinde risk değerlendirmesi uyarınca belirlenen denetimlerin yanı sıra Kanunla yıllık olarak yapılması zorunlu tutulan denetimler, yargı mercileri, Kurul Karar Organı veya Başkan, diğer kamu kurumları tarafından talep edilen denetimler, ihbar ve şikâyetler dikkate alınarak oluşturulmaktadır.²²

3.3. ARAŞTIRMANIN BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Hâlihazırda bağımsız denetime tabi kuruluşlar üzerinde düzenlemeleri daha çok Sermaye Piyasası Kurulu yürütmektedir. Kurul denetçiler üzerinde, yaptığı tetkik ve incelemelerde, son değişiklik ve yöntemleri rehber edinerek ilerlemekte ve denetim işini yerinde getirmektedir. Kurul yaptığı denetimlerde, denetim sırasında bağımsız denetim şirketlerinden, elde ettiği önemli bulguları dikkate alarak, denetim bulgularını, ilişkili şirket veya bölümlere ait finansal bilgileri etkileyen konuların, kendi denetim ekibiyle tartışılmasının uygun olduğuna veya ilave testlerin yapılmasının gerekli olduğuna karar verir. Kurulun denetimi yalnızca planlanması aşamasında değil, bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması sırasında elde edilen bulgular da hile açısından değerlendirir.

Özellikle, bağımsız denetim şirketleri, denetim programlarındaki farklılıkların varlığı, denetim kanıt oluşturabilecek nitelikteki belgelerin kaybolması ve bu belgelerde çelişkili ifadelerin bulunması veya bağımsız denetim şirketi ve denetlenen firma arasındaki olağandışı problemlerin varlığı gibi hususlar hilenin mali tablolarda bulunması açısından bir risk oluşturması sebebiyle ayrıntılı olarak incelenir ve ek prosedürler belirlenerek uygulanır. Eğer SPK'nın yaptığı denetim sonucunda elde edilen bulguların mali tablolara etkisi önemli düzeyde olursa, bu konuda ek prosedürlerin uygulanması gerekmektedir.²³ (SPK Seri: X, No: 22)

²² <http://www.spk.gov.tr/Bulten/Goster?year=2019&no=1> (SPK Bülteni)

²³ <http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590> (Madde 8)

Sermaye Piyasası Kurulunun, denetçilere uyguladığı yaptırımlarından biri olan, “bağımsız denetim faaliyetinde bulunma yetkisinin iptali” ile ilgili durumlar aşağıda maddeler halinde sıralanacak olursa²⁴

- Denetim kuruluşunun, kuruluş şartlarını kaybetmesi
- Denetçinin bağımsız denetim standartlarına aykırı davranması;
 - Denetim sırasında görevlendirmede denetimin ilgili kanun ve kaidelerine riayet edilmemesi,
 - SPK’ya bildirilenler hariç denetçileri denetimde görev verilmesi,
 - Bağımsız denetimi sırasında kanıt amacıyla hazırlanan çalışma kâğıtlarının, kanıtlayıcılığının olmaması,
 - Yanlış denetim tekniklerinin kullanılması nedeniyle uygun denetim kanıtlarına ulaşılmamış olması,
 - Raporlama standartlarına ilişkin esaslara uygun hareket edilmemesi,
- Denetim sırasında, mali tabloların önemlilik seviyesini etkileyecek derecede hususlar tespit edilmesine rağmen, denetimi yapan kuruluşun, denetim standartlarına uygun hareket ettiğini kanıtlayamaması,
- Denetimde yer alan kişilerin etik ilkelerine uymaması
- SPK’ya ibrazı zorunlu olan, bilgi ve belgeleri zamanında, doğru ve tam bir şekilde ibraz etmemek veya SPK denetçisine bilgi ve belgeleri zamanında, doğru ve tam bir şekilde sunamamak,
- Gerçeğe aykırı, hatalı, eksik ve yanıltıcı denetim raporu hazırlama,
- Sermaye piyasalarında fiilen kesintisiz olarak 5 yıl süre ile denetim faaliyetinde bulunulmamış olmak

6102 sayılı TTK hükümleri kapsamında gerçekleştirilecek bağımsız denetim faaliyeti ve bu faaliyette bulunacaklara ilişkin olarak 02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde

²⁴ Sermaye Piyasası Kurulu, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”, (Seri:X, No:22), Madde :30

Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) yetkilendirilmiştir. Diğer taraftan, 6362 sayılı SPK'nu ile daha önce KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarının, sermaye piyasasında faaliyette bulunmaları için belirlenecek ilave şartlar kapsamında, Kurul tarafından tekrar yetkilendirilmeleri yapılacaktır. Bu kapsamda, sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunacak bağımsız denetim kuruluşları yetkilendirilmek üzere Kurula başvuruda bulunmaktadır. Bu çerçevede 2018 yılı içinde 1 bağımsız denetim kuruluşu yetkilendirilmiş, 1 bağımsız denetim kuruluşunun faaliyet yetkisi iptal edilmiştir.²⁵

Sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine ilişkin olarak, bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartları, faaliyet esasları, bu kuruluşlarda çalışabilecek kişilerin nitelikleri ve müşteri işletmelerle yapılan sözleşmeler açısından gözetim faaliyetinde bulunmaktadır. Bu kapsamda, bağımsız denetim kuruluşları nezdinde kalite kontrol çalışmaları yürütülmektedir. Bağımsız denetim sektörünün işleyişinde etkinliği artırmak üzere Kurul'un diğer birimlerinden ve diğer ilgili kurumlardan gelen bildirimler de gözetim faaliyeti kapsamında dikkate alınmakta, bunun sonucunda bağımsız denetim kuruluşları nezdinde kalite kontrol çalışmaları yürütülmektedir.²⁶

Bağımsız denetim kuruluşları nezdinde gerçekleştirilen gözetim faaliyetinin etkinliğini arttırmak amacıyla Uzaktan Veri Alım Projesi ile yapılan gözetim kapsamında elektronik ortamda çeşitli raporlar alınmaktadır. Gözetim faaliyetleri kapsamında, SPK'nın belirttiği yıllar içinde bağımsız denetim kuruluşları kalite kontrol denetimlerini gerçekleştirir.²⁷

Bilindiği üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının değişimlerini büyük bir incelikle takip etmekte ve bu değişiklikleri Türkiye Muhasebe Standartları adı altında, yayınlamaktadır.

²⁵ <http://www.spk.gov.tr/Bulten/Goster?year=2019&no=1> (SPK Bülteni)

²⁶ <http://www.spk.gov.tr/Bulten/Goster?year=2019&no=7> (Sayı:7 SPK Bülteni 2019)

²⁷ <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/502> (SPK 2018 yılı faaliyet raporu)

Sonuç olarak yaptırımlara bir eleştiride bulunacak olursak;

- Bağımsız denetim şirketlerine düzenleme yapma ve idari yaptırım uygulama yetkisinin. SPK, KGK ve BBKD tarafından kullanılıyor olması, bağımsız denetçiler açısından, mesleki anlamda bazı zorluk ve belirsizlikler doğurmakta, denetçilerin elini ayağını bağlamaktadır.
- Uygulama bağımsız denetçilerin, denetleme teknikleri tek bir kaynaktan çıkarken, bağımsız denetçileri denetleyen üç farklı kurum denetim birbirinden farklı olması, denetçileri zor durumda bırakmaktadır.
- Bağımsız denetim şirketlerine ve denetçilere uygulanacak idari yaptırımlar ve yaptırım uygulanacak haller farklı farklı kanunlarda, farklı birimler tarafından uygulanmakta olup, denetçiyi sıkıştırılmaktadır.
- Bağımsız denetim şirketlerine ve denetçilere uygulanacak cezalara ilişkin bir fiile birden fazla kurum tarafından yaptırım uygulanmaya çalışılması, denetçi açısından kafa karıştırıcı olmaktadır.
- İdari para cezaları, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve Sermaye Piyasası Kanunlarında düzenlenmişken, Bankacılık Kanunlarında konu ile ilgili hüküm bulunmamaktadır.
- İdari para cezaları, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’de sarıh bir şekilde ifade edilmemişken, Kamu Gözetim Kurumu düzenlemelerinde, yasalarla uyumlu açık ve sistematik bir şekilde hazırlanmıştır.
- Bağımsız denetim şirketlerine ve denetçilere uygulanacak idari para cezalarının, daha detaylı bir şekilde düzenlenmesi kanaatindeyiz.

Hâlihazırda bağımsız denetime tabi kuruluşlar üzerinde düzenlemeleri daha çok Sermaye Piyasası Kurulu yürütmektedir. Kurul denetçiler üzerinde, yaptığı tetkik ve incelemelerde, son değişiklik ve yöntemleri rehber edinerek ilerlemekte ve denetim işini yerinde getirmektedir. Kurul en büyük değişiklik ivmesini, Amerika ve Dünya uygulamalarından, Avrupa Birliği uygulamalarına yönelmekle yakalamıştır. Kurulun yayınladığı, özellikle çalışmamızın esasını oluşturan, denetçilere uygulanan yaptırımlar ve düzenlemeler hususunda mevcut muğlaklıklar, netleşmiştir. Seri XI No: 29 sayılı Tebliği ile Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının son şeklini kabul etmemiş, bunların içinde, Avrupa Birliğinde mevcut sık kullanılan ve tanınan şeklini kullanacağını bildirmiştir. Yapılan bu uygulama ile

içinde bulunulan Avrupa Birliği Mkteseabatına uyum sürecinin bir sonucu görüldüğünden, uygulamaya konulmuştur. Kurulun hazır sahip olduğu eğitim ve potansiyel gücü sayesinde dünya genelinde geliştirilmiş, uygulamaları rehber edinerek, Avrupa Birliğinin de önüne geçmesi temennisindeyiz.



SONUÇ

Günümüz dünyasında bağımsız denetim faaliyetlerinin çok önemli hale gelmesi ve işletmeler tarafından yoğun bir şekilde kullanılmasının yanı sıra denetiminde zorunlu duruma gelmesi ile birlikte, denetim faaliyeti gerçekleştiren şirketlerin de çok daha etkin bir çalışma sürdürme zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bu sebepten dolayı bağımsız denetim şirketleri tarafından yürütülen denetim faaliyetleri esnasında standartlara uygun denetim yaparak denetim riskini en aza indirecek kararlar almak denetçinin en önemli mesleki özelliği haline gelmiştir.

Bağımsız denetim işletmeler için her ne kadar zorunlu ve önemli ise de işletme ile ilgili olan finansal tablo kullanıcılar için de bir o kadar önemlidir. Zira işletme ile ilgili olan bir finansal tablo kullanıcısı bağımsız denetim faaliyetinin sonucuna göre bazı yorumlar yaparak bir takım kanaatlere ulaşır ve bazı kararlar vermektedir. Bu durumdan dolayı finansal tablolarda oluşan hata ve yanlışlıkların önem seviyesi finansal tablo kullanıcıları için büyük önem taşımaktadır.

Bu bağlamda denetçiye düşen en büyük görev finansal tablolarda meydana gelen hata ve yanlışlıkların önem derecesini tespit etmek ve denetim riskini en düşük seviyeye indirmektir. Denetçinin, denetim tekniklerinin yanı sıra mesleki muhakemesini de kullanarak bağımsız denetim faaliyetlerini yürütmesi ve bunu yaparken hata oranını en düşük seviyede olması beklenmektedir. Denetçi denetim sırasında gerekli özeni ve titizliği göstermediği takdirde hata yapacak ve yaptığı hatalardan dolayı birçok yaptırıma maruz kalacak bu da denetçinin ve denetim mesleğinin güvenilirliğini etkileyecektir. Bu nedenle denetçinin esas görevi denetim standart ve ilkelerine en uygun şekilde denetim yapıp güvenilirliği sağlamak ve devam ettirmektir.

Mevcut durumda bağımsız denetime tabi kuruluşlar üzerinde düzenlemeleri daha çok Kamu Gözetim Kurumu ve Bankaları Denetleme Kurulundan ziyade, Sermaye Piyasası Kurulu yürütmektedir. Kurul denetçiler üzerinde, yaptığı tetkik ve incelemelerde, son değişiklik ve yöntemleri rehber edinerek ilerlemekte ve denetim işini yerinde getirmektedir. Kurul en büyük değişiklik ivmesini, Amerika ve Dünya uygulamalarından, Avrupa Birliği uygulamalarına yönelmekle yakalamıştır. Kurulun yayınladığı, özellikle çalışmamızın esasını oluşturan, denetçilere uygulanan

yaptırımlar ve düzenlemeler hususunda mevcut muğlaklıklar, kısmen netleşmiştir. Uluslararası piyasalara entegre olması ve değişimleri yakalaması halinde kurumun denetçilere yönelik, uygulayacağı yaptırımlar hususunda, net bir pozisyon alacağı aşikârdır. Seri XI No: 29 sayılı Tebliği ile Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının son şeklini kabul etmemiş, bunların içinde, Avrupa Birliğinde mevcut sık kullanılan ve tanınan şeklini kullanacağını bildirmiştir. Yapılan bu uygulama ile içinde bulunulan Avrupa Birliği Müktesebatına uyum sürecinin bir sonucu görüldüğünden, uygulamaya konulmuştur. Kurulun hazır sahip olduğu eğitim ve potansiyel gücü sayesinde dünya genelinde geliştirilmiş, uygulamaları rehber edinerek, Avrupa Birliğinin de önüne geçmesi yararlı olacaktır.

Bu çalışmada bağımsız denetim sırasında denetçinin de mesleki yargısına bağlı olarak vermiş olduğu kararlardan ötürü ne tür yaptırımlarla karşı karşıya kalabileceği ile ilgili bir çalışma yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda bu yaptırımların denetim mesleğinin güvenilirliği ve kalitesi açısından oldukça önemli olduğu yeni geliştirilen standartlarla uyum sürecinin kısmen de olsa başarıya ulaşarak bazı konuları netleştirdiği ancak hala gelişmekte olan bir süreçte olduğumuz tespit edilmiştir.

KAYNAKÇA

Aksoy, T. (2002). *Tüm Yönleriyle Denetim*. Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara.

Arıkboğa, D. Şişmanoğlu E. (2016). Türkiye’de Bağımsız Denetimde Mesleki Yargı Kullanımında Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri. *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*. 2016(49): 29-48.

Arslan, E. (2011). Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Denetçinin Niteliği. *Mali Çözüm Dergisi*. 21(104): 73-107.

Ataman, Ü, Hacırüstemoğlu, R. Ve Bozkurt, N.: (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*. İstanbul: Alfa Basımevi.

Atmaca, Metin (2012). Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*. 13(1): 191-205.

Aytekin, S., H. Sezgin, M. Yalçın (2015). “Uygulamacıların Muhasebede Hata Ve Hileler İle Hile Belirteçlerine Yönelik Yaklaşımları: Balıkesir İli Örneği”, *Muhasebe Ve Denetime Bakış*. 14(44): 69-89.

Azap, Şakir Sercan (2012). *Muhasebe Mesleğinde Yargı*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi. S.B.E, İşletme Anabilim Dalı.

Bayazıtlı, E. (1991). *Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları Ve Türkiye Uygulaması*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Ankara: Ankara Üniversite Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bhattacharjee, Sudip, Kimberly K. Moreno (2013). The Role Of Auditors’ Emotions And Moods On Audit Judgment: A Research Summary With Suggested Practice Implications. *Current Issues In Auditing*. 7(2): 1-8.

Bilen, A., Y. Yılmaz (2014). Muhasebe Mesleğinde Etik Ve Etiklerle İlgili Çalışmalar. *Dicle Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 2(6): 57-72.

Blau, G. (2003). Testing For A Four-Dimensional Structure Of Occupational Commitment. *Journal Of Occupational And Organizational Psychology*. 76: 469-488.

Bozkurt, Nejat (2015). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Yayınları.

Bozkurt, Nejat (2010). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Yayınevi.

Buz, Bülent (2015). *Bağımsız Denetim Genel Bir Bakış*. İstanbul:Hilal Yayıncılık.

Chiş, Anca Oana, Andra Maria Achim (2014). Professional Judgement. The Key To A Successful Audit. *Sea-Practical Application Of Science*. 2(3/5): 217-222.

Cömert, Nuran (2012). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Kullanılabilecek Yöntemler. *Mali Çözüm Dergisi*. 1-2: 29-49.

Çaldağ, Y. (2007). *Denetim Ve Raporlama Finansal Tablolar Ve Analiz Teknikleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Çankaya, Fikret, Oğuzhan Hatipoğlu (2011). Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörlerin Meslek Mensuplarının Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma. *International Journal Of Economic And Administrative Studies*. 4(7): 61-89.

Çelik, A. (2005). *Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*. Ankara: Seçkin Yayınevi.

Çömlekçi, F. Kepekçi C. ve Erdoğan M. (1992). *Muhasebe Denetimi*. Eskişehir: Birlik Ofset Yayıncılık.

Dalkılıç, Ali Fatih (2008). *Ulusal Ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Mesleki Yargının Rolü*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi S.B.E., İşletme Anabilim Dalı.

Dalkılıç, A. F. (2008b). Mesleki Yargı Sürecinin Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 10(3): 1-18.

Daştan, A. (2009). Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri Ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*. 26(1): 281-311.

Demir, B. (2010). Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Kalitesi. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*. 2010(48): 142-153.

Demir, Berna (2015). Muhasebe Ve Denetim Mesleğinde Etik. *Eğitim Ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*. 4(34): 341-352.

Derun, Ivan (2017). Improvement Of The Essence Of Professional Judgment In Accounting Of Ukraine. *Journal Of Technology And Production Reserves*. 2/4(34): 25-29.

Downie, Robin, Jane Macnaughton (2013). In Defence Of Professional Judgement. *Europe Pmc Funders Group*. 15(5): 322-327.

Dural, F. (2005). Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında Taslak'ta Yer Alan Şirketlerin Denetimi Ve Muhasebe Standartlarına İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*. 15(70): 29-35.

Erdoğan, Sedat (2015). Finansal Skandalların Bağımsız Denetim Boyutu. *Mali Çözüm Dergisi*. Sayı: Mart-Nisan, Ss.15-32.

Erdoğan, Sedat (2016). Bağımsız Denetçinin Üçüncü Kişilere Karşı İhmal Kapsamındaki Sorumluluğu. *Mali Çözüm Dergisi*. 1-2: 57-79.

Ergin, H. (2006). *Denetim*. Kütahya: Ekspres Matbaası.

Erol, A. (1997). *Finansal Kurumların Denetimi*. Bildiri, Xvi. Türkiye Muhasebe Kongresi. İstanbul.

Fido, Esse Mahamud (2016). *Finansal Tablolarda Hile Denetimi Ve Hileyi Önlemeye Yönelik Denetim Teknikleri: Türkiye Ve AB Uygulamalarının Karşılaştırılması*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Konya: Selçuk Üniversitesi, S.B.E., İşletme Anabilim Dalı.

Gibbins, Michael, Alister K. Mason (1988). *Professional Judgment In Financial Reporting*. Cıca Research Study.

Gönen S. (2016). Bağımsız Denetimde Çalışma Kağıtlarının 230 No'lu Türkiye Denetim Standardı Açısından İncelenmesi. *İnsan Ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*. 5(7): 1792-1808.

Gönen S. Ve Yıldırım F. (2019). Bağımsız Denetimde Kanıt Ve Bist Uygulaması. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 8(1/2).

Greenfield, A. C., C. S. Norman, B. Wier (2008). The Effect Of Ethical Orientation And Professional Commitment On Earnings Management Behavior. *Journal Of Business Ethics*. 83: 419-434.

Güredin, Ersin (2007). *Denetim Ve Güvence Hizmetleri: Smmm Ve Ymm'lere Yönelik İlkeler Ve Teknikler*. İstanbul: Arıkan Yayınları.

Güçlü, Faruk (2005). *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Detay Yayıncılık.

Güredin, Ersin (2007). *Denetim Ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Arıkan Yayınevi.

Haftacı, V. (2011). *Muhasebe Denetimi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Haftacı V. (2016). *Muhasebe Denetimi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Hooks, Karen L. (2011). *Auditing And Assurance Services*. Wiley.

Intosai (2009). *Issai 1003*. Viyana: Uluslararası Sayıştaylar Birliği.

İskender, H. ve Kırlioğlu Hilmi (2012). *Türkiye’de Meslek Mensuplarının Mesleki Yetkinliklerinin Geliştirilmesinde Sürekli Eğitimin Rolü*. *Mumeyek Dergisi*. 2012(3): 301-331.

Johnstone, Karla M., Audrey A. Gramling, Larry E. Rittenberg (2014). *Auditing: A Risk-Based Approach To Conducting A Quality Audit*. 9. Edition, South-Western Cengage Learning.

Karacan S. Ve Uygun R. (2016) Denetim Ve Raporlama; Umuttepe Yayınları

Karacaer, Semra, Nurettin İbrahimoglu (2003). “İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol Ve Verimlilik İlişkisi Ve Önemi”, Hacettepe Üniversitesi İibf Dergisi, Cilt:21, Sayı:1, Ss.211-228.

Karaoğlu, Mehmet (2011). “Muhasebe Bilgilerinin Güvenliğinde Mesleki Yargının Önemi”, Dokuz Eylül Üniversitesi, S.B.E., İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İzmir.

Karavardar, Alper (2016). “Denetim Kalitesine Etki Eden Faktörler”, Ankara: Gazi Kitabevi.

Karavardar, Alper (2017). “Denetim Kararlarını Etkileyen Bilişsel Önyargılar”, Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:5, Sayı:1, Ss.26-48.

Kardeş, Seval (1996). Denetim Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanım Ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Spk Yayın No:29, Ankara.

Kaval, H. (2008). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (Ifrs/Ias) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi, Ankara: Gözden Geçirilmiş Ve Yenilenmiş 3.Baskı, Gazi Kitabevi.

Kayıhan, Şaban (2014). Borçlar Hukuku Genel Hükümler,4. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları.

Kayrak, Musa (2015). “Denetim Başarısızlığı Kavramı: Nedenleri, Sonuçları Ve Çözüm Önerileri”, Niğde Üniversitesi, İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:8, Sayı:1, Ss.91-103.

Kılıçoğlu, M. Ahmet (2010). “Borçlar Hukuku Genel Hükümler”, 15. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.

Kızılgöl, Ömür, Burcu İşgüden (2011). "Denetim Riskinin Belirlenmesinde Mesleki Yargının Denetçiler Tarafından Kullanılması", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 13, Sayı: 4, Ss.1-33.

Köksal, Ayşe Gül (2013). “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Risklerin Tespiti Ve Yönetilmesine İlişkin Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu”, C.Ü. İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:14, Sayı:2, Ss.307-325.

Köse, H. Ö. (2007). Dünya'da Ve Türkiye'de Yüksek Denetim, Ankara: Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, Kuruluş Yıldönümü Yayınları.

Köse, Yasemin, Selim Ertan (2016). “Türkiye’de Bağımsız Denetçilik Ve Bağımsız Denetçiliğin Sorumluluğu”, Uluslararası Yönetim İktisat Ve İşletme Dergisi, İcafr 16 Özel Sayısı, Ss.290-307.

Küçüksözen, Cemal (2005). “Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları Ve İmkb Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara.

Lord, A. T., F. T. DeZoort (2001). "The Impact Of Commitment And Moral Reasoning On Auditors' Responses To Social Influence Pressure", Accounting, Organizations And Society, Vol:26, Pp.215-235.

Manas, Fatih Yıldırım, Bağımsız Denetimde Kanıt Ve Bist Uygulaması, Sosyal Araştırmalar Dergisi 2019 Cilt:8 Sayı:1/2)

Mohd-Sanusi, Zuraidah, Takiah Mohd-Iskandar (2007). “Audit Judgment Performance: Assessing The Effect Of Performance Incentives, Effort And Task

Complexity”, Managerial Auditing Journal, Vol: 22, No: 1, Pp.34-52.

Nazlıoğlu, B., Y. Özerhan (2012). “ Fraudulent Financial Reporting (Ffr) Detection: A Perspective From Turkey”, World Of Accounting Science, Vol:14, Issue:2, Pp.99-114.

Okay, S. (2011). “Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İncelenmesi”, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Karaman.

Oktay, Sadiye (2013). “Bağımsız Denetim Etkinliğinin Artırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite Ve Kalite Kontrol: Abd Düzenlemeleri”, Maliye Finans Yazıları: Cilt:27, Sayı:100, Ss.42-94.

Özkoç, A. Erdal, Muhsin Çelik, Seçkin Gönen, Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramı Ve Muhasebenin Sosyal Sorumluluğu, Finansman Dergisi (Mufad). 2005, Sayı:27, Ss.134-145, S. 136.)

Pcoab. (2013). “Qc Section 20 - System Of Quality Control For A Cpa Firm's

Roberston, Jack C., Timothy J. Louwers (1998). “Auditing”, Boston: Mcgraw Hill Company.

Sadiye, O. (2013). Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında. Denetim Hizmetinde Kalite Ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemaliye Finansyazıları Dergisi. Ekim 2013.

Saygılı, A. T. (2007). *Bağımsız Denetim Firmalarında Kalite Yönetimi*. Mevzuat Dergisi, 9(110):11-23.

Selimoğlu Seval, Özbirecikli M., Uzay Ş., Uyar S. (2015). Bağımsız Denetim, Türkiye

Selimoğlu, Seval Kardeş, Gül Yeşilçelebi (2003). “Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Sayı:64, Ss.27-52.

Sipahi, B. (2001). Muhasebe Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri Ve Bir Uygulama, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Smith, D., M. H. (2008). "An Empirical Examination Of A Three-Component Model Of Professional Commitment Among Public Accountants", Behavioral Research İn Accounting, Vol:20, Issue:1, Pp.75-92.

Sürmen, Y. ve Bayraktar Y. (2015). “Muhasebe Ve Denetim Mesleğinde Mesleki Yargı Kullanımının Değerlendirilmesi: Borsa İstanbul (Bıst) 100 Endeksi’ndeki Şirketler Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe Ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Yıl:2015, Sayı:9, Ss.108-152.

Şişmanoğlu, Elçin (2016). *Bağımsız Denetçinin Mesleki Yargısı Ve Türkiye’de Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul: İstanbul Üniversitesi S.B.E., İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi.

Şişmanoğlu, Elçin, Dursun Arıkboğa (2018). The Factors Affecting Using Professional Judgment İn Independent Auditing: Evidences From Turkey. *Contemporary Research in Economics And Social Sciences*. 2(1): 141-188.

Tanç, Ahmet, Abdurrahman Gümrah (2015). Bağımsız Denetimde Mesleki Muhakeme Becerisini Etkileyen Faktörlerin Tespit Edilmesine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 17(3): 525-538.

Topçuoğlu, M. (2012). *Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu*. Ankara: Seçkin Yayınevi.

Tuan, A.K. ve Sağlar J. (2004). İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi. *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*. 11(1): 5-6.

Tuan, K. A., Sağlar, J. (2015). Denetimde Kalite Ve Kalite Kontrolü. Ankara: Karahan Kitabevi.

Uzay, Ş. ve Bayat, S. B. (2016). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler Ve Tartışmalı Konular. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 21(5): 1503-1513.

Uzay, Ş. ve Gönen, Ş. (2010). Muhasebeci Ve Denetçilere Yönelik Yaptırımların Finansal Raporlama Sürecindeki Yeri. *Möдав*. 115-144.

Wedemeyer, P. D. (2010). A Discussion Of Auditor Judgment As The Critical Component İn Audit Quality - A Practitioner's Perspective. *International Journal Of Disclosure And Governance*. 7(4): 320-333.

Yanık, R. (2013). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Denetçi Sorumluluğu Ve Borç-Alacak Hesaplarının Denetimine İlişkin Bir Öneri. *Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*. 27(4):358-367.

Yurdakul, H. (2005). *Bağımsız Denetimde Kalite Kontrolü Ve Türkiye'deki Uygulamalar*. Ankara: Gazi Üniversitesi.

MAKALELER

Gönen, S. ve Uzay Ş. (2010). Muhasebeci Ve Denetçilere Yönelik Yaptırımların Finansal Raporlama Sürecindeki Yeri. *Möдав*. 2010(1): 115-143.

Erdoğan, M. Muhasebe Denetimi Ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği. *Doğu Üniversitesi Dergisi*. 2002(5): 51-63.

Önce, S. ve Başar B. (2009). Türkiye'deki Akademik Araştırma Dergilerinde Muhasebe Alanında Yazılmış Makalelerin Analizi: 2000-2008. *Anadolu Üniversitesi Dergisi*. 2009(1): 1-14

Yurdakul, H. (2005). *Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Ve Türkiye'deki Uygulamaları*. Gazi Üniversitesi 2005- Master Tezi
[Http://Www.SpK.Gov.Tr/Sayfa/Dosya/702](http://Www.SpK.Gov.Tr/Sayfa/Dosya/702) (11.01.2019)

İNTERNET SAYFALARI

Balıkesir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. (2018). *Bağımsız Denetçilere Yönelik Sürekli Eğitim Programı*.
<http://www.blksmmmo.org.tr/duyurular/goster/turmobdan-bagimsiz-denetcilere-yonelik-surekli-egitim-programi> (15.01.2019)

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu. (2018). *Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumuna İlişkin Düzenlemeler*. <https://www.bddk.org.tr/Mevzuat-Kategori/Bankacilik-Duzenleme-ve-Denetleme-Kurumuna-Iliskin-Duzenlemeler/6> (20.01.2019)

Kamu Gözetim Kurumu (2014). *Yıllık Faaliyet Raporu*.
http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK_Faaliyet_Raporu_2014.pdf (10.01.2019)

Kamu Gözetim Kurumu (2015). *Yıllık Faaliyet Raporu*.
http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK_Faaliyet_Raporu_2015.pdf (10.01.2019)

Kamu Gözetim Kurumu (2016). *Yıllık Faaliyet Raporu*.
http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK_Faaliyet_Raporu_2016.pdf (10.01.2019)

Kamu Gözetim Kurumu (2017). *Yıllık Faaliyet Raporu*.
http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK_Faaliyet_Raporu_2017.pdf (10.01.2019)

Kamu Gözetim Kurumu (2018). *Tüm Yıllar Faaliyet Raporları*
<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/4102/Y%C4%B1ll%C4%B1k-Faaliyet-Raporlar%C4%B1> (30.01.2019)

Sermaye Piyasası Kurumu (2018). *Dosya*. <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/1139>
(13.01.2019)

Sermaye Piyasası Kurumu (2018). *İdari Yaptırım ve İdari Para Cezaları*.
<http://www.spk.gov.tr/SiteApps/IdariYaptirim/IdariParaCezalari> (17.01.2019)

Sermaye Piyasası Kurumu (2018). *İdari Yaptırım ve İşlem Yasakları*.
<http://www.spk.gov.tr/SiteApps/IdariYaptirim/IslemYasaklari> (10.01.2019)

Sermaye Piyasası Kurumu (2018). *Tüm Faaliyet Raporu*.
<http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Index/7/5> Tüm yıllar faaliyet raporları (10.01.2019)

Türk Dil Kurumu. (2018). *Sözcük Tarama*.
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c62ab8c9522c2.65065206 (10.09.2018)