



**T.C.
HALIÇ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**KIYMETLİ MADEN TEDARİK ZİNCİRLERİNE YÖNELİK GÜVENCE
DENETİMLERİ (GDS 3000): TÜRKİYE’DE BİR UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
İrem TALAŞLI**

**Tez Danışmanı
Dr. Öğr. Üyesi Nezriye Gözde BİRCAN**

**İSTANBUL
Temmuz 2023**



**T.C.
HALIÇ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**KIYMETLİ MADEN TEDARİK ZİNCİRLERİNE YÖNELİK GÜVENCE
DENETİMLERİ (GDS 3000): TÜRKİYE’DE BİR UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
İrem TALAŞLI**

**Tez Danışmanı
Dr. Öğr. Üyesi Nezriye Gözde BİRCAN**

**İSTANBUL
Temmuz 2023**

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Muhasebe ve Denetim Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı Öğrencisi İrem TALAŞLI tarafından hazırlanan “Kıymetli Maden Tedarik Zincirlerine Yönelik Güvence Denetimi (GDS 3000): Türkiye’de Bir Uygulama” konulu çalışması jürimizce Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi: 23.06.2023

Jüri Üyesinin Unvanı, Adı, Soyadı ve Kurumu:

İmzası

Jüri Üyesi : Dr. Öğr. Üyesi N. Gözde BİRCAN

Jüri Üyesi : Dr. Öğr. Üyesi İrem ÖZCAN

Jüri Üyesi : Dr. Öğr. Üyesi Arif AYLUÇTARHAN

Bu tez yukarıdaki jüri üyeleri tarafından uygun görülmüş ve Enstitü Yönetim Kurulu’nun kararıyla kabul edilmiştir.

(Enstitü Müdürünün Unvanı, Adı, Soyadı)
Vekil Müdür

%15
BENZERLİK ENDEKSİ

%15
İNTERNET KAYNAKLARI

%3
YAYINLAR

%6
ÖĞRENCİ ÖDEVLERİ

BİRİNCİL KAYNAKLAR

1	borsaistanbul.com İnternet Kaynağı	%4
2	acikbilim.yok.gov.tr İnternet Kaynağı	%2
3	www.borsaistanbul.com İnternet Kaynağı	%1
4	Submitted to The Scientific & Technological Research Council of Turkey (TUBITAK) Öğrenci Ödevi	%1
5	ms.hmb.gov.tr İnternet Kaynağı	<%1
6	docplayer.biz.tr İnternet Kaynağı	<%1
7	dergipark.org.tr İnternet Kaynağı	<%1
8	kap.gov.tr İnternet Kaynağı	<%1
9	Submitted to Istanbul Gelisim University Öğrenci Ödevi	<%1

10

www.alomaliye.com

İnternet Kaynağı

<% 1

11

www.lexpera.com.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

12

dspace.trakya.edu.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

13

Submitted to Bahcesehir University

Öğrenci Ödevi

<% 1

14

www.prmfinans.com

İnternet Kaynağı

<% 1

15

abakus.inonu.edu.tr:8080

İnternet Kaynağı

<% 1

16

doczz.biz.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

17

acikerisim.aku.edu.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

18

www.kgk.gov.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

19

www.lebibyalkin.com.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

20

acikkaynak.bilecik.edu.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

21

Submitted to Istanbul Medeniyet Üniversitesi

Öğrenci Ödevi

<% 1

25/07/ 2023

TEZ ETİK BEYANI

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “ Kıymetli Maden Tedarik Zincirlerine Yönelik Güvence Denetimleri (GDS 3000): Türkiye’de Bir Uygulama” başlıklı bu çalışmayı başından sonuna kadar danışmanım Dr. Öğretim Üyesi Nezriye Gözde Bircan’ın sorumluluğunda tamamladığımı, verileri/örnekleri kendim topladığımı, başka kaynaklardan aldığım bilgileri metinde ve kaynakçada eksiksiz olarak gösterdiğimi, çalışma sürecinde bilimsel araştırma ve etik kurallara uygun olarak davrandığımı ve aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ederim.

İrem TALAŞLI

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın tamamlanması sürecinde desteklerini esirgemeyen birçok kişiye şükranlarımı sunmak istiyorum.

Öncelikle, benim yol göstericim, değerli danışman hocam Dr. Öğretim Üyesi Nezriye Gözde Bircan'a derin minnettarlığımı ifade etmek istiyorum. Bilgeliği, rehberliği ve sabrı olmasaydı, bu çalışma bu şekilde gerçekleşemezdi. İlgisini ve özverisini her zaman hissettim ve beni yönlendirirken beni her zaman teşvik etti. Kendisinin yüksek lisans programı boyunca gösterdiği desteğe ve akademik kariyerimdeki gelişime sağladığı katkılara minnettarım.

Aynı şekilde, yüksek lisans eğitimim boyunca bana ilham veren ve rehberlik eden diğer tüm hocalarıma teşekkür etmek istiyorum. Sizlerin benimle paylaştığı bilgiler ve deneyimler, çalışmamın kalitesini artırmamı sağladı.

Son olarak, aileme sonsuz teşekkürlerimi sunmak istiyorum. Sizler her zaman benim yanımda oldunuz, destekleriniz ve güveninizle beni cesaretlendirdiniz. Size sahip olduğum için şanslı hissediyorum çünkü benim her zaman yanımdaydınız ve her adımda beni desteklediniz. Sizin sevgi dolu desteğiniz olmadan bu çalışmayı tamamlamak mümkün olmazdı, bu tez çalışmasındaki başarıyı sizinle paylaşmak istiyorum.

Hepinize teşekkür etmek için kelimeler yetersiz kalıyor. Sizlerin varlığı ve katkıları olmadan bu başarı elde edilemezdi. Tüm desteğiniz için derin minnettarlığımı ifade etmek istiyorum.

Temmuz, 2023

İrem TALAŞLI

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa No</u>
TEZ ETİK BEYANI	i
ÖNSÖZ.....	ii
İÇİNDEKİLER	iii
KISALTMALAR	vi
TABLO LİSTESİ.....	vii
ŞEKİL LİSTESİ.....	viii
ÖZET.....	ix
ABSTRACT	x
1. GİRİŞ	1
2. BAĞIMSIZ DENETİME GENEL BAKIŞ	3
2.1. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI.....	3
2.2.BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ	4
2.2.1.Bağımsız Denetimin Dünya'daki Gelişimi	4
2.1.2.Bağımsız Denetimin Türkiye'deki Gelişimi	7
2.1.2.1.3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve TÜRMOB'un Bağımsız Denetimine İlişkin Düzenlemeleri	8
2.1.2.2.Sermaye Piyasası Kanununda Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler	10
2.1.2.3.Bankacılık Kanununda Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler....	11
2.1.2.4.Sigortacılık Kanununda Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler ..	13
2.1.2.5.Enerji Piyasası Düzenleme Kurulunun Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeleri	14
2.1.2.6.TTK'nın Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeleri	15
2.1.2.7.KGK'nın Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeleri	16
2.1.2.8.Diğer Kurumların Bağımsız Denetimine İlişkin Düzenlemeleri	16
2.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ.....	17
2.4.DENETİM STANDARTLARI VE GÜVENCE DENETİMİ STANDARTLARI ARASINDAKİ İLİŞKİ	19
2.4.1.KKS-1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ile İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetimi Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol....	19
2.4.2.Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar	22
2.4.3.İHS 4400 Finansal Bilgilere İlişkin Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler	23
2.4.4.İHS 4410 Finansal Bilgileri Derleme İşleri.....	24

2.5.BAĞIMSIZ DENETİM VE GÜVENCE DENETİMİ ARASINDAKİ FARKLAR	24
3. GÜVENCE DENETİMİ VE GÜVENCE DENETİM STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ	27
3.1.GÜVENCE DENETİMİ	27
3.1.1.Güvence Denetimi Kavramı ve Unsurları.....	27
3.1.2.Güvence Denetiminin Amaçları.....	30
3.1.3.Güvence Denetiminin Gelişim Süreci.....	31
3.1.4.Güvence Denetimi Türleri	33
3.1.5.Güvence Denetimi Süreci	34
3.1.6.Güvence Denetiminin Önemi ve Gerekliliği	36
3.2.GÜVENCE DENETİMİ STANDARTLARI	38
3.2.1.GDS 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri	38
3.2.2.GDS 3400 İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi	40
3.2.3.GDS 3402 Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları	41
3.2.4.GDS 3420 Bir İzahnamede Yer Alan Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri	42
3.3.GÜVENCE DENETİMİ VE HİZMETLERİNE YÖNELİK DİĞER DÜZENLEMELER.....	44
3.3.1.Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri.....	44
3.3.2.Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Düzenlemeleri	45
3.3.3.BIST Sorumlu Tedarik Zinciri Güvence Denetimi Yönergesi	47
4. KIYMETLİ MADENLER SORUMLU TEDARİK ZİNCİRİ GÜVENCE DENETİMİ	49
4.1. KIYMETLİ MADENLER PİYASASI.....	49
4.1.1.Amaç	50
4.1.2.Kapsam.....	51
4.1.3.Dayanak.....	51
4.1.4.Tanımlar	52
4.2.SORUMLU TEDARİK ZİNCİRİ GÜVENCE DENETİMİ FAALİYETLERİNE İLİŞKİN GENEL ESASLAR	53
4.2.1.Amacı ve Kapsamı	54
4.2.2.Önemlilik ile Denetim Riski	55
4.2.3.Bulgular.....	56
4.2.4.Etkinlik, Yeterlilik ve Uyumluluk.....	59
4.2.5.Sorumlu Tedarik Zinciri Güvence Denetimi ve Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi Arasındaki İlişki	59
4.2.6.İç Kontrol ve İç Denetim Sistemine İlişkin Değerlendirme	60
4.3.SORUMLU TEDARİK ZİNCİRİ GÜVENCE DENETİMİ FAALİYETİNDE BULUNMA ŞARTLARI	60
4.3.1.Yetkilendirilecek Kuruluşlarda Aranan Şartlar.....	60
4.3.2.Sorumlu Tedarik Zinciri Denetçisine İlişkin Şartlar	61
4.3.3.Borsaya Başvuru ve Listede Yayınlanma	62
4.3.4.Uyulacak Etik İlkeler	62

4.4.SORUMLU TEDARİK ZİNCİRİ GÜVENCE DENETİMİ FAALİYETLERİNE İLİŞKİN YÜKÜMLÜLÜKLER İLE BAĞIMSIZ DENETİMİN İLİŞKİSİ.....	63
4.4.1.Denetlenenlerin Yükümlülükleri.....	63
4.4.2.Tedarik Zinciri Uyum Raporunun Unsurları.....	64
4.4.3.Yönetim Raporu.....	65
4.4.4.Aksiyon Planı.....	66
4.4.5.Sorumlu Tedarik Zinciri Güvence Denetim Sözleşmesi.....	67
4.4.6.Denetim Planı.....	67
4.4.7.Denetim Kanıtı, Denetim Teknikleri, Denetimin Örneklenmesi ve Kontrol Testi.....	68
4.5.SORUMLU TEDARİK ZİNCİRİ BAĞIMSIZ GÜVENCE DENETİMİ SONUÇLARININ RAPORLANMASI	69
4.5.1.Bağımsız Güvence Raporunda Yer Alacak Bulgular.....	69
4.5.2.Denetlenen Yükümlülerin Görüşleri	69
4.5.3.Bulgularla İlgili Sonuçların Değerlendirilmesi.....	70
4.5.4.Bağımsız Güvence Raporu.....	71
4.5.5.Güvence Denetim Sonucunun Oluşturulması	71
4.5.6.Bağımsız Güvence Raporunun Temel Unsurları	72
4.5.7.Kesinleşmesi	72
4.6.BORSANIN DENETİM YETKİSİ, YAPTIRIMLAR, YÜRÜRLÜK VE YÜRÜTME	73
4.6.1.Denetim Yetkisi ve Yaptırımlar	73
4.6.2.Yürürlük	74
4.6.3.Yürütme	74
5. TÜRKİYE’DE BİR UYGULAMA ÖRNEĞİ.....	76
5.1.ARAŞTIRMANIN KONUSU VE ÖNEMİ	76
5.2.ARAŞTIRMANIN AMACI	77
5.3.ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE KISITLARI	78
5.4.ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	86
5.5.ARAŞTIRMANIN SONUÇLARI VE BULGULAR	89
6. ÖNERİLER	111
7. SONUÇ.....	113
KAYNAKLAR	116

KISALTMALAR

BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	: Bağımsız Denetim Standardı
BİST	: Borsa İstanbul
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
GDS	: Güvence Denetimi Standartları
IAASB	: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IAESB	: Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
ISMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
ISRE	: Uluslararası İnceleme Standartları
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
LPG	: Sıvılaştırılmış Petrol Gazı
MÖ	: Milattan Önce
MS	: Milattan Sonra
OECD	: Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Örgütü
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

TABLO LİSTESİ

Sayfa No

Tablo 1. Dünya’da Bağımsız Denetimin Gelişim Süreci	6
Tablo 2. Yönetmeliğin Yayımlandığı Resmî Gazete Listesi.....	45
Tablo 3. Borsa İstanbul’a Üye Olarak ve Üye Olmaksızın Faaliyet Gösteren Şirket Gruplarının Dağılımı.....	76
Tablo 4. BIST’e Kayıtlı Olarak Faaliyet Gösteren Yetkili Müessese Şirketlerinin Listesi	79
Tablo 5. Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasasının Alt Piyasaları	80
Tablo 6. Yetkili Müessese Şirketlerinin Alt Piyasalara Göre Dağılımı	80
Tablo 7. BIST’e Kayıtlı Olarak Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Şirketlerinin Listesi	82
Tablo 8. Denetledikleri Yetkili Müessese Şirketlerine Göre Bağımsız Denetim Şirketleri.....	83
Tablo 9. Denetlenen Yetkili Müessese Şirketleri Sayısına Göre Bağımsız Denetim Şirketleri.....	85
Tablo 10. Güvence Denetimi Açıklama Gerekliliklerine İlişkin Şirket Bazlı Skor ve Yüzdelere	90
Tablo 11. Güvence Denetimi Açıklama Gerekliliklerine İlişkin Kategori Bazlı Skor ve Yüzdelere	92
Tablo 12. Ana Kategori-1 Skor ve Yüzde Dağılımı.....	94
Tablo 13. Ana Kategori-2 Skor ve Yüzde Dağılımı.....	97
Tablo 14. Ana Kategori-3 Skor ve Yüzde Dağılımı.....	100
Tablo 15. Bağımsız Güvence Raporları Görüş Türleri	103
Tablo 16. Bağımsız Güvence Raporları İçerik Analizi	104

ŞEKİL LİSTESİ

Sayfa No

Şekil 1. Kalite Kontrol Standardının Temel Aşamaları	20
Şekil 2. Güvence Denetim Süreci Aşamaları.....	36



ÖZET

KIYMETLİ MADEN TEDARİK ZİNCİRLERİNE YÖNELİK GÜVENCE DENETİMLERİ (GDS 3000): TÜRKİYE’DE BİR UYGULAMA

Kıymetli maden tedarik zincirlerinde güvence denetimlerinin önemi hem sektörün sürdürülebilirliği açısından hem de tüketici güveni ve etik standartlarının korunması açısından büyük bir öneme sahiptir. Söz konusu araştırma, Türkiye’de uygulanan güvence raporları üzerinden yapılan güvence denetimlerinin etkinliğini araştırmayı hedeflemektedir. Güvence denetimleri, kıymetli maden tedarik zincirindeki kritik noktaları belirlemek, riskli alanları tespit etmek, tedarikçilerin uyum düzeyini değerlendirmek ve sürdürülebilirlik standartlarının ve uluslararası yönergelerin uygulanmasını doğrulamak için kullanılan bir araçtır. Güvence denetimlerinin, tedarik zincirindeki kritik noktaları belirlemede ve riskli alanları tespit etmede önemli bir rol oynadığı görülmektedir. Dolayısıyla güvence denetimleri, tedarikçilerin uyum düzeyini değerlendirme, sürdürülebilirlik standartlarının ve uluslararası yönergelerin uygulanmasını doğrulama açısından da kritik bir önem taşımaktadır.

Bu araştırma, Türkiye’deki kıymetli maden sektöründeki güvence denetimlerinin mevcut durumunu ve etkinliğini incelemektedir. Araştırma, sektördeki tedarik zincirinin farklı aşamalarında yer alan paydaşların perspektiflerini içeren kapsamlı bir betimsel içerik analiz çalışmasıyla gerçekleştirilmiştir. Araştırma, kıymetli maden tedarik zincirinde yer alan yetkili müessese şirketlerinde güvence denetimlerinin nasıl uygulandığını, söz konusu şirketlerin standart ile ilgili yönergelere göre açıklama yeterliliklerini ne ölçüde sağladıklarını ve sonuçların nasıl değerlendirildiğini belirlemeyi amaçlamaktadır.

Bu araştırmanın sonuçları, Türkiye’deki yetkili müessese şirketlerinin kıymetli maden tedarik zinciri güvence denetimlerinin genel etkinliğini değerlendirmek için önemli bir kılavuz sağlamaktadır. Elde edilen bulgular, araştırma konusu şirketlerin güvence denetimlerinin tedarik zinciri boyunca düzenli olarak uygulandığını, tedarikçilerin uyum düzeyinin kontrol edildiğini ve ilgili güvence denetimi standartlarını belli ölçüde yerine getirdiğini göstermektedir. Bununla birlikte araştırmada elde edilen sonuçlar söz konusu şirketlerin güvence denetimi raporlarının güvence denetimi standartları açıklama gerekliliklerini tam olarak karşılaması açısından geliştirilmesi ihtiyacını ve bağımsız güvence raporlarının daha kapsamlı şekilde hazırlanması gerekliliğini de ortaya koymaktadır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Güvence Denetimi, Kıymetli Maden Tedarik Zinciri

ABSTRACT

ASSURANCE AUDITS FOR PRECIOUS METAL SUPPLY CHAINS (ISAE 3000): AN APPLICATION IN TURKEY

The importance of assurance audits in precious metal supply chains is crucial for both the sustainability of the sector and the preservation of consumer trust and ethical standards. This research aims to investigate the effectiveness of assurance audits conducted through assurance reports in Turkey. Assurance audits serve as a tool to identify critical points in the precious metal supply chain, identify areas of risk, assess suppliers' compliance levels, and verify the implementation of sustainability standards and international guidelines. It has been observed that assurance audits play a significant role in identifying critical points and detecting risky areas in the supply chain. These assurance audits also hold great value in assessing suppliers' compliance levels and verifying the implementation of sustainability standards and international guidelines.

This research examines the current status and effectiveness of assurance audits in the precious metal sector in Turkey. The study is conducted through a comprehensive descriptive content analysis that includes the perspectives of stakeholders involved at various stages of the supply chain in the sector. The research aims to determine how authorized institutional companies involved in the precious metal supply chain apply assurance audits, their disclosure adequacy in accordance with standards and relevant guidelines, and how the results are evaluated.

The results of this research provide an important guide to evaluate the overall effectiveness of assurance audits on the precious metal supply chain by authorized institutions and companies in Turkey. The findings indicate that the assurance audits of the companies under study are regularly implemented throughout the supply chain, with compliance levels of suppliers being monitored, and relevant assurance audit standards being partially met. However, the results obtained from the research also highlight the need for improvement in terms of meeting the requirements for disclosure of assurance audit reports in accordance with assurance audit standards, as well as the necessity for preparing independent assurance reports in a more comprehensive manner.

Keywords: *Audit, Assurance Audit, Precious Metals Supply Chain*

1. GİRİŞ

Günümüzde, kıymetli madenler, endüstriyel üretimin temel bileşenlerinden biri olarak önemli bir role sahiptir. Bununla birlikte, kıymetli madenlerin tedarik süreci ve ticareti, çeşitli riskleri içermektedir.

Kıymetli maden tedarik zincirleri, madenlerin çıkarılmasından başlayarak işlenmesi, ticarete konu edilmesi ve son kullanıcıya ulaştırılmasına kadar olan süreci kapsar. Bu zincirde, farklı ülkelerden gelen madenlerin bir araya getirilmesi ve işlenmesi gibi birçok aşama bulunmaktadır. Ancak, kıymetli madenlerin kaynaklarından çıkarılması ve ticareti sırasında çeşitli sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu sorunlar arasında çevresel etkiler, insan hakları ihlalleri, yasa dışı maden çıkarımı ve ticareti gibi konular yer almaktadır.

Kıymetli maden tedarik zincirlerindeki bu riskler, uluslararası paydaşların dikkatini çekmekte ve sürdürülebilir bir tedarik zinciri yönetiminin gerekliliğini ön plana çıkarmaktadır. Bu bağlamda, güvence denetimleri önemli bir rol oynamaktadır. Güvence denetimleri, kıymetli maden tedarik zincirlerindeki riskleri tespit etmek, izlemek ve raporlamak için kullanılan bir araçtır. Bu denetimler, kıymetli madenlerin kaynaklandığı bölgelerden başlayarak, tedarik zinciri boyunca geçerli olan standartlara uyulup uyulmadığını belirlemek amacıyla gerçekleştirilmektedir.

Türkiye, tarih boyunca zengin maden kaynaklarına sahip olan bir ülke olmuştur. Özellikle altın, gümüş, bakır ve krom vb. gibi kıymetli madenlerin çıkarılması ve ticareti Türkiye'nin ekonomisine önemli bir katkı sağlamaktadır. Bununla birlikte, bu sektördeki faaliyetlerin çevresel etkileri ve sosyal sorumluluk konuları, son yıllarda daha fazla dikkat çekmektedir. Kıymetli maden tedarik zincirlerinin sürdürülebilirliği ve adil ticaretin sağlanması için güvence denetimlerinin etkin bir şekilde uygulanması gerekmektedir.

Bu çalışma, Türkiye'deki kıymetli maden tedarik zincirlerine yönelik güvence denetimlerinin uyum durumunu ve etkinliğini incelemeyi amaçlamaktadır. Çalışmanın amacı, Türkiye'deki kıymetli maden tedarik zincirlerindeki güvence denetimlerinin

mevcut durumunu değerlendirmek, var olan sorunları belirlemek ve iyileştirme önerilerinde bulunmaktır. Bu alışma aynı zamanda, Türkiye'deki kıymetli maden sektöründe sürdürülebilirliği artırmak için güvence denetimlerinin nasıl daha etkin bir şekilde kullanılabileceği konusunda literatüre katkı sağlamayı hedeflemektedir.

Çalışma giriş bölümü hariç olmak üzere dört farklı bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde bağımsız denetime genel bir bakış olarak bağımsız denetim kavramı tanımlanmış ve bağımsız denetimin Dünya'daki ve Türkiye'deki tarihsel gelişimi ele alınarak bağımsız denetimin önemine vurgu yapılmış, denetim standartları ve güvence denetimi standartları arasındaki ilişki değerlendirilmiş ve son olarak bağımsız denetim ve güvence denetimi arasındaki farklar hakkında bilgi verilmiştir.

İkinci bölümde, güvence denetimi, güvence denetimi standartları, güvence denetimi ve hizmetlerine yönelik ilgili düzenlemelere yer verilerek çalışmanın temelini oluşturacak şekilde gerekli açıklamalara yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde, kıymetli madenler piyasasıyla ilgili olarak sorumlu tedarik zinciri güvence denetimi faaliyetlerinin genel esasları, sorumlu tedarik zinciri güvence denetimi yapma koşulları, sorumlu tedarik zinciri güvence denetimiyle ilişkili sorumluluklar ve bağımsız denetim arasındaki ilişki, sorumlu tedarik zinciri bağımsız denetiminin sonuçlarının raporlanması ve son olarak borsanın denetim yetkisi, yaptırımlar, yürürlük ve yürütme faaliyetleri ele alınmıştır.

Çalışmanın son bölümünde, Türkiye'deki kıymetli maden tedarik zincirlerine yönelik güvence denetimlerinin güçlü yönleri, zayıf yönleri ve iyileştirme potansiyeli ortaya konulmuştur. Ayrıca, kıymetli maden sektöründe sürdürülebilirlik ve adil ticaretin sağlanması için güvence denetimlerinin nasıl daha etkin bir şekilde kullanılabileceği konusunda öneriler sunulmuştur.

2. BAĞIMSIZ DENETİME GENEL BAKIŞ

Bağımsız denetim, bir işletmenin finansal tablolarının, dipnotlarının ve diğer finansal bilgilerinin tarafsız bir gözlemci tarafından belirli standartlara uygunluğunun değerlendirilmesi faaliyetidir. Bu bölümde bağımsız denetim kavramının anlaşılmasına yönelik olarak bağımsız denetim kavramı, bağımsız denetimin tarihsel gelişimi, bağımsız denetimin önemi, bağımsız denetim standartları ve güvence denetimi standartları arasındaki ilişki ve bağımsız denetim ve güvence denetimi arasındaki farklar başlıklarına yer verilmiştir.

2.1. Bağımsız Denetim Kavramı

Bağımsız denetimin en genel ve kapsamlı tanımı, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) tarafından 1973 yılında yapılmıştır. Bu tanıma göre bağımsız denetim; *“denetlenen kuruluşun ekonomik işlemleri ve tanımlanan olaylar için sunulan raporlama şeklinin geliştirilen ilkelere uygunluğunu inceleyerek, kullanıcılara iletilen görüşlerin işletmeler hakkında oluşturulmasıdır.”* Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından 2012 yılında yapılan ve resmî gazetede yayımlanan tanıma göre ise bağımsız denetim; *“Finansal raporlama standartlarına uygunluğunu ve doğruluğunu tespit etmek için, gerekli bağımsız denetim teknikleri kullanılarak işletmenin defterleri, kayıtları ve belgelerinin incelenmesi, değerlendirilmesi ve sonuçların raporlanmasıdır.”* Bu işlem, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla yapılır. (KGK, 2012). Bağımsız denetim, bir şirketin finansal tablolarının ve mali durumunun, uluslararası standartlar ile belirlenmiş ilkeler ve yönetmeliklere uygun olarak değerlendirilmesidir. Bağımsız denetim faaliyeti, işletmelerin finansal raporlama süreçlerinde şeffaflığı, doğruluğu ve güvenilirliği sağlayarak, yatırımcılar ve diğer paydaşlar için kritik bir öneme sahiptir.

Bağımsız denetim genel olarak, dışarıdan kişiler veya kuruluşlar tarafından denetlenen bir şirket hakkında diğer kişilere veya gruba bilgi sağlamak için yürütülen denetimdir. Bu denetimler, bağımsız dış denetçiler tarafından yürütülür ve söz konusu bağımsız denetimler işletme hakkında genel bir görüş elde etmek için gerekli görülen

her türlü soruşturmayı yaparlar (Bağımsız Denetim Kuruluşları Sektör Araştırma Raporu, 2021, s. 2). Bağımsız denetim, bir şirketin finansal raporlama sürecinde meydana gelebilecek hataları ve yanlışlıkları tespit etmek için tasarlanmaktadır. Bu süreçte bağımsız denetçiler, finansal tablolardaki tüm hesaplar ve işlemleri detaylı bir şekilde inceler ve sonuçları raporlarlar. Bağımsız denetim, yatırımcılar, kredi kuruluşları, düzenleyici kurumlar ve diğer paydaşlar için kritik bir öneme sahiptir. Bu süreç, bir şirketin finansal durumuna ilişkin güvenilir bir bilgi kaynağı sağlayarak, karar alma süreçlerini kolaylaştırır ve finansal istikrarı destekler (Auditing Standard No. 1: References to the PCAOB in Auditors' Reports, 2015). Bağımsız denetim sürecini yürüten bağımsız denetimler, kabul edilebilir seviyede güvence sağlamak için gerekli ve uygun bağımsız denetim kanıtı toplayarak, gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerini uygulayarak ve sonuçları ilişkilendirerek, uygunluk ve doğruluğu önceden belirlenmiş kriterlere göre belirleyerek sonucu bir rapora bağlarlar (Bağımsız Denetim Kuruluşları Sektör Araştırma Raporu, 2021, s. 2).

2.2. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi

Bağımsız denetimin tarihsel gelişimi, bağımsız denetimin Dünya'daki gelişimi ve Türkiye'deki gelişimi olmak üzere iki ayrı başlık altında ele alınmıştır.

2.2.1. Bağımsız Denetimin Dünya'daki Gelişimi

Denetim mesleğinin kökenleri, arşiv bilgilere ek olarak M.Ö. 3000'lerde Ninova şehrine kadar dayanmaktadır (Köse, 1999), Ayrıca, kamu hesaplarını sağlamak ve yönetmek için Eski Mısır, Yunan ve Roma medeniyetlerinde denetim mesleğinin var olduğuna dair kanıtlar mevcuttur. Arkeolojik bulgular, Eski Mezopotamya'yı yöneten kralların, katiplere kralın tahıl ambarlarını sayma ve buradaki memurları yönetme yetkisi verdiğini ortaya koymaktadır (Haq Khan, Çevrilmiş Seminer Notları). Bu bulgular, kamu yönetiminde kamu mallarının ve faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve denetlenmesinin kökenini meydana getirmektedir (Bezirci & Karasioğlu, 2011). Roma Antik Medeniyeti döneminde, memurların kendi tuttuğu kayıtları karşılaştırdıkları bir muhasebe sistemi kurulmuş ve denetim terimi de bu muhasebe incelemeleri ile ortaya çıkmıştır, ancak Roma İmparatorluğu'nun çöküşüyle birlikte, finansal faaliyetlerin çoğu ortadan kalkmış ve denetim işlemleri de azalmıştır (Külte, 2013). Antik Yunan'da demokrasinin gelişimi ve kent devletlerinin yükselişi ile birlikte denetim uygulamaları da Mezopotamya'da

aynı hedef doğrultusunda sürdürülmüştür. Şehir devletleri, örgütlü denetim sistemleri kurarak devlet görevlilerinin vatandaşlara hesap verebilir hale gelmesini sağlamıştır. Mısır ve Roma uygarlıklarında kamu hesaplarının yönetimi, çapraz hesap yönetimi ve mali denetim sistemleriyle sağlanmıştır ve bu konuda arkeolojik bulgulara dayanan kanıtlar mevcuttur (Bezirci & Karasioğlu, 2011).

Çin'in Zhou Hanedanlığı döneminde (MÖ 1100) denetimle ilgili bazı uygulamaların bulunduğu düşünülmektedir (China Audit Society, 1999). Ayrıca, İslam uygarlığının geliştiği M.S. 7. ve 12. yüzyıllar arasındaki tarihsel zaman döneminde kamu denetimi kavramı ortaya çıkmıştır ve İslam halifelerinin özel ve kamusal durumlar arasında ayırım yapmadan hesap verebilirlik organları kurduklarına dair belgeler bulunmaktadır (Khan, Arkam, & Eroğlu, 1995). Denetçi mesleki unvanı ilk olarak İngiltere'de kullanıldığı kaydedilen 1289 yılına kadar dayanmaktadır. 1581 yılında Venedik'te kurulan ilk denetim örgütü profesyonel nitelikteydi. (Demir Ö. , 2006). Hesap verebilirlik kavramının gelişimi İngiltere'de 17. yüzyıla kadar uzanmaktadır. Bu yüzyılın sonuna gelindiğinde, 1690 yılında İngiltere'de Kamu Hesapları Komitesi kurulmuştur ve İngiliz Muhasebeciler Enstitüsü (İngiliz Sayıştay) oluşturulmuştur. Ayrıca bu dönemde, parlamentonun maliyedeki üstünlüğü ilkesi ilk kez uygulanmaya konulmuş ve yasamanın yürütme üzerindeki denetimi ilkesi kabul edilmiştir (Dewar, 1985). Kamu denetiminin modern anlamda siyasal ve sosyo-ekonomik yönleri, demokrasinin ortaya çıkışına kadar uzanan kökleriyle ilişkilidir. Demokratik gelişmenin temelleri, mutlak iktidarı sınırlama ve halk adına kamusal eylem ve işlemleri denetleyebilme mücadelesine dayanmaktadır (Kubalı, 1999). Güredin ve Uyar (2020) tarafından yapılan bir çalışmaya göre, denetim fonksiyonunun tarihsel gelişiminde toplumdaki konumu ve gelecekteki değişikliklerin öngörülebilirliği önemlidir. Denetim ortamı da zaman içinde değişim göstermiştir. Aşağıdaki tablo, bu tarihsel gelişmeleri ve değişiklikleri dört döneme ayırarak analiz etmektedir. Bu tablo, olayların denetim üzerindeki etkisinin genel bir resmini çizmeyi amaçlamaktadır (Güredin & Uyar, Denetim ve Güvence Hizmetleri, 2020).

Tablo 1.Dünya’da Bağımsız Denetimin Gelişim Süreci

Zaman Dilimi	Denetim Metodolojisi	Denetim Hedefi	Paydaşlar (Bilgiyi Kullananlar)
Sanayi Devrimi Öncesi	%100’lük Bir İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi ile 1900 Yılları Arası	%100’lük Bir İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler ve Devlet
1900-1930 Yılları Arası	%100’lük Bir İnceleme ve Örneklemeye Başvurma	Finansal Durum Tablosu ve Kar Zarar Tablosunun Doğruluğunu Onaylama	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler ve Devlet
1930’dan Bugüne	Finansal Verilerin Örneklemeye Yoluyla İncelenmesi	Finansal Tabloların Doğruluk ve Dürüstlüğü Hakkında Bir Görüş Oluşturma	Ortaklar, İşletmeye borç verenler ve Devlet, Sendikalar, Parlamento, Tüketiciler ve Diğer Gruplar

Kaynak: Güredin ve Uyar, 2020, s. 15.

Bu tablonun amacı, denetim fonksiyonunun tarihsel gelişimine bakarak denetim ortamındaki değişimleri ve paydaşların rol ve beklentilerindeki dönüşümleri göstermektir. Sanayi devrimi öncesi dönem olarak gösterilen ilk dönemde denetim resmi olarak tanınan bir meslek değildir, ancak eski çağlardan beri denetim farklı bir biçimde de olsa dikkate alınması gereken bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu dönemde her işlem bütünüyle ve tek tek incelenerek denetlenmektedir. Böylece %100’lük bir denetim ve doğrulama yapılmakta olduğu söylenebilir. Bu dönemde yapılan denetimin amacı, yanlış beyanı önlemek ve iş sahibine hizmet edenlerin hizmetlerinin doğruluğunu tespit etmektir (Güredin & Uyar, Denetim ve Güvence Hizmetleri, 2020).

Tabloda ikinci dönem olarak ele alınan dönem Sanayi Devrimi ile 1900 yılları arasındır. Sanayi Devrimi ile 1900 yılları arasında denetim, resmi olarak tanınan bir meslek olmamakla birlikte, çalışma ve amacında bir değişiklik olmadı. Ancak, sermaye birikimi, teknolojik gelişmeler ve ekonomik değişimler gibi nedenlerle büyük organizasyonların yaratılması gerekti ve bu da işletmelerin finansal bilgilerinin kaydedilmesi, işlenmesi ve yorumlanması gerekliliğini ortaya çıkardı. Bu ihtiyacın karşılanması için muhasebe sistemleri geliştirildi ve uygulandı. Ancak, işlem ve kayıt sayısındaki artış denetçilerin her bir işlemi ve muhasebe kaydını doğrulamasını zorlaştırdı. Bu nedenle, belirli beceri ve bilgiye sahip bağımsız kişilerin kullanılması

gerekliliği ortaya çıktı ve denetim işlevi giderek yaygınlaştı. Hissedarların yararı için yapılan denetimin temel amacı, şirketlerdeki hata, hile ve yolsuzlukları tespit etmekte (Güredin & Uyar, Denetim ve Güvence Hizmetleri, 2020). Tabloda üçüncü dönem olarak yer alan 1900-1930 yılları arasındaki dönemde, şirketlerin finansal durumlarıyla ilgilenen çıkar gruplarının oluşması önemli bir değişim olarak ortaya çıkmıştır. Bu grupların büyümesi, denetim amacını kökten değiştirmiştir. Artık amaç, hata ve hileleri tespit etmek yerine, hissedarlar, alacaklılar, hükümet ve diğer çıkar gruplarının mali tabloların doğruluğunu uzmanlar tarafından doğrulanmasını sağlamaktır. Bu değişiklik, denetim metodolojisinde de değişikliklere neden olmuştur (Güredin & Uyar, Denetim ve Güvence Hizmetleri, 2020). Tabloda son dönem olarak belirtilen zaman aralığı 1930'lardan günümüze kadar olan değişimleri kapsamaktadır. 1950'lerden itibaren denetim uygulamalarında önemli bir evrim yaşanmıştır. Günümüzde, denetçiler tüm şirketlerde etkin bir iç kontrol sisteminin varlığının gerekliliğini kabul etmektedir ve denetim çalışmalarına bu sistemi inceleyerek başlamaktadırlar. İç kontrol sisteminin etkinliği, mali tabloların incelenmesinde kullanılan denetim tekniklerinin ve prosedürlerinin türünü, sıklığını ve zamanlamasını belirler. Bu denetim teknikleri geliştikçe, denetimin amaçları da evrim geçirmiştir. Günümüzde, mali tabloların doğruluğunun yanı sıra, işletmenin risk yönetimi, etik uygulamaları, sürdürülebilirlik performansı ve diğer konulardaki uyumluluğu gibi daha geniş bir yelpazede de denetim (Güredin & Uyar, Denetim ve Güvence Hizmetleri, 2020).

2.1.2. Bağımsız Denetimin Türkiye'deki Gelişimi

1987 yılından bu yana, Türk finans piyasasının gelişmesiyle birlikte, bağımsız denetim önem kazanarak Türk finans sisteminin düzenleyicilerinin dikkatini çekmiştir. Muhasebe mesleğinin denetim boyutu ise Türkiye'de bilirkişilik faaliyetleriyle mahkemelerde başlamış olup, bunu 1926-1934 yılları arasındaki mevzuat ve mesleki örgütlenme faaliyetleri izlemiştir (Uzay, Tanç, & Erciyes, 2009). Küresel ekonomik kriz olan 1929 yılı Türkiye ekonomisi üzerinde de olumsuz bir etki bırakmıştır. Özellikle 1950'lerden sonra Türkiye'de hızlı bir ekonomik yapı ve sanayileşme değişimi yaşanmıştır. Bu değişimlerin sonucunda muhasebe ve defter tutma ihtiyacı da artmıştır. Dolayısıyla, muhasebe eğitiminin önemi de bu dönemde artmıştır (Uzay, Tanç, & Erciyes, 2009). 1970'li yıllarda Türk şirketleri, dış kredi

kaynaklarından yararlanmak istediklerinde bağımsız denetim zorunluluğu ile karşılaşmıştır. Daha sonra “Türkiye’ye yabancı sermaye girişinin hızlanması, yabancı sermayeli şirketlerin merkezleri için konsolidasyon fırsatları, uluslararası finansman olanakları, vergi mevzuatı, Türk Ticaret Kanunu, yabancı sermaye başkanlığı uygulamaları, yatırım teşvikleri ve ortak girişimler gibi konularda danışmanlık gibi nedenlerle bağımsız denetim taleplerinin artması, bağımsız denetimin gelişmesine ve daha fazla kabul görmesine yol açmıştır” (Uzay, Tanç, & Erciyes, 2009).

1933 yılında bağımsız denetim mesleğinin Türkiye’de yasal statüsü alınmış olsa da Bankacılık sektörü için ilk yasal düzenlemeler 1987 yılında yapılmış ve daha sonra sermaye piyasası için de benzer adımlar atılmıştır. (Uzay, Tanç, & Erciyes, 2009). Ülkemizde bağımsız denetim faaliyeti düzenlemeleri sekiz farklı ana alana ayrılmıştır. Bu alanlar şunlardır;

- 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve TÜRMOB’un Bağımsız Denetimine İlişkin Düzenlemeleri
 - Sermaye Piyasası Kanununda Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler
 - Bankacılık Kanununda Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler
 - Sigortacılık Kanununda Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler
 - Enerji Piyasası Düzenleme Kurulunun Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeleri
 - TTK’nın Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeleri
 - KGK’nın Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeleri
 - Diğer Kurumların Bağımsız Denetimine İlişkin Düzenlemeleridir.

2.1.2.1.3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve TÜRMOB’un Bağımsız Denetimine İlişkin Düzenlemeleri

1989 yılında kabul edilerek 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’na ilişkin yasal düzenlemelerle birlikte Türk mevzuatı muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğini düzenlemiştir. Bu kanun, mesleğin konusunun ve mesleğe ait olma koşullarının tanımlanması ve mesleğin kamu hizmeti olarak nitelendirilmesi gibi karakteristik özelliklere sahiptir (TÜRMOB, 2018). Bu kanunun temel amacı, iş ve işlemlerin doğru

ve güvenilir bir şekilde yürütülmesini, gerçek durumun ilgili taraflara ve kamuoyuna tarafsız bir şekilde açıklanmasını ve performansın ilgili mevzuat çerçevesinde denetim ve değerlendirmeye tabi tutularak yüksek mesleki standartlara ulaşılmasını sağlamaktır. Bu amaçla, yeminli mali müşavirlik ve serbest muhasebeci mali müşavirlik meslek ve hizmetlerinin tanımı ve bu mesleklerin kuruluş, teşkilat, görev ve yetkilerine ilişkin esaslar aşağıdaki şekilde belirlenmiştir (TÜRMOB, 2018).

Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Kapsamı:

- İlgili muhasebe standartları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak gerçekleştirilmesi gereken muhasebe işlemleri ve ilgili mevzuata uygun olarak kaydedilmesi ve finansal tabloların, vergi beyannamelerinin ve diğer belgelerin hazırlanması gibi işlemlerin gerçekleştirilmesidir (TÜRMOB, 2018).
- İşletmelerin muhasebe sistemleri, iş organizasyonları ve mali hukuk konularında tavsiyelerde bulunarak, bu konularda kurulması, geliştirilmesi ve uygulanması konusunda danışmanlık hizmetleri sunmak da mali müşavirlerin görevleri arasındadır (TÜRMOB, 2018).
- Mali müşavirler, soruşturma, inceleme ve denetim yaparak mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüşler sunmak, raporlar hazırlamak ve diğer belgeler düzenlemek, tahkim, değerlendirme gibi hizmetleri de yerine getirirler (TÜRMOB, 2018).

Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Kapsamı:

- Muhasebe sistemlerinin oluşturulması, geliştirilmesi ve ilerletilmesi, iş organizasyonu, muhasebe finans ve mali hukuk ve bunların uygulanması veya bu konularda danışman olarak hareket edilmesi (TÜRMOB, 2018)
- Bir önceki fıkrada sayılan konularda belgeye dayalı araştırma, inceleme, denetim, mali tablo ve beyannameleri hakkında görüş hazırlama, rapor ve diğer belgeleri hazırlama, tahkim, bilirkişilik ve benzeri hizmetleri yürütmek (TÜRMOB, 2018)
- Yukarıdaki fıkrada sayılan hizmetleri yerine getirmenin yanı sıra, kanunun 12'nci bölümü uyarınca çıkarılan yönetmeliklere uygun olarak tasdik hizmetlerini de yerine getirirler. Yeminli mali müşavirler, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların işletme işletmelerinin mali tablo ve beyannamelerinin kanun

hükümlerine, muhasebe ilkelerine ve muhasebe standartlarına uygun olduğunu ve hesapların denetim standartlarına göre uygun bir şekilde denetlenmiş olduğunu tasdik ederler (TÜRMOB, 2018).

Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik meslek kapsamlarına ek olarak TURMOB tarafından yapılan bağımsız denetim standartları düzenlemelerine yönelik bilgilere aşağıda yer verilmiştir.

Bağımsız Denetim Standartları Oluşturma Çalışmaları;

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), 1977 yılında kurulan ve muhasebe meslek kuruluşlarının önde gelen uluslararası örgütüdür. Türkiye'deki profesyonel muhasebe kuruluşlarından biri olan TÜRMOB, 1994 yılında IFAC'a üye olmuştur. IFAC, 130'dan fazla ülkedeki profesyonel muhasebe kuruluşlarının üyesidir ve kamu yönünden yararlılık çalışmalarının bir bileşeni olarak Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu'nu (IAESB) kurmuştur (Uluslararası Eğitim Bildirileri El Kitabı, 2015). 1994 yılında TÜRMOB bünyesinde oluşturularak kurul olan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), ülke içinde faaliyet gösteren şirketlerin ve diğer kurumların mali tablolarının hazırlanmasında esas alınacak muhasebe ilkelerinin tekdüze bir düzen içinde uygulanmasını amaçlamaktadır (Yılmaz, s. 142).

2.1.2.2.Sermaye Piyasası Kanununda Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler

Sermaye Piyasası Kurulu, Türkiye'de bağımsız denetimin yasal bir zemine oturtulması açısından önemli bir rol oynamıştır. 2499 sayılı kanun ile kurulan ve 1987 yılında yürürlüğe giren Bağımsız Denetim Yönetmeliği, ilk bağımsız denetim kurallarını oluşturmuştur ve konuyla ilgili ilk mevzuat olarak kabul edilir (Fırat & Şahin, 2012). Bu açıdan bu yönetmelik bağımsız denetimin uygulanması için belirleyici bir rol oynamıştır. Bağımsız Sermaye Piyasası Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Sermaye Piyasası Kurulu aracılığıyla çıkarılmıştır ve amacı, sermaye piyasasında faaliyet gösteren bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilerinin standartlarını, ilkelerini, usullerini ve esaslarını belirlemektir. Bu tebliğ, bağımsız denetimin yasal bir zemine oturmasında ve standartlaşmasında önemli bir rol oynamaktadır (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri:X, No:22).

Paydaşlara yeterli ve güvenilir bilgi sunulması, sermaye piyasalarında kamuyu aydınlatma ilkelerinin temel unsurlarından biridir. Bu amaçla, sermaye piyasalarında faaliyet gösteren bağımsız denetim kuruluşları, Seri: X, No:22 sayılı ‘Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de belirtilen ilke, usul ve esaslara uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bilgi sağlamakta etkin bir rol oynamaktadır. Bu tebliğ, sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetleriyle ilgili standartları, bağımsız denetim kuruluşlarına ve bu faaliyette görev alan bağımsız denetçilere ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemektedir (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri:X, No:22). Söz konusu ilke, usul ve esaslar aşağıdaki şekilde belirtilmiştir;

- Bağımsız denetim, bir işletmenin yıllık mali durumunu gösteren finansal tablolarının ve diğer mali bilgilerin doğruluğuna, bu tablo ve söz konusu bilgiler için öngörülen standartlara uygunluğuna ilişkin makul güvence elde etmek üzere, işletmenin defter, kayıt ve belgeleri üzerinden genel kabul görmüş bağımsız denetim standartlarında önceden belirlenmiş gerekli tüm bağımsız denetim yöntemleri uygulanarak denetlenmesi, yeterli ve uygun bağımsız denetim hizmeti elde etmek için yapılan denetim ve değerlendirmedir.
- Ara dönem finansal tabloların yönetim kurulu tarafından belirlenen finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının esas olarak bilgi toplama (araştırma) ve analitik inceleme yoluyla incelenmesidir.
- Özel bağımsız denetim, bir kuruluşun sermaye piyasası araçlarını halka arz etmek üzere yönetim kuruluna başvurması veya bu amaçla birleşmesi, bölünmesi devri ve tasfiyesi sırasında herhangi bir tarihte hazırlanan finansal tablolarının bağımsız denetim tanımı çerçevesinde, ilgili esaslara uygun olarak yürütülen bağımsız denetime tabi tutulması işlemidir.

- Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca yapılacak bağımsız denetimlerin 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun 14 ve 36’ncı maddeleri uyarınca Türkiye denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmesi zorunludur (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri:X, No:22).

2.1.2.3.Bankacılık Kanununda Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler

Güvenli ve Özbirecikli (2011) Tarafından belirtildiği üzere, 1999 yılında kurulmuş ve daha sonra revize edilerek “Bankacılık Düzenleme ve Denetleme

Kurumu (BDDK)", 2005 yılında yürürlüğe giren "4389 sayılı Bankalar Kanunu" ile kurulmuştur. BDDK, Bankacılık Kanunu'nda açıkça belirtilen görevler doğrultusunda finansal piyasalarda güven ve istikrarın sağlanmasını, kredi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını ve tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunmasını sağlamak üzere kurulmuştur.

5411 sayılı Bankacılık Kanunu, Türkiye'de bankacılık faaliyetlerini düzenleyen ve denetleyen temel kanundur. Kanun, bankaların kuruluş, faaliyet, yönetim, denetim, sermaye ve likidite gibi konularda uymaları gereken esasları belirler. Ayrıca, bankaların bağımsız denetim faaliyetlerinin düzenlenmesi de bu kanun kapsamında yer almaktadır. Bankacılık Kanunu, Türkiye'de faaliyet gösteren bankaların bağımsız denetim faaliyetlerini düzenleyen önemli bir kanundur. Bu kanun, bankaların bağımsız denetim yapmaya yetkili kuruluşları belirlemek ve denetim faaliyetlerinin usul ve esaslarını belirlemek amacıyla çıkarılmıştır. Bankalar, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşları listesinden seçilen kuruluşlar tarafından bağımsız denetime tabi tutulmaktadır. Kanun, bankaların bağımsız denetim kuruluşları listesine alınabilmeleri için taşınmaları gereken şartları da belirlemektedir. Ayrıca, listeden geçici veya sürekli olarak çıkarılmalarına ilişkin düzenlemeler de kanun kapsamında yer almaktadır. Kanun aynı zamanda bankaların denetim faaliyetine ilişkin usul ve esasları da belirleyerek, bu alanda bir düzenleme sağlamaktadır (5411 Sayılı Bankacılık Kanunu).

Bu yönetmelik, konsolide finansal tablo düzenleme yükümlülüğü bulunan bankaların, konsolide edilen bağlı ortaklıklarının hesap ve kayıtlarının denetlenmesi, banka tarafından hazırlanan konsolide finansal tabloların denetlenmesi ve etkin bir iç kontrol sisteminin varlığına ilişkin görüş oluşturulması için uymaları gereken usul, esas ve standartları belirler. Bu amaçla, yönetmelikte belirtilen hususlara uygun olarak, denetim faaliyetinin planlanması, yürütülmesi ve raporlanması gerekmektedir. Ayrıca, denetim kuruluşlarının denetim faaliyetleri sırasında, bankaların yönetim kurulları, iç kontrol sistemleri ve diğer hususlarda gerekli bilgi ve belgeleri sağlamaları zorunludur. Yönetmelik aynı zamanda, bankaların denetim faaliyetlerine ilişkin standartların belirlenmesi ve gözetimi ile denetim kuruluşlarının kayıt ve raporlama yükümlülüklerine dair hükümleri de içermektedir (Bankacılık Kanunu, 5411).

Bankanın iç sistemlerinin, muhasebe ve kayıt düzeninin, muhasebe sistemleri ile ilgili birimlerinin yeterli ve etkin olup olmadığının değerlendirilmesi amacıyla bağımsız denetim faaliyeti yürütülür. Bu amaçla, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) kapsamında gerekli denetim prosedürleri uygulanır. Bağımsız denetim, bankanın muhasebe ve kayıt sistemlerinin doğruluğu ve güvenilirliği hakkında görüş bildirmek ve bankanın TMS kapsamında yürürlükte bulunan düzenlemelere ve yasalara uygunluğu konusunda makul güvence sağlamak amacıyla gerçekleştirilir (5411 Sayılı Bankacılık Kanunu). Bankalar, bağımsız denetimlerini yıllık olarak gerçekleştirmek zorunda olup, ara dönem sınırlı bağımsız denetim ve raporlama dönemi sonunda da bağımsız denetim yaptırımları gerekmektedir. Bu bağımsız denetimler, bankaların sözleşme yaptıkları ve bu yönetmelik ve TDS hükümlerine uygun olan bir bağımsız denetçi tarafından gerçekleştirilir (5411 Sayılı Bankacılık Kanunu)

2.1.2.4.Sigortacılık Kanununda Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler

Sigorta sektörünün güvenli ve istikrarlı bir ortamda etkin işleyişini sağlamak amacıyla çıkarılan 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu, 2007 yılında yürürlüğe girmiştir. Kanun, sigortacılık faaliyetlerinin düzenlenmesi, denetlenmesi ve tüketicilerin haklarının korunması için gerekli usul ve esasları belirlemektedir. Ayrıca, sigorta şirketlerinin faaliyetlerine ilişkin izinlerin verilmesi ve şirketlerin sermaye yapıları, finansal durumları, risk yönetimleri ve diğer konulardaki yükümlülükleri de bu kanun kapsamında düzenlenmektedir. Bu kanun, sigorta sözleşmelerine taraf olan kişilerin hak ve menfaatlerini korumayı, sigortacılık sektörünün gelişmesini sağlamayı ve bu alanda faaliyet gösteren kişi ve kuruluşların faaliyete geçmesine, teşkilatlanmasına, yönetim ve işleyişine ilişkin esas ve usulleri belirlemeyi hedeflemektedir. Ayrıca, kanun sigorta tahkim sistemine ilişkin usul ve esasları da düzenlemektedir (5684 Sayılı Sigortacılık Kanunu).

Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinin Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik, Türkiye'deki sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketlerinin bağımsız denetim faaliyetlerine yönelik esasları belirlemektedir. Yönetmelik, bu şirketlerin finansal tablolarının bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenmesini ve bu denetimlerin usul ve esaslarını düzenlemektedir. Ayrıca, denetim kuruluşlarının belirlenmesi, denetim süreçlerinin yürütülmesi, raporlama ve takip işlemleri gibi konuları da kapsamaktadır. Bu yönetmelik, sigorta

ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketlerinin faaliyetlerinin şeffaf ve güvenilir bir şekilde yansıtılmasını ve sektörün güvenli ve istikrarlı bir şekilde işlemlerini temin etmeyi amaçlamaktadır (Bağımsız Sigorta Denetimine İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik).

Bağımsız denetim, bir kurumun hesap ve kayıtlarının belirli denetim ilkelerine uygun olarak denetlenmesini ve bu denetim sonucunda oluşturulan hesap ve kayıtların kanuna ve muhasebe düzenlemelerine uygunluğu hakkında görüş oluşturulması suretiyle mali tabloların denetlenmesi ve raporlanmasını ifade eder (Bağımsız Sigorta Denetimine İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik). Bağımsız denetim, her bir sigorta şirketinin defterleri, kayıtları ve belgeleri üzerinde denetim yapılması ve gerektiğinde iş yaptığı üçüncü taraflarla hesap mutabakatının sağlanması anlamına gelir. Ayrıca, her şirketin muhasebe sistemleriyle ilgili departmanlarının verimliliği ve etkinliği ile birlikte muhasebe sistemleriyle ilgili iç sistemlerin verimliliği ve etkinliği de değerlendirilir (Bağımsız Sigorta Denetimine İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik).

2.1.2.5.Enerji Piyasası Düzenleme Kurulunun Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeleri

Elektrik, doğal gaz, petrol ve sıvılaştırılmış petrol gazı (LPG) sektörlerinin düzenleme ve denetim görevi, Türkiye'de çıkarılan kanunlarla belirlenmiştir. Elektrik Piyasası Düzenleme Kurulu, 4628 sayılı kanunla kurulmuş ve daha sonra 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu ile Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu adını almıştır. Ayrıca, petrol piyasası 5015 sayılı Petrol Kanunu ve sıvılaştırılmış petrol gazı (LPG) piyasası da 5307 sayılı LPG Piyasası Kanunu ile düzenlenmiştir. Bu kanunlarla amaçlanan, sektörlerin güvenli ve istikrarlı bir şekilde işleyişini sağlamaktır. Bu amaç doğrultusunda, piyasanın faaliyetlerini düzenlemek, denetlemek ve gerekli düzenlemeleri yapmak için yetkili birimler oluşturulmuştur. 2001 yılında Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, bahsi geçen kanunlarla verilen düzenleme ve denetleme yetkilerini kullanmaya başlamıştır (Elden Ürgüp & Başar, 2021).

Enerji sektöründeki yasaların temel amacı, tüketicilere sürekli, kaliteli, çevre dostu, düşük maliyetli elektrik, doğal gaz, petrol ve sıvılaştırılmış petrol gazı sağlayan, finansal açıdan güçlü, istikrarlı ve özel hukuk hükümlerine uygun olarak rekabet edebilen bir enerji piyasası oluşturmaktır. Bu piyasada bağımsız bir şekilde düzenleme

ve denetim yaparak şeffaflığı ve adalete önem verilmesini sağlamak da Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'nun görevleri arasındadır (Elden Ürgüp & Başar, 2021).

2.1.2.6.TTK'nın Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeleri

2011 yılında kabul edilmiş ve 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiş olan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK), Türkiye'deki ticari işletmelerin faaliyetlerini düzenlemek amacıyla hazırlanmış ve birçok yeniliği de içererek açıklık ve şeffaflık ilkeleri çerçevesinde hareket etmektedir. TTK, işleyişin temel prensiplerini, muhasebe, kayıt tutma ve değerlendirme süreçlerini gözden geçirmiş ve güncellemiştir. Bu yenilikler sayesinde, Türk işletmelerinin kurumsallaşması, sürdürülebilirliği, rekabet edebilirliği, kamu güveni ve şeffaflığı gibi benzer şekilde önemli olan faydalar ve katkılar sağlanmıştır (Özulucan, Arslan, & Keleş, 2015).

Yeni Türk Ticaret Kanunu (YTTK), bütün şirketlerin muhasebe ve finansal raporlama alanında Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na (TFRS) uygun olmasını gerektirmektedir. Böylece kurumsal mali tablolar ve şirketlerin finansal raporları uluslararası finansal raporlama standartlarıyla uyumlu hale getirilecektir. Denetim süreci, yönetim kurulu tarafından sağlanan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolarla uyumlu olup olmadığının ve gerçeği ne ölçüde yansıttığının belirlenmesini kapsamaktadır. Aynı finansal raporlama standartlarını kullanmak, şirketlere uluslararası piyasalarda rekabet avantajı sağlayacak ve uluslararası yatırımcıların güvenini kazandıracaktır (Demir, Çiçekay, Arslan, & Arslan, 2016). 6102 sayılı YTTK, defterler, kayıtlar, envanterler ve değerlemeler ile muhasebe standartlarının uygulanması ve bağımsız denetim ile ilgili pek çok yenilik getirdi (Uluslan, Eren, & Köylü, 2012). Bağımsız denetim yapabilenlerin, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir unvanına sahip bireyler olduğu gibi, bağımsız denetim yapma yetkisi olan şirketler veya bu bireylerin ortaklarından oluşan sermaye şirketleri de olabilirler (Özçelik, Şenol, & Aktürk, 2014). Denetçiler, denetlenen şirketin vergi ve vergi dışı denetimleri konusunda tavsiyede veya hizmette bulunmak veya ayrıca bağlı ortaklıklar aracılığıyla faaliyet göstermek yasaklanmıştır (Uluslan, Eren, & Köylü, 2012). Yeni Türk Ticaret Kanunu (6102 sayılı) ile en önemli yenilik, şirket denetimlerinin artık bağımsız denetçiler olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlere devredilmesidir. Bu denetimlerde Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) kullanılarak Uluslararası Finansal Raporlama

Standartları (UFRS) ile uyum sağlanması da önemli bir adımdır. Bu yenilikle birlikte, denetim tamamen bağımsız denetçilere bırakılmış ve tüzel kişilikleri tarafından yapılan denetimler sona erdirilmiştir (Fırat & Şahin, 2012).

2.1.2.7.KGK'nın Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeleri

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 26 Eylül 2011 tarihinde 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Sorumluluklarına İlişkin Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuştur. Bu kurumun amacı, hizmet birimlerinin oluşumu, görev, yetki ve sorumluluklarını ve muhasebe ve denetim standartlarını düzenlemektir (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Yönetmelik, 2012). Bu yönetmelik, Türk Ticaret Kanunu ve 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname kapsamında, bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilen bağımsız denetimlere ilişkin hükümleri içermektedir. Bu hükümler, denetçilerin tanınması, kayıt tutulması, sorumlulukları, yükümlülükleri, kurumlar tarafından denetlenmesi ve denetlenmelerine ilişkin usul ve esasları ile bu hükümlere uygulanan idari yaptırımları kapsamaktadır (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Yönetmelik, 2012). Bu nedenle, KGK'nın oluşturulma nedenleri arasında, denetim yetkisinin tekelleştirilmesi, denetimin kalite ve güvenilirliğinin artırılması, mali alanda standartların uygulanmasının sağlanması, denetim standartlarının belirlenmesi ve uluslararası gelişmelerin takip edilerek şeffaf sermaye piyasalarının oluşturulması yer almaktadır (Fırat & Şahin, 2012).

KGK, bağımsız ve şeffaf bir denetim ortamı sağlayarak, finansal raporlamaların doğru ve güvenilir olmasını, yatırımcıların çıkarlarının korunmasını ve finansal bilgilerin karşılaştırılabilir olmasını hedeflemektedir. Bu nedenle, KGK tarafından belirlenen standartların uygulanmasıyla, şirketlerin mali durumları ve performansları hakkında daha doğru ve şeffaf bilgi elde edilebilmektedir (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Yönetmelik, 2012).

2.1.2.8.Diğer Kurumların Bağımsız Denetimine İlişkin Düzenlemeleri

Yukarıda belirtildiği gibi SPK, BDDK ve EPDK gibi kurumlar kendi alanlarında bağımsız denetimle ilgili düzenlemeler yaparken, diğer kurumlar da benzer

şekilde düzenlemeler yapabilmektedir (Kardeş Selimoğlu, Özbirecikli, & Uzay, 2019). Bu tür kurum ve düzenlemelere ilişkin şu örnekler verilebilir: Tarım satış kooperatif birliklerinin bağımsız denetimine ilişkin düzenlemeler (Kardeş Selimoğlu, Özbirecikli, & Uzay, 2019). Tarımsal üretici birlikleri ve tarımsal üretici merkez birliklerinin denetlenmesi ile ilgili hükümleri kapsamaktadır (Kardeş Selimoğlu, Özbirecikli, & Uzay, 2019).

2.3. Bağımsız Denetimin Önemi

Bağımsız denetim, şirketlerin şeffaflığı, sürdürülebilirliği ve anlaşılabilirliği açısından son derece önemlidir. Bağımsız denetim, şirketlerin kendileri, ortakları, hissedarları, kredi kuruluşları, satıcılar, alıcılar ve yatırımcılar gibi birçok farklı paydaş açısından bir araç olarak kullanılmaktadır (Güzel, 2022).

Bağımsız denetimin önemini artıran en önemli faktör, ilgili kullanıcılara doğru ve uygun bilgi sağlamasıdır. Bu, şirket hakkında tarafsız, objektif ve güvenilir bilgiler doğrultusunda bir sonuca ulaşarak görüş vermesi sebebiyledir (Arthur, Wayne, & Göktürk, 1975)

Bağımsız Denetiminin önemini belirleyen üç taraf birbirleriyle ilişkilidir ve bunlar; denetlenen firma, şirketin paydaşları ve devlet/kamu' dur. Denetlenen şirketler açısından, bağımsız denetim işletmenin finansal tablolarının doğruluğunu ve şeffaflığını sağlar. Bu da işletmenin yasal düzenlemelere uygun olarak faaliyet gösterdiğini ve etik standartlara uyduğunu gösterir. İkinci olarak, şirketin paydaşları, bağımsız denetim raporlarını şirketin finansal durumunu ve gelecekteki performansını değerlendirmek için kullanabilirler. Bu raporlar, paydaşların yatırım ve karar alma süreçlerinde doğru ve güvenilir bilgi sağlamalarına yardımcı olur. Son olarak, devlet ve kamu açısından, bağımsız denetim işletmelerin yasal düzenlemelere ve vergi yasalarına uygun olarak faaliyet gösterdiklerini kontrol eder. Bağımsız denetim, işletmelerin finansal şeffaflığını ve güvenilirliğini artırarak ekonomik istikrarı sağlar. Bu nedenle, bağımsız denetim işletmeler, paydaşlar ve devlet/kamu açısından önemlidir (Çelen, s. 2-3)

Bağımsız denetimin işletmeler için önemini anlamak için, denetimin sağladığı faydaları göz önünde bulundurmak gerekmektedir. Bu faydalar, işletmenin finansal tablolarının doğruluğunu sağlama, yasal düzenlemelere uyum sağlama, yönetim ve çalışanlara yardımcı olma şeklinde sıralanabilir. İlk olarak, bağımsız denetim

işletmenin finansal tablolarının doğruluğunu sağlama konusunda büyük bir önem taşımaktadır (Çelen, s. 2-3). Denetçiler, işletmenin bilgi ve belgelerine dayanarak finansal tabloların doğruluğunu değerlendirirler. Bu, işletmenin paydaşlarına (yatırımcılar, kreditorler, müşteriler vb.) güvenilir bilgi sağlamak için önemlidir. İkinci olarak, bağımsız denetim işletmelerin yasal düzenlemelere uyum sağlamalarına yardımcı olur (Çelen, s. 2-3). Denetçiler, işletmenin faaliyetlerine ilişkin yasal düzenlemeleri inceler ve işletmenin bu düzenlemelere uyum sağlayıp sağlamadığını değerlendirirler. Bu, işletmenin yasal yükümlülüklerini yerine getirmesini sağlayarak olası hukuki sorunların önüne geçer. Üçüncü olarak, bağımsız denetim işletmenin yönetimine ve çalışanlarına da yardımcı olur (Çelen, s. 2-3). Denetçiler, işletmenin faaliyetlerine ilişkin süreçleri, prosedürleri ve iç kontrol sistemlerini inceleyerek, işletmenin yönetimine ve çalışanlarına iyileştirme önerileri sunarlar. Bu sayede işletme, faaliyetlerini daha verimli ve etkili bir şekilde yürütebilir. Bu nedenlerle, bağımsız denetim işletmeler için son derece önemlidir ve işletmelerin finansal raporlama süreçleri ve faaliyetlerinde doğru ve güvenilir bir şekilde hareket etmelerine yardımcı olur. Söz konusu bağımsız denetimin önemine ilişkin örnekler aşağıda belirtilmiştir;

- Bağımsız denetim sayesinde şirketin yönetimi ve çalışanları da işletme faaliyetleri konusunda destek alabilirler. Denetim sonuçlarına dayanarak, şirket yönetimi ve çalışanları faaliyetlerini iyileştirmek için stratejik kararlar alabilirler (Çelen, s. 2-3).
- Denetlenmiş finansal tablolar, şirketin yasal düzenlemelere uygunluğunu gösterir. Böylece, denetim sonuçlarına dayanarak, şirketin yasal düzenlemelere uygunluğu da tespit edilebilir (Çelen, s. 2-3).
- Bağımsız denetim sonuçları, şirketin finansal tablolarındaki hataları ve hileleri tespit ederek, şirketin finansal raporlama sürecindeki güvenilirliğini artırır. Bu, şirketin yatırımcıların, hissedarların ve diğer ilgili tarafların güvenini artırarak, daha fazla yatırım ve iş fırsatlarına erişim sağlar (Çelen, s. 2-3).
- Denetlenmiş finansal tablolar, şirketin mali sağlığı ve karlılığı hakkında net bilgiler sağlayarak, işletme performansının değerlendirilmesine yardımcı olur. Bu, şirketin paydaşlarına, işletmenin gelecekteki başarılarına ilişkin kararlar almalarına yardımcı olur (Çelen, s. 2-3).

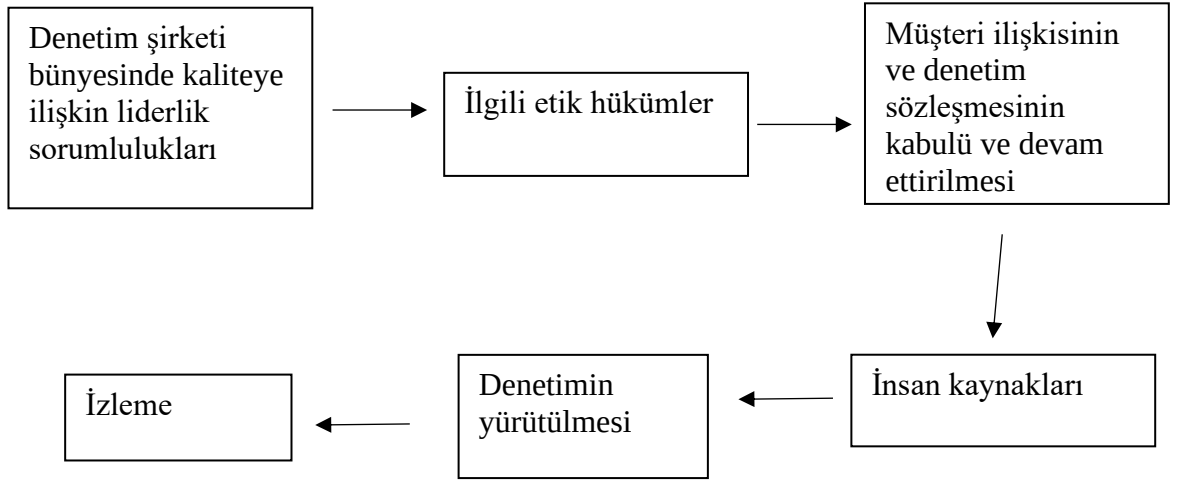
- Bağımsız denetim, şirketin işletme faaliyetlerindeki riskleri tespit ederek, risk yönetim stratejilerinin oluşturulmasına yardımcı olur. Bu da şirketin daha sürdürülebilir ve güvenilir bir işletme olmasını sağlar (Çelen, s. 2-3).

2.4. Denetim Standartları ve Güvence Denetimi Standartları Arasındaki İlişki

Denetim standartları ve güvence denetimi standartları arasındaki ilişkiye yönelik olarak KKS-1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ile İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetimi Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol Standardı, Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar, İHS 4400 Finansal Bilgilere İlişkin Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler Standardı ve İHS 4410 Finansal Bilgileri Derleme İş Standardı üzerinden ele alınmıştır.

2.4.1. KKS-1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ile İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetimi Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol

Bağımsız denetim şirketlerinin kalite kontrol sistemlerinin düzenlenmesi ile ilgili yükümlülüklerini belirleyen KKS-1 standardı, denetim faaliyetlerinin uygunluğunu sağlamayı hedeflemektedir. KKS-1 standardı, finansal tabloların yanı sıra sınırlı bağımsız denetim ve diğer güvence denetimleri gibi hizmetler için de geçerli olan bağımsız denetim şirketlerinin kalite kontrol sistemlerinin düzenlenmesi ile ilgili yükümlülüklerini belirleyerek, denetim faaliyetlerinin uygunluğunu sağlamayı amaçlamaktadır. Denetim şirketlerinin belirlediği nitelikler, sektör ve sektörün boyutu gibi faktörler, uygunluğun sağlanması için bir araya getirilmesi gereken unsurlar arasındadır (KGK, KKS-1). Kalite kontrol sisteminin devamlılığının sağlanabilmesi için gerekli öğeler bulunmaktadır. Bu öğeler aşağıdaki Şekil-1’de gösterilmiştir.



Şekil 1. Kalite Kontrol Standardının Temel Aşamaları

Kaynak:KGK,KKS-1

<https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararları/KALİTE%20KONTROL%20STANDARTLARI/kks1.pdf>

KKS-1’ göre kalite kontrol sisteminin unsurları denetim şirketleri bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları, ilgili etik hükümler, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi, insan kaynakları, denetimin yürütülmesi ve izlemekten oluşmaktadır. Aşağıda KKS-1’de yer alan kalite kontrol sisteminin unsurlarına ilişkin detaylı bilgiye yer verilmiştir.

Denetim Şirketi Bünyesinde Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları:

Bağımsız denetim şirketinin kalite kontrol sistemi için liderlik sorumlulukları, denetimin yürütülmesi için gereken tüm kaynakların sağlanması, uygun süreçlerin oluşturulması ve denetim çalışmalarının yasal, etik ve mesleki standartlara uygun şekilde yürütülmesini sağlamaktır. Bu sorumluluklar, genel müdür veya yönetim kurulu tarafından üstlenilmelidir ve zorunludur (Madde 18 ve 19).

İlgili Etik Hükümler: Bağımsız denetim şirketlerinin, etik hükümlere uygun davranarak faaliyet göstermeleri gerekmektedir. Bu hükümler arasında dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranışlar yer almaktadır. Bu da bağımsız denetim şirketlerinin güvenilir ve etik bir şekilde denetim faaliyetleri yürütmelerini sağlamaktadır. Bu sayede, denetlenen şirketlerin finansal tabloları ve diğer bilgileri doğru bir şekilde raporlanmakta ve kamuoyu tarafından

güvenilir bir şekilde değerlendirilmektedir. Bağımsız denetim şirketi, bağımsızlık politikaları ile prosedürlerine uymakla yükümlüdür ve kendileri ile çalıştıkları şirketlerin bağımsızlığına ilişkin temel ilkeleri gözetmelidir. Ayrıca, bu politikalara uyduklarına ve uyacaklarına dair yazılı bir belgeyi almalı ve saklamalıdır (KKS-1 madde 20 ve 24).

Müşteri İlişisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi:

Bağımsız denetim şirketleri, denetim sürecinin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi için belirli bir çerçeve oluşturmak amacıyla yazılı bir sözleşme hazırlamalıdır. Bu sözleşme, denetimin hedeflerini, kapsamını, zamanlamasını ve diğer önemli hususları belirlemelidir. Ayrıca, sözleşme, taraflar arasındaki hak ve yükümlülükleri de açık bir şekilde tanımlamalıdır. Böylece, denetim çalışmalarının başarılı bir şekilde yürütülmesi için gerekli güvence sağlanmış olur. Bu sözleşme, bağımsız denetimin yapılacağı şirket hakkında bilgi edinilmesini (şirketin sektör bilgisi vb.) ve denetim çalışmasını planladıkları şekilde tamamlayabilecek personelin uygunluğunu da içermelidir. Bağımsız denetim şirketi, denetimi kabul etmeden önce bu bilgileri dikkatle değerlendirmeli ve kabul ettikleri denetimi bağımsız bir şekilde yapabileceklerinden emin olmalıdır (KKS-1 madde 26 ve 28).

İnsan Kaynakları: Bağımsız denetim şirketleri, üstlendikleri denetimin sorumluluğunu bir denetçiye verirler. Sorumlu denetçinin görevi, denetim çalışmalarının yürütülmesini yönetmek, denetçilerin mesleki yeterliliklerini denetlemek, görevi yerine getirme yetisini sağlamak ve sonuç olarak bütün bu durumlara ilişkin rapor hazırlamaktır. Bu sorumluluklar, denetçinin mesleki yeterliliği, deneyimi ve bağımsızlığına bağlı olarak belirlenir (KKS-1 madde 30 ve 31).

Denetimin Yürütülmesi: Bağımsız denetim şirketi, bağımsız denetçinin üstleneceği sorumlulukları, mesleki standartlar ve ilgili mevzuat hükümleri uyarınca yerine getirebileceği prosedürleri belirlemelidir. Bu prosedürler, bağımsız denetimin yerine getirilmesi için gerekli olan makul güvenceyi sağlayacak şekilde oluşturulmalıdır (KKS-1 madde 32).

İzleme: Bağımsız denetim şirketleri, denetim faaliyetlerinin uygunluğunu sağlamak için kalite kontrol sistemleri uygulamaktadır. Bu sistemlerin yeterli ve uygun olduğunu göstermek için de bir süreç oluşturulmaktadır. Bu süreç, politika ve

prosedürlerin belirlenmesi, bunların uygulanması ve sonuçlarının değerlendirilmesi gibi adımları içermektedir. Bu sayede şirketler, denetim faaliyetlerinin doğru ve etkili bir şekilde gerçekleştirildiğinden emin olabilmektedirler. Bu süreç, izleme aşamasında denetim şirketinin, tespit ettiği hataları veya eksiklikleri gözden geçirerek ilgili kişilere bilgi vermesini içermektedir (KKS-1 madde 49 ve 50).

2.4.2. Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar

Genel olarak, etik kavramı insanların yaşamlarını oluşturan değerler sistemi olarak tanımlanabilir. Etik değerler, insanların hayatlarına adeta bir rehber niteliği taşıyarak oluşması uzun bir dönemi kapsar (Kutlu, 2017). Muhasebe ve denetim alanında etik değerler büyük bir önem taşımaktadır. Bağımsız denetçiler, denetimi yürütebilmeleri için uyacakları kuralları belirlemeli ve bu kurallara uygun hareket etmelidirler. Çünkü bağımsız denetçilerin koruması gereken bağımsızlık ve tarafsızlık ilkeleri bulunmaktadır. Bu ilkeleri koruyabilmesi için ise etik standartlara uyması gerekmektedir. Bağımsızlık, denetim mesleğinin ana unsurlarından biridir ve ilgili kullanıcılara güven duygusu verilmesinde önemli bir rol oynamaktadır (Özdemir, 2020).

Denetim faaliyetinin güvenilirliği, bağımsız denetimin yapılmasında rol oynayan bağımsız denetçinin bağımsız olması ve etik ilkelerine uygun davranması ile doğrudan ilişkilidir. Bu nedenle, bağımsız denetimin kalitesi, bağımsız denetçinin bağımsızlığına ve etik değerlere uymasına bağlıdır (Süklüm, 2020, s. 21). Bağımsız denetçilik mesleğinde, sadece müşteri memnuniyetini sağlamak değil, aynı zamanda kamu yararına da hizmet etme sorumluluğu bulunmaktadır. Bu nedenle, bir denetçinin görevi sadece müşterinin taleplerini karşılamakla sınırlı değildir. Bağımsız denetçilerin, finansal tabloların doğruluğunu ve şeffaflığını sağlayarak, yatırımcılar ve diğer ilgili tarafların haklarını koruma sorumluluğu da bulunmaktadır. Bu sorumluluk, denetçilerin objektif ve tarafsız bir şekilde hareket etmelerini gerektirmektedir. Kamu yararına hareket eden bir denetçi, Bağımsız “Denetçiler için Etik Kurallarına” uygun davranması gerekmektedir. Etik kurallarda aksi belirtilmedikçe, denetçi veya denetim şirketi bu kurallara uyum sağlamalıdır (KGK, Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar, madde 100.1). Bu nedenle, bağımsız denetçilerin hem müşterilerinin hem de ilgili tarafların güvenini koruyarak kamu yararını gözetmeleri gerekmektedir.

Denetçi, aşağıdaki temel ilkeleri benimsemekte ve uygulamaktadır:

Dürüstlük: Tüm mesleki ve ticari ilişkilerde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olmak (KGK, Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar, madde 100.5-a).

Tarafsızlık: Önyargı, çıkar çatışması veya başkaları üzerindeki etkinin kötüye kullanılması, onların mesleki veya ticari yargılarını ve kararlarını etkilememelidir (KGK, Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar, madde 100.5-b).

Mesleki Yeterlilik ve Özen: Uygulamadaki, mevzuattaki ve teknolojiadaki güncel gelişmeleri dikkate alarak, uygulamada teknik ve mesleki standartlara uygun hareket ederek, müşterilerine yeterli mesleki hizmeti sağlayacak düzeyde mesleki bilgi ve yetkinliği sürdürmek (KGK, Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar, madde 100.5-c).

Gizlilik: Denetçiler, mesleki faaliyetleri sırasında elde ettikleri bilgilerin gizliliğini korumakla yükümlüdürler. Bu bilgiler, yasal veya mesleki bir hak veya yükümlülük olmadıkça, üçüncü kişilere açıklanmamalı ve denetçinin veya üçüncü kişilerin yararına kullanılmamalıdır. Bu ilke, denetçilerin müşterileri veya diğer ilgili taraflarla olan ilişkilerinde gizlilik konusuna özellikle dikkat etmeleri gerektiğini vurgular. Bu ilke, denetçilerin müşteri bilgilerinin ve diğer hassas bilgilerin güvenliği konusunda da sorumluluk üstlenmelerini gerektirir. Ayrıca, denetçilerin bu ilkeyi ihlal etmeleri durumunda, yasal veya mesleki yaptırımlarla karşı karşıya kalabilecekleri unutulmamalıdır (KGK, Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar, madde 100.5-ç).

Mesleğe Uygun Davranış: Denetçiler, ilgili mevzuata uygun hareket ederek ve denetçinin itibarını zedeleyici tutum ve davranışlardan kaçınarak mesleki davranış sergilemelidirler (KGK, Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar, madde 100.5-d).

Ancak denetçilerin faaliyet gösterdiği koşullar, temel ilkelere uyum için özel tehditler oluşturabilir. Bu sebepten dolayı, etik kurallar, denetçinin temel ilkelere uyumunu tehdit eden durumları belirleyip değerlendirmesini ve buna uygun hareket etmesini sağlayan bir kavramsal çerçeve sağlar. Farklı hizmetlerin ve işlerin niteliği değişebilir ve farklı tehditlere yol açabilir, bu nedenle denetçiler, etik kurallara uygun hareket ederek kamu yararına hizmet etme görevini yerine getirmelidirler (KGK, Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar, madde 100.6).

2.4.3. İHS 4400 Finansal Bilgilere İlişkin Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler

İHS 4400 Standardı, bağımsız denetim şirketlerinin gerçekleştirdiği denetim çalışmalarından sonra hazırlanacak raporların içeriği ve formatı hakkında bir kılavuz niteliği taşımaktadır (KGK, İHS 4400, madde 1). Ancak bu standart, finansal bilgilerin sağlamlığına ilişkin kesin bir güvence sağlamamaktadır (KGK, İHS 4400, madde 5). Bu nedenle, rapor kullanıcıları, denetim raporu sonuçlarından yararlanarak kendi sonuçlarını çıkarmaktadır. Denetçiler, İHS 4400'e ek olarak, uyguladıkları denetim işlemleri için Belirlenmiş Faaliyetlere İlişkin Mutabakat standardına uygun hareket ederken, Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar standardına da uyum sağlamakla yükümlüdürler (KGK, İHS 4400, madde 7 ve 8).

2.4.4. İHS 4410 Finansal Bilgileri Derleme İşi

İHS 4410 Standardı, finansal bilgilerin hazırlanmasına ve sunumuna yönelik yönetim danışmanlığı hizmeti veren denetçilerin sorumluluklarını tanımlar (KGK, İHS 4410, madde 1). Bu standart, finansal bilgilerin yanı sıra mali ve mali olmayan verilerin hazırlanmasında ve gerektiğinde uyarlanması da kullanılır (KGK, İHS 4410, madde 2). Denetçi, yönetimin finansal bilgilerin hazırlanması ve sunumunda yardım istemesi halinde, çalışmanın bu standarda uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini de değerlendirmelidir (KGK, İHS 4410, madde 3). Finansal bilgi hazırlama işi, bir güvence denetimi işi değildir ve yönetim, finansal bilgilerin doğruluğunu veya eksiksizliğini teyit etmekle sorumludur. Yönetim ayrıca, finansal bilgilerin hazırlanması ve sunumunda kullanılacak uygun muhasebe ilkelerinin seçilmesi ve uygulanması dahil olmak üzere gerekli kararları almalı ve doğrulanabilir muhasebe tahminlerinin yapılmasını sağlamalıdır (KGK, İHS 4410, madde 6 ve 7). Denetçi, bu standart uyarınca verilen danışmanlık hizmeti sırasında Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar standardına da uymak zorundadır (KGK, İHS 4410, madde 8).

2.5. Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Arasındaki Farklar

Bağımsız denetim ilk adımdır ve güvence denetimi onu takip etmektedir. Bağımsız denetim finansal raporların gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterilip gösterilmediğini kontrol ederken, güvence denetimi, şirketin yapmış olduğu muhasebe kayıtlarını inceleyerek ve yorumlayarak bir görüşe varmak için kullanılır. Güvence denetimi ise şirketin muhasebe kayıtlarının uluslararası muhasebe standartlarına uygunluğunu değerlendirir ve doğruluğunu teyit eder. Bağımsız denetim, bir kurumun

finansal raporlamasındaki yanlışlıkları ve hatalı beyanları tespit etmek için kullanılan bir araç iken, güvence denetimi finansal raporlamanın doğruluğunu teyit etmek ve sonuçta kurumun karar almasına yardımcı olan bilgi kalitesini arttırmak için kullanılır (Vaidya, 2023). Bağımsız denetim, şirketlerin finansal tablolarında veya muhasebe kayıtlarında yer alan hataları, yanıltıcı beyanları veya muvazaalı işlemleri tespit etmek için gerçekleştirilen bir çalışmadır. Güvence denetimi ise, şirketin sahip olduğu bilgi ve belgelerin niteliğini değerlendirerek, şirketin süreçleri sırasında doğru kararlar almasını desteklemektedir. Bu nedenle, bağımsız denetim genellikle güvence denetiminden önce gerçekleştirilir (Vaidya, 2023).

Bir şirket, kendi faaliyetlerinin amaçlarına uygun şekilde yürütülmesine yardımcı olmak amacıyla bağımsız denetim yapar ve risk yönetim süreçlerini değerlendirir. Bağımsız denetim, bu çalışmaları dönemsel olarak denetleyerek finansal raporların doğruluğunu ve kayıtlarının uygunluğunu kontrol ederken, yanıltıcı bilgi veya muvazaalı işlemler gibi hataları da tespit eder. Güvence denetimi ise şirketin bilgi ve belgelerinin niteliğini değerlendirerek, şirketin işlemlerinin doğru bir şekilde gerçekleştirilmesine destek olur. Bu süreç, güvence denetiminin amaçlarına uygun şekilde takip edilir ve şirketin hedeflerine ulaşması için doğru sonuçlar sağlanmasına yardımcı olur. Başlangıçta bağımsız denetim yapılırken güvence denetimi hemen ardından gelir (Vaidya, 2023).

Bir şirketin kendi iç faaliyetlerinin amacına ulaşmasına yardımcı olmak için yapılan çalışmaları ve risk yönetim süreçlerini değerlendirmek ve yürütmek amacıyla gerçekleştirilen bir faaliyettir. Bağımsız denetim ise, bu yapılan çalışmaları dönemsel olarak denetleyerek finansal raporların kayıtlarının doğruluğunu ve uygunluğunu denetler. Güvence denetimi ise, yapılan faaliyetlerin değerlendirilmesi ve en uygun ve doğru sonuçları vermesini sağlamayı amaçlar. Bu süreç, güvence denetiminin esas amacı doğrultusunda dikkatle izlenir ve şirketin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olacak kişilere güvence verir. Sonuç olarak, bağımsız denetim ve güvence denetimi birlikte çalışarak, şirketin yapmış olduğu faaliyetlerin doğru ve uygun bir şekilde kaydedilmesini, finansal tabloların doğruluğunu kontrol etmeyi ve şirketin hedeflerine ulaşmasına yardımcı olacak kişilere güvence sağlamayı amaçlar (Vaidya, 2023).

Sonuç olarak, bağımsız denetim ve güvence denetimi, finansal tabloların doğruluğunu ve uygunluğunu sağlamak amacıyla gerçekleştirilen iki farklı denetim

sürecidir. Finansal tabloların doğru, tam ve dürüst bir şekilde hazırlandığını belirlemek amacıyla yapılan bağımsız denetim, işletmelerin mali performansını ve durumunu değerlendirmek için önemlidir. Güvence denetimi ise, bir organizasyonun faaliyetlerinin, iç kontrol mekanizmalarının ve risk yönetiminin etkililiğini değerlendirmek amacıyla yapılır. Bağımsız denetim, bir şirketin finansal tablolarının doğruluğunu ve uygunluğunu sağlamak amacıyla tasarlanmıştır. Bu denetim, genellikle dış bağımsız denetim şirketleri tarafından yapılır ve finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve finansal tabloların doğruluğunu kontrol eder. Bağımsız denetçiler, finansal tablolardaki hataları ve yanlışlıkları tespit etmek için bir dizi prosedür uygularlar ve sonuçlarını raporlarlar. Güvence denetimi ise, bir organizasyonun faaliyetlerinin, iç kontrol mekanizmalarının ve risk yönetiminin etkililiğini değerlendirmek amacıyla yapılır. Bu denetim, genellikle bir organizasyonun iç kontrol süreçlerine bakarak yapılır ve bu süreçlerin etkinliğini, doğruluğunu ve uygunluğunu değerlendirir. Güvence denetiminde, bir organizasyonun risk yönetimi süreci de değerlendirilir ve öneriler sunulur.

3. GÜVENCE DENETİMİ VE GÜVENCE DENETİM STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ

Bu bölümde güvence denetimi, güvence denetimi standartları ve güvence denetimi ve hizmetlerine yönelik düzenlemelerle ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

3.1. Güvence Denetimi

Güvence denetimi başlığı altında güvence denetimi kavramı ve unsurları, güvence denetiminin amaçları, güvence denetiminin gelişim süreci, güvence denetiminin gelişim süreci, güvence denetimi türleri, güvence denetimi süreci ve güvence denetiminin önemi ve gerekliliği konularına yer verilmiştir.

3.1.1. Güvence Denetimi Kavramı ve Unsurları

Türk Dil Kurumu'na göre, güvence kelimesi çeşitli anlamlara sahiptir. Bu anlamlar arasında bir tarafın sorumluluğunu üstlenmesi, inanç, teminat, garanti, alınan sorumluluğa karşı sunulan şey ve birinin şüphelerini gidermek amacıyla söylenen ikna edici sözler bulunmaktadır (Türk Dil Kurumu, 2023). Denetimde güvence terimi, bağımsız bir denetçinin bir şirketin finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği konusunda sağlayabileceği güven seviyesine işaret eder. Denetçinin sağladığı güvence, genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak finansal tabloların incelenmesine dayanır ve denetçinin mesleki değerlendirmesi ile belirlenir. Bu güvence, bir şirket tarafından sağlanan finansal bilgilere yönelik yatırımcılar, paydaşlar ve halkın güven duyması açısından önemlidir. Güvence denetimi, süreçlerin, işlemlerin ve prosedürlerin değerlendirilmesinde kullanılan analitik bir süreçtir. Temel olarak şirket hesaplarının muhasebe standartları ve ilkelerine uygunluğunun kontrol edilmesi ve muhasebe kayıtlarının doğruluğunun sağlanması sürecidir. Güvence denetiminin temel amacı, finansal tabloların doğruluğunu sağlamaktır. Ayrıca, tüm paydaşlara şirket içinde veya faaliyetlerinde mali kayıtlarda yanlış beyan, fonların kötüye kullanılması, dolandırıcılık veya düzensizlik olmadığına dair güvence sağlar (Sharma, 2022). Güvence denetimi unsurları, güvence denetiminin tanımı, kapsamı ve türüne göre beş ayrı bölüme ayrılabilir. Bu unsurlar, üç taraflı ilişki, denetlenen konu,

belirlenmiş ölçüt, toplanan kanıtlar ve yazılı güvence raporu şeklindedir (Atabay, 2016). Söz konusu unsurlara ilişkin açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

Üç Taraflı İlişki: Güvence kelimesinin sözlük anlamından yola çıkarak, güvence sözleşmelerinin temel olarak üç ilişkiyi içerdiğini ifade edebiliriz. Güvence sözleşmesinin üç temel unsuru, güvence veren taraf, güvence alan taraf ve güvence konusudur. Bu unsurlar, güvence sözleşmesinin yapısını oluşturur ve taraflar arasındaki ilişkiyi belirler. Güvence, bir olaya, kişiye veya işleme karşı üçüncü bir tarafça o olaya, kişiye veya işleme dahil olan taraflara karşı verilen bir teminattır. Bu kavramın üç tarafı vardır. Bunlar güvenceyi veren uygulayıcı (denetçi), güvenceyi alan taraf olan sorumlu taraf ve güvencenin verildiği taraf olan kullanıcıdır (Atabay, 2016). Uygulayıcılar, serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarını ifade ederlerken, sorumlu taraf genellikle yönetici veya yönetim kurulu olarak adlandırılır. Sorumlu taraf, konunun tanımlanması, standartların seçilmesi ve denetçi ile sözleşme yapılması gibi süreçlerden sorumludur. Kullanıcılar ise, güvence raporunun hazırlandığı kurum veya kişilerdir ve güvence hizmetlerinden kaynaklanan bilgileri kullanan taraflardır. Güvence raporu, tüm bilgi kullanıcılarına yöneliktir ve Altıntaş'a (2011) göre üçlü bir ilişkiyi ifade eder (Altıntaş, 2011, s. 19-20).

Denetlenen konu: Güvence Denetim Sözleşmeleri, yönetim beyanları ve belgeler dahil olmak üzere çeşitli konuları kapsayabilir. Ancak burada önemli olan, verilecek güvence hizmetinin konusunun tanımlanabilir ve belirli kriterlere göre tutarlı bir şekilde değerlendirilebilmesidir (Atabay, 2016). Güvence hizmetinin konusu, güvence sözleşmelerinin önemli unsurlarından biridir. Bu sözleşmeler, sağlanan güvence hizmetinin kapsadığı bilgilerin güvenilirliğini artırmak amacıyla oluşturulur. Güvence hizmetinin konusu, farklı şekillerde tanımlanabilir ve geniş bir yelpazede olabilir (Altıntaş, 2011, s. 22). Bunlara aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği ile ilgili güvence hizmetleri verildiğinde, güvence hizmetinin kapsamı genellikle finansal tabloların hazırlanması süreci, bu süreçte kullanılan yöntemler ve finansal tabloların uygunluğuyla ilgilidir. Bu hizmet, finansal tabloların gelir ve giderlerini doğru bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığına, finansal tabloların ilgili muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına, ilgili bilgilerin doğru bir şekilde sunulup

sunulmadığına ve açıklama gerektiren konuların açık bir şekilde ifade edilip edilmediğine odaklanır (Altıntaş, 2011, s. 22).

- Bir güvence hizmetinin konusu, yalnızca finansal verilere değil, aynı zamanda bir şirketin performansı veya durumu ile ilgili olabilecek temel göstergeleri de içerebilir. Bu tür güvence hizmetleri, örneğin bir şirketin üretkenliği, müşteri memnuniyeti, çalışan performansı gibi finansal olmayan alanlarda verilen hizmetleri kapsar. Bu hizmetler, şirketlerin performanslarının objektif bir şekilde değerlendirilmesi ve paydaşların güvenini sağlamak için önemlidir (Altıntaş, 2011, s. 22).

Ölçüt: Güvence raporlarının temelini oluşturan ölçütler, uygulayıcıların belirli konularla ilgili güvence raporlarını hazırlarken dayandıkları önceden belirlenmiş kurallar bütünüdür. Bu kurallar, güvence hizmetinin konusu ne olursa olsun, standartlar olarak kabul edilir ve konunun hazırlanmasında esas alınır. Uygulayıcılar, güvence raporu hazırlarken, ilgili yetkililer tarafından belirlenen kanunlarla düzenlenen kriterleri kullanmak zorundadır. Ölçütler, güvence hizmetinin konusuna uygun olarak belirlenmeli ve kullanılmalıdır (Atabay, 2016). İlgili ölçütler aşağıdaki özelliklere sahip olmalıdır (Altıntaş, 2011, s. 23-24):

- İlgililik (uygunluk): Ölçütler güvence edilecek nesneyle ilgili olmalıdır ve ilgili kriterleri karşılamalıdır.
- Eksiksizlik (kapsamlılık): Ölçütler, sözleşme koşulları kapsamında ilgili ve tam olarak belirlenmiş olmalıdır.
- Güvenilirlik: Benzer durumlarda uzmanlar tarafından kullanıldığında, nesnenin tutarlı bir şekilde değerlendirilmesini ve ölçülmesini garanti etmelidir.
- Tarafsızlık: Tarafsız olarak seçilen ölçütler, kararın tarafsızlığına katkıda bulunur. Bu nedenle, ölçütler tarafsız bir tutumla seçilmelidir.
- Anlaşılabilirlik: Net bir sonuca ulaşılmasına katkıda bulunmak için, ölçütlerin açık olması ve farklı yorumlara yol açmaması önemlidir.

Toplanan kanıtlar: Kanıtlar, güvence raporunun hazırlanması için meslek mensupları tarafından elde edilmesi gereken belge ve bilgilerdir. Uygulayıcılar, bir görüş oluşturmak için yeterli miktarda ve nitelikte kanıta sahip olmalıdır. Yeterli

kanıtın elde edilmesi durumunda, mesleki şüphecilğe geri dönmekten kaçınılmalıdır. Kanıtın yeterli niceliksel seviyesi, incelenen hesabın önem ve risk faktörlerine, kanıt elde etme maliyetine ve diğer faktörlere bağlıdır. Bu nedenle, yeterli kanıtın niteliksel ve niceliksel yeterliliğini sağlamak için uygulayıcılar, meslek standartlarına uygun olarak belirlenen yöntemleri kullanmalıdırlar (Atabay, 2016).

Yazılı Güvence Raporu: Denetçi, bir güvence konusunun değerlendirilmesini tamamladıktan sonra, ilgili taraflara yazılı olarak bildirmesi için bir görüşe varmalıdır. Bu görüşe dayanarak denetçi, bir güvence raporu hazırlamalıdır. Güvence raporu, denetçinin güvence konusu hakkında elde ettiği sonucu ve bu sonuca dayanarak verdiği görüşü belirten yazılı bir beyandır.

3.1.2. Güvence Denetiminin Amaçları

Başarılı bir güvence denetimi için temel ilke, güvence denetimlerinin yürütülmesi için rehberlik sağlamaktır. Bu amaçla GDS 3000 standardı üç temel hedefi kapsamaktadır. İlk olarak, denetim hedefini makul veya sınırlı bir güvence elde etmek olarak tanımlar. İkinci olarak, denetçilere rehberlik sağlar. Son olarak, farklı güvence denetim türleri için özel standartlar geliştirir. (Ergüden, 2020)

Güvence denetimi, bağımsız bir dış gözlemci veya üçüncü taraf tarafından gerçekleştirilen ve doğrulanması gereken verilerin bağımsız bir şekilde gerçekleştirildiği bir süreçtir. Bu süreci yürüten kişinin bağımsız ve güvenilir olması önemlidir, özellikle de belirli kimliklere sahip kişiler tarafından yürütülen denetimlerde. Paydaşlar, bilginin güvenilirliğini artırmak için üçüncü taraf doğrulama yoluyla güvence sağlanmasını önemsemektedir. Bu nedenle, güvence denetimleri ile birlikte üçüncü taraflarca sağlanan güven duygusunun önemi giderek artmaktadır. Güvence hizmetleri, doğrulama işlemiyle birlikte, güvenilir bilgiye olan ihtiyacı olan kullanıcılar için önemli bir araçtır (Sanal, 2002). Güvence denetimi, bir organizasyonun faaliyetlerinin, iç kontrol mekanizmalarının ve risk yönetiminin etkililiğini değerlendirmek amacıyla yapılır. Bu denetim, organizasyonların belirli bir standartta faaliyet göstermesini ve kurumsal yönetim ilkelerine uygunluğunu sağlamak amacıyla tasarlanmıştır. Güvence denetimi, organizasyonların finansal tablolarının doğruluğunu ve güvenilirliğini de sağlayarak, paydaşların güvenini kazanmalarını ve karar alma süreçlerinde daha doğru kararlar vermelerini sağlar.

Güvence denetiminin temel amaçlarından biri, organizasyonların faaliyetlerinin etkililiğini ve verimliliğini artırmaktır. Bu denetim, organizasyonların iç kontrol süreçlerini değerlendirerek, varsa zayıf noktaları tespit eder ve öneriler sunar. Bu sayede, organizasyonlar daha etkili ve verimli bir şekilde faaliyet gösterirler. Bir diğer amaç ise, organizasyonların risk yönetim süreçlerini değerlendirmek ve gerekli önlemleri almalarını sağlamaktır. Güvence denetimi, organizasyonların risk yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirerek, risklerin minimize edilmesine yardımcı olur ve kurumun istikrarını korur. Güvence denetimi ayrıca, organizasyonların finansal tablolarının doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak amacıyla da yapılır. Bu sayede, organizasyonlar paydaşların güvenini kazanırlar ve finansal kararlarını daha doğru bir şekilde alırlar. Sonuç olarak, Güvence denetimleri hem güvence kelimesinin anlamına hem de güvence sözleşmesine dayalı olarak üç temel unsurun bir araya gelmesiyle ortaya çıkar. Bu unsurlar belirli bir olayın ve olay örgüsünün varlığı, bu olayın taraflarının varlığı ve son olarak üçüncü bir tarafça sağlanan güvencedir. Bu unsurların bir araya gelmesiyle güvence denetimleri gerçekleştirilir (Atabay & Dinç, 2016).

3.1.3. Güvence Denetiminin Gelişim Süreci

Güvence denetiminin önemli bir alt kategorisi olan tasdik hizmetleri, özel sözleşmeleri kapsayan geniş bir süreçtir. Tasdik terimi, genellikle finansal tabloların denetimi gibi, denetçinin görüşüne dayalı olarak gerçekleştirilen bir güvence çalışmasını ifade eder ve karşı tarafın verdiği bilgilere güvenilirlik sağlar. Tasdik hizmetleri, karşı tarafın verdiği beyanlar veya konular üzerinde serbest meslek mensupları tarafından yapılan incelemeler, gözden geçirmeler veya belirli işlemler şeklindeki sözleşmeleri kapsar (Atabay, 2016). Bu süreç, sözleşmeye dayalı bir süreç ile başlar ve farklı özel sözleşmeleri kapsar. Örneğin, GDS 3402 Standardı, destek hizmet kuruluşlarındaki kontrollere yönelik güvence hizmetleri için özel bir standart olarak kullanılır. Bu konuyu ele aldığımızda muhasebe mesleğinin iş çevresi hakkında önemli bilgi gerektiren kurumsal bir rol üstlenen muhasebe mesleği, muhasebeyi bir bilim ve meslek olarak teşvik etmek için sivil bir birlik kurma çabalarına öncülük etmiştir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'in kuruluşu 1973 yılında başlatılan bir dizi girişimle gerçekleştirilmiştir ve 7 Ekim 1977'de Almanya'nın Münih kentinde resmen kurulmuştur. Bu çalışmaların sonucunda, uluslararası muhasebe ve

denetim standartlarının oluşturulması ve geliştirilmesi gibi önemli adımlar atılmıştır. IFAC, günümüzde dünya çapında bağımsız denetim, etik ve mesleki standartların oluşturulması ve uygulanması konusunda lider bir kuruluştur. IFAC, muhasebecilik mesleğini dünya genelinde geliştirmeyi ve güçlendirmeyi amaçlamaktadır. Bu hedefe ulaşmak için, muhasebe şirketlerinin gelişimine katkıda bulunmayı, muhasebe mesleğine değer katmayı ve kaliteli hizmetlerin kamu yararına uygun olarak sunulmasını sağlamayı hedeflemektedir. IFAC, bu amaçlarını gerçekleştirmek için birçok standart geliştirmiş ve yayınlamıştır. IFAC, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) dahil olmak üzere dört komiteden oluşmaktadır. Bu komiteler; Denetim, Etik, Kamu Sektörü ve Eğitim'dir. IAASB, IFAC'ın denetim standartlarını geliştiren ve ilgilenen bir kuruldur. IAASB, denetim sürecinde uyulması gereken standartları belirlemek için çalışır ve denetim kalitesinin artırılmasını amaçlar. Kurul, finansal raporlamaya ilişkin en güncel standartları ve yönergeleri de düzenli olarak yayımlar. Bu şekilde, dünya genelindeki tüm bağımsız denetim şirketlerinin aynı standartlar doğrultusunda çalışması ve denetim kalitesinin artması sağlanmaktadır. IFAC tarafından kurulan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), denetim standartları konusunda çalışan ve geliştiren bir kuruldur. IAASB, dünya genelinde denetim faaliyetlerinin yüksek kalitede yapılmasını ve güvence sağlanmasını amaçlamaktadır. (Okan Gökten & Gökten, 2016).

IAASB tarafından hazırlanan ve 1 Ocak 2005'ten itibaren yürürlüğe giren Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesi, güvence görevlerine ilişkin uluslararası standartları belirlemektedir. Bu standartlar, meslek mensuplarına güvence hizmetleri sunarken uymaları gereken prensipleri, beklentileri ve sorumlulukları belirlemektedir, uygulayıcının bir kalemi belirli standartlara göre ölçtüğü ve değerlendirdiği, sonuçları sorumlular dışındaki kullanıcıların güvenini arttırmaya yönelik bir görev olarak belirlerken, alınan kararı açıklayan bir görev olarak tanımlanmaktadır. IFAC tarafından incelenen güvence görevleri, tarihsel finansal bilgilerin denetimleri ve incelemeleriyle diğer güvence görevlerini kapsamaktadır. Tarihsel finansal bilgilerin denetim ve incelemeleri için Uluslararası Denetim Standartları (ISA, UDS) ve Uluslararası İnceleme Standartları (ISRE), tarihsel finansal bilgilerin denetim ve

incelemeleri dışındaki güvence görevleri için ise Uluslararası Güvence Denetim Standartları (ISA, GDS) oluşturulmuştur (Atabay, 2016).

3.1.4. Güvence Denetimi Türleri

Güvence denetimi, denetçinin sorumlu olmadığı kullanıcıların güvenini arttırmak amacıyla yeterli kanıt elde etmeyi hedefleyen bir denetim şeklidir. Bu tür güvence denetimleri, iki grupta sınıflandırılabilir. Birinci grup, makul güvence denetimleri ve sınırlı güvence denetimleri olarak sınıflandırılabilir. İkinci grup ise doğrulama hizmetleri veya doğrudan denetimler olarak bölümlendirilir (KGK, GDS 3000, paragraf i ve ii).

Güvence denetimi, bir şirketin mali tablolarına ilişkin verilen güvenceyi arttırmayı amaçlar. Bu tür denetimler, bağımsız bir denetçi tarafından gerçekleştirilir ve denetçi, finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunu ve dürüstlüğünü değerlendirmek için yeterli kanıtlar toplar. Makul güvence denetimleri, en yüksek seviyede güvence sağlarken, sınırlı güvence denetimleri daha az ayrıntılıdır ve daha düşük bir güvence düzeyi sağlar. Doğrulama hizmetleri, finansal bilgilerin doğruluğunu doğrulama konusunda yardımcı olurken, doğrudan denetimler, finansal bilgilerin kaynaklarının ve kullanımlarının doğruluğunu denetlemek için daha kapsamlı bir yaklaşım benimser.

Makul güvence denetimi, denetçinin güvence denetiminin riskini denetim koşullarına uygun şekilde kabul edilebilir bir düzeye indirdiği bir denetimdir. Denetçi, denetime konu olan hususların llmesi veya değerlendirilmesine ilişkin standartların uygulanmasından elde ettiği sonuçları temel alarak sonuca ulaşır ve görüşünü ifade eder. Bu görüş, denetlenen bilgilerin kullanıcılarının, denetçinin elde ettiği kanıtlara dayanarak, denetlenen bilgilere ilişkin olarak belirli bir güven düzeyine sahip olabilecekleri anlamına gelir (KGK, GDS 3000, paragraf i-a).

Sınırlı güvence denetimi, denetlenen bilgilerin önemli yanlışlıklar içerebileceği konusunda denetçinin dikkatini çektiği ve uygulanan prosedürlere ve elde edilen kanıtlara dayanarak bir sonuç elde ettiği bir denetimdir. Denetçi, sınırlı güvence denetiminin risklerini kabul edilebilir seviyeye indirmek için çaba gösterir, ancak sonuçta elde edilen güvence düzeyi, makul güvence denetiminden daha düşüktür. Makul güvence denetiminde, prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı daha sınırlıdır. Ancak, sınırlı güvence denetimi denetçinin mesleki

muhakemesine dayanarak önemli düzeyde bir güvence sağlamayı amaçlar. Bu önemli güvence, denetçinin elde ettiği güvence seviyesinin, hedef kullanıcıların denetime tabi bilgilere olan güvenini artırarak belirli bir önem seviyesine yükseltme olasılığını ifade eder (KGK, GDS 3000, paragraf i-b).

Doğrulama hizmeti, denetçi olmayan bir kişinin belirli standartlar kullanarak temel denetim materyalini ölçtüğü veya değerlendirdiği bir güvence hizmetidir. Genellikle denetçi olmayan kişi elde edilen denetim materyalini bir rapor veya yazılı beyan şeklinde sunar. Ancak bazı durumlarda denetçi de denetim konusuyla ilgili bilgileri güvence raporu şeklinde sunabilir. Denetim çalışmasında, denetçi olmayan kişinin varacağı sonuç, denetlenecek bilginin önemli yanlışlık içerip içermediğidir. Denetçinin vardığı sonuç, denetimin temelini oluşturan konular ve geçerli standartlar hakkında, denetlenecek bilgiler ve uygulanabilir standartlar veya yetkili/ilgili taraflarca yapılan beyanlar şeklinde ifade edilebilir (KGK, GDS 3000, paragraf ii-a).

Doğrudan Denetim, denetçinin geçerli kriterleri uygulayarak ölçüp veya değerlendirdiği temel hususları ve sonuçta elde ettiği denetim bilgilerini güvence raporunda veya rapor eklerinde sunduğu bir güvence denetimidir. Denetçinin doğrudan denetimde ulaştığı sonuçlar, denetime konu hususların geçerli kriterler uygulanarak ölçülmesi veya değerlendirilmesi sonucunda raporlanan sonuçlarla ilgilidir. Bu tür denetimler, özellikle finansal raporlama, maliyet muhasebesi ve vergi konularında sıklıkla kullanılır ve müşterilerine yüksek düzeyde güvence sağlar (KGK, GDS 3000, paragraf ii-b).

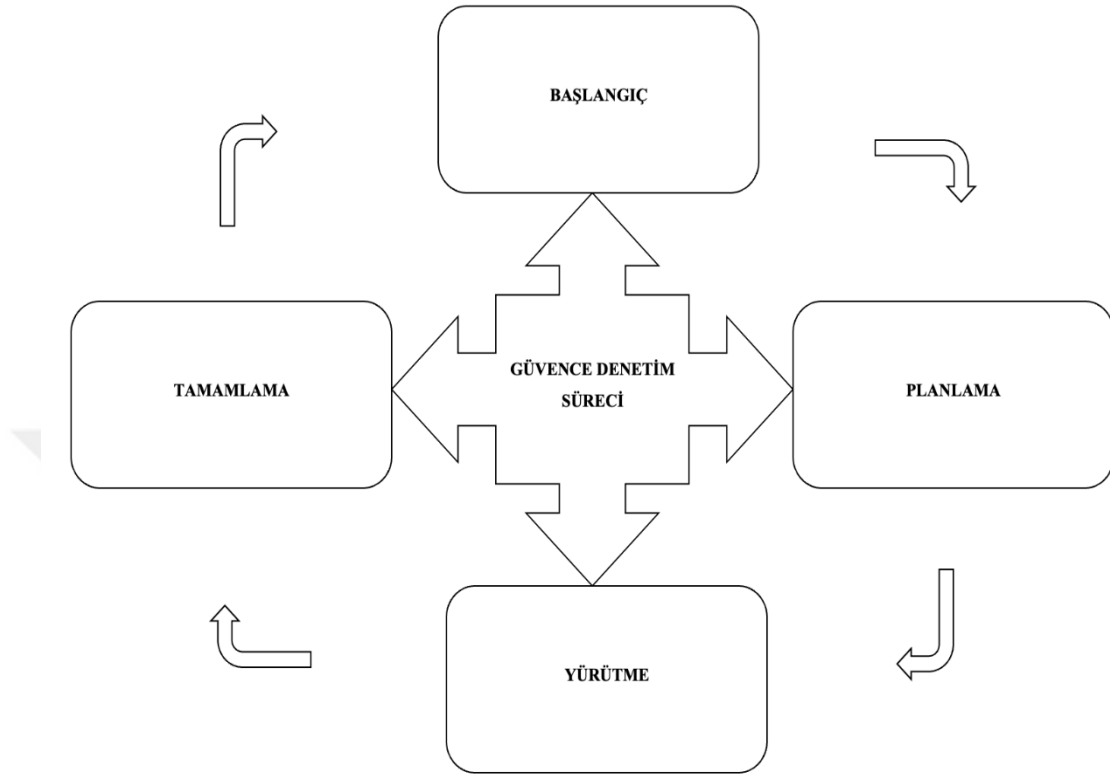
3.1.5. Güvence Denetimi Süreci

Güvence denetimi sürecinin ilk aşaması, başlangıç faaliyetleri olarak adlandırılan ve sözleşme öncesi faaliyetlerden oluşan bir aşamadır. Müşteri şirketin güvence hizmeti talebiyle birlikte süreç başlar. Güvence talep eden kuruluş (müşteri veya işletme), bir denetim şirketi, denetçi veya bireysel bir uzmandan (meslek mensubu) bir güvence raporu talebi yapar. Daha sonra, meslek mensubu talebi değerlendirir ve bir sözleşme hazırlar. Güvence denetiminin planlama aşaması, sözleşme imzalandıktan sonra başlar ve denetimin kapsamını, zamanlamasını ve işin kapsamını netleştirir. Bu aşama, güvence denetiminin gerçekleştirilmesini kolaylaştırmak ve en doğru sonuçlara ulaşmak için önceden yapılan bir faaliyettir. Güvence süreci planlamasından sonra, denetimin yürütülmesi çalışmalarına geçilir. Bu

aşamada, çeşitli teknikler kullanılarak güvence denetiminin kapsamına ilişkin kanıtlar toplanır. Güvence denetiminin bu aşamasında, çeşitli teknikler kullanılarak güvence denetiminin kapsamına ilişkin kanıtlar toplanır. Elde edilen kanıtlar, tetkik, gözlem, teyit, hesaplama yeniden yapma, uygulama yeniden yapma, analitik inceleme teknikleri ve sorgulama gibi birçok kanıt toplama tekniklerinin kullanılmasıyla sağlanır. Kanıtların toplanmasından sonra, son aşamaya geçilir. Bu aşamada, denetimin sonuçlarını nihai hale getirmek ve raporlamak için faaliyetler yürütülür. Güvence denetimi sürecinin son aşamasında, çalışma kağıtları gözden geçirilir, beyanlar kabul edilir ve yönetim beyanları nihai olarak değerlendirilerek bir rapor hazırlanır ve yönetime sunulur. Denetçi, elde ettiği kanıtlara dayanarak işletme hakkında bir görüş bildirir. Bu değerlendirme, olumlu, şartlı olumlu, olumsuz veya görüş vermekten kaçınma şeklinde olabilir. Şartlı değerlendirme, olumlu şartlı veya olumsuz şartlı olarak yorumlanabilir. Güvence raporu hazırlanması ve yönetime sunulmasıyla denetim süreci sona erer (Dinç & Atabay, 2016).

Güvence raporunun hazırlanması ve yönetime sunulması, denetim sürecinin son adımıdır. Bu rapor, güvence hizmetinin konusu, uygulanan standartlar, elde edilen bulgular, sonuçlar ve görüşler hakkında detaylı bilgi içerir. Yönetim, bu raporu inceleyerek, güvence hizmetinin sonucunu değerlendirir ve gerekli aksiyonları alır. Güvence raporunda yer alan görüş, şirketin finansal durumu ve performansı hakkında önemli bir gösterge olarak kabul edilir ve paydaşların karar verme süreçlerinde etkili bir rol oynar.

Aşağıda güvence denetimi süreci Şekil-2 yardımı ile gösterilmiştir.



Şekil 2. Güvence Denetim Süreci Aşamaları

Kaynak: Dinç ve Atabay, 2016, s. 1536.

3.1.6. Güvence Denetiminin Önemi ve Gerekliliği

Denetimin temel amacı, finansal raporlama sürecinde şirketlerin sunduğu bilgilere güvenilirlik ve doğruluk sağlamaktır (Uyar, 2016). Bu nedenle, güvence denetimi, şirketlerin finansal beyanlarının ve diğer bilgilerinin doğruluğunu, bütünlüğünü ve güvenilirliğini değerlendiren bir süreçtir. Bu denetimler, şirketlerin finansal raporlama standartlarına uygunluğunu ve ilgili yasal düzenlemelere uygunluğunu da kontrol eder. Ayrıca, denetim sonuçları, şirket yönetimlerinin, yatırımcıların ve diğer ilgili tarafların, işletmeler hakkında bilinçli kararlar vermelerine yardımcı olur.

Güvence denetimi, bir denetçinin, sorumlu olmayan kullanıcıların denetlenen bilgiye olan güvenini artırmak amacıyla yeterli ve uygun kanıt elde etmeye çalıştığı bir denetim türüdür. Hem finansal hem de finansal olmayan bilgiler, karar vermek veya kararlarının doğruluğunu kontrol etmek için çeşitli taraflar tarafından kullanılmaktadır. Bu nedenle, sağlanan bilgilerin güvenilirliği ticari taraflar için oldukça önemlidir. Şirketlerden alınan bilgilerin güvenilir olmayabileceği riski nedeniyle güvence denetimi son derece önemlidir (Erdoğan, 2002). Denetimlerin zorunlu hale gelmesi, finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğiyle ilgili artan talep ve finansal tabloların kullanıcıları ile hazırlayan taraflar arasındaki çıkar çatışmaları gibi faktörlerden kaynaklanmaktadır. Muhasebe sisteminin karmaşıklığı ve finansal bilgilerin fazlalığı da bu ihtiyacı artırmıştır. Denetimler, taraflar arasındaki güveni arttırmaya ve finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olduğunu tespit etmeye yardımcı olur. Bu nedenlerle, her bir kullanıcının güvenilir bilgilere doğrudan erişiminin mümkün olmaması, güvence denetiminin önemini artırmaktadır (Kavut, Taş, & Şavlı, 2009). Güvence denetimi, işletmelerin finansal tablolarının doğruluğunu, etkililiğini ve uygunluğunu belirlemek için yapılan bir denetim türüdür. Bu denetim, işletmelerin faaliyetlerini ve iç kontrol mekanizmalarını değerlendirerek, potansiyel riskleri belirleyerek, mevcut risklerin azaltılması için önerilerde bulunur. Güvence denetimi sayesinde, işletmelerin finansal kararlarında doğruluk ve güvenilirlik sağlanır.

Güvence denetimi, işletmelerin iç ve dış paydaşları için son derece önemlidir. İşletmeler, finansal tablolarında doğruluk ve güvenilirlik sağlamak zorundadırlar. Güvence denetimi, bu doğruluk ve güvenilirliği sağlayarak, iç ve dış paydaşların güvenini kazandırır ve işletmelerin itibarını korur. Ayrıca, güvence denetimi, işletmelerin yönetim ve kontrol sistemlerini güçlendirerek, işletmelerin gelecekteki risklerini azaltmalarına yardımcı olur. Güvence denetiminin bir diğer önemli yararı ise, işletmelerin yasal yükümlülüklerini yerine getirmelerine yardımcı olmasıdır. Çoğu ülkede, işletmelerin finansal tabloları ve raporları belirli standartlara uygun olmak zorundadır. Güvence denetimi, işletmelerin bu standartlara uygunluğunu belirler ve işletmelerin yasal yükümlülüklerini yerine getirmesine yardımcı olur. Sonuç olarak, güvence denetimi işletmelerin finansal kararlarında doğruluk ve güvenilirliği sağlayarak, işletmelerin itibarını korur ve gelecekteki risklerini azaltmalarına yardımcı

olur. Ayrıca, işletmelerin yasal yükümlölüklerini yerine getirmelerine de yardımcı olur.

3.2. Güvence Denetimi Standartları

Güvence denetimi standartları başlığı altında GDS 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Standardı, GDS 3400 İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi Standardı, GDS 3402 Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları Standardı, GDS 3420 Bir İzahnamede Yer Alan Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri Standardı açıklanmıştır.

3.2.1. GDS 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri

GDS 3000 Standardı, güvence denetimi yaparken denetçinin hedeflerini belirlemeyi ve denetlenecek bilgilerin önemli hatalar içerip içermediğini belirleyerek uygun şekilde makul veya sınırlı bir güvence sağlamayı amaçlar. Denetçi, makul veya sınırlı güvence sağladıktan ve bu sonucun dayanaklarını açıklayan bir yazılı rapor hazırladıktan sonra, denetlenen konuların ölçümü veya değerlendirmesi hakkında bir sonuç ifade eder. GDS 3000 Standardı, bir güvence denetimi yürütölürken denetçinin hedefleri arasında denetlenecek bilgilerin yanıltıcı olup olmadığını duruma uygun şekilde makul veya sınırlı güvence elde etmek olduğunu belirtmektedir. Bu güvence seviyesi, denetim konularının ölçölmesi veya değeriendirilmesi sonuçları hakkında bir sonuç ifade eden yazılı bir rapor ile açıklanır. Ayrıca, GDS 3000 ve diğeri ilgili güvence denetim standartlarının gerektirdiğı diğeri açıklamaların yapılması da gereklidir. Denetçi, bazı durumlarda yeterli kanıt toplayamadığında veya sınırlı (şartlı) bir sonuç sunmanın uygun olmadığı durumlarda sonuç ifade etmekten kaçınabilir. Ayrıca, yasaların izin verdiği durumlarda denetimden çekilebilir (KGK, GDS 3000, madde 10 ve 11).

Denetçiler, danışmanlık hizmetleri sırasında teknik becerilerini, eğitimlerini, gözlemlerini, deneyimlerini ve bilgilerini kullanırlar. Danışmanlık hizmetleri, hedeflerin belirlenmesi, bilgi toplanması, sorunların ve fırsatların belirlenmesi,

alternatiflerin değerlendirilmesi, tavsiyelerin hazırlanması, sonuçların iletilmesi ve bazen de uygulama ve takip gibi konuları içeren analitik bir süreci ifade eder. Rapor, genellikle müşterinin kullanımı ve yararı için açıklamalı bir anlatım formatında yazılır ve çalışmanın özellikleri ve kapsamlılığı denetçi ve müşteri ile arasındaki anlaşmaya bağlıdır. Güvence denetimi tanımına uyan çalışmalar güvence çalışmalarıdır, danışmanlık çalışmaları değildir. Sınırlı güvence denetimleri, makul güvence denetimlerine kıyasla daha az güvence seviyesi sağlar. Bu nedenle, sınırlı güvence denetimlerinde kullanılan prosedürler, kalite, zamanlama ve kapsam açısından makul güvence denetimlerinden farklıdır. Bu tür denetimler, genellikle yasal veya sözleşmeye dayalı zorunluluklar nedeniyle veya mali tabloların hazırlanmasında yer alan belirli sınırlamalar nedeniyle gerçekleştirilir (KGK, GDS 3000, paragraf A1-A3). Makul güvence denetiminde, analitik prosedürler önemli yanlışlıkların tespit edilmesine yönelik beklentilerin belirlenmesine odaklanırken, sınırlı güvence denetiminde ise daha çok eğilimler, ilişkiler ve oranlar hakkındaki beklentilerin desteklenmesi amaçlanır. Analitik prosedürlerin amacı, makul güvence denetiminde kesinlik düzeyini arttırmak iken, sınırlı güvence denetiminde ise tespit edilen önemli varyasyonlar, sapmalar, ilişkiler veya farklılıklar hakkında sorular sorularak ve alınan cevaplar denetim koşullarına göre değerlendirilerek uygun kanıtlar elde edilebilir (KGK, GDS 3000, paragraf A3-c, A3-ç, A3-d).

Denetçi, güvence seviyesini hedeflerken, genellikle somut bir ölçüt kullanmaz ve kararını mesleki muhakemesine dayanarak verir. Sınırlı güvence denetimi, makul güvence denetiminde uygulanan prosedürlere göre daha az sayıda ancak yine de anlamlı bir güvence seviyesi sağlamayı amaçlayan bir denetim şeklidir. Denetçi, elde ettiği bu düşük düzeydeki güvencenin, ilgili kullanıcının denetlenen bilgiye olan güvenini önemli ölçüde arttıracak düzeyde olmasını sağlamalıdır. Bu nedenle, denetçilerin sınırlı güvence denetiminde uygulayacakları prosedürleri titizlikle belirlemeleri ve bu prosedürlerin ilgili kullanıcılar için anlamlı bir güvence seviyesi sağlamasını sağlamaları gerekmektedir (KGK, GDS 3000, paragraf A4).

Sınırlı güvence denetimlerinin tümünde, güvence kapsamı göz önüne alındığında, anlamlı güvence düzeyi, kullanıcının denetlenen bilgilere olan güvenini açık bir şekilde anlaşılabilir bir önem seviyesine yükseltme potansiyeline sahip olan güvenceden daha düşük makul güvence seviyelerine kadar uzanır. Denetim sürecinde

hangi konuların önemli olduğu ve hangi bilgi ihtiyaçlarının karşılanması gerektiği uzman tarafından belirlenir ve denetim bağlamına göre değişebilir. Bu bağlamda, belirli bir denetim için hedef kullanıcı gruplarının kriterleri ve temel denetim konuları belirlenir (KGK, GDS 3000, paragraf A5). Sınırlı güvence denetiminde, elde edilen güvence seviyesi farklıdır ve denetim raporu, uygulanan prosedürlerin özetini içerir. Denetim bağlamına bağlı olarak, denetim raporu, denetlenen bilgi hakkında sınırlı bir güvence sağlayan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı hakkında denetçinin yargısının da açıklanmasını içerir. Bu raporlar, hedef kullanıcılara denetlenen bilgiye ilişkin sınırlı bir güvence sağlar ve raporların anlaşılması, denetlenen bilginin kapsamı, niteliği ve denetim bağlamına bağlı olarak uzman tarafından belirlenir (KGK, GDS 3000, paragraf A6).

3.2.2. GDS 3400 İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi

GDS 3400 Standardı, finansal tablolardaki geleceğe yönelik bilgilerin doğru ve adil bir şekilde sunulduğundan emin olmak için belirlenmiş standartları ve rehberlikleri içeren bir yönerge'dir. Bu standartlar, denetçilerin ileriye dönük bilgilerin doğru bir şekilde açıklanmasını ve finansal tablolarda uygun bir şekilde sunulmasını sağlamak için uygulayabilecekleri doğru prosedürleri belirler. İleriye dönük bilgilerin denetimi, denetçinin en iyi tahminleri ve varsayımları dikkate alarak yapılmalıdır (KGK, GDS 3400, madde 1).

İleriye dönük beyanlara ilişkin finansal bilgilerin denetimi için denetçi aşağıdaki hususlar hakkında yeterli ve uygun kanıt elde etmelidir (madde 2):

- Finansal tablolardaki ileriye dönük bilgilerin doğruluğunu ve adil bir şekilde sunulduğunu kontrol etmek için, yönetimin en iyi tahmin varsayımlarının uygunluğu ve amaca uygunluğu incelenir (madde 2-1),
- GDS 3400 standardına göre, ileriye dönük finansal bilgilerin hazırlanmasında yapılan varsayımların uygunluğu denetlenir (madde 2-2),
- İleriye dönük finansal bilgilerin doğru bir şekilde sunulduğu ve tüm önemli varsayımların yeterince açıklandığı da denetim kapsamındadır (madde 2-3),
- İleriye dönük finansal bilgiler, gelecekteki olaylar ve işletmenin olası eylemleri hakkındaki varsayımlara dayalıdır ve denetimde önemli bir konudur (madde 2-4).

Denetçi, yukarıdaki hususlar hakkında yeterli ve uygun kanıt elde etmek için, ileriye dönük bilgilerin hazırlanmasına katılan kişilerle görüşmeler yapabilir, belge ve kayıtları inceleyebilir, analitik prosedürler uygulayabilir ve diğer uygun denetim prosedürlerini uygulayabilir. Bu tip finansal bilgilerin niteliği oldukça öznel ve hazırlanması önemli ölçüde muhakeme gerektirir. İleriye dönük finansal bilgiler, tahminler, öngörüler ve her ikisinin bir kombinasyonunu içerebilir (KGK, GDS 3400, madde 3).

GDS 3400 Standardı, ileriye dönük finansal bilgilerin doğru ve adil bir şekilde sunulduğundan emin olmak için belirlenmiş standartlar ve rehberlik sağlar. Bu standart, denetçilerin ileriye dönük bilgilere ilişkin finansal bilgilerin doğruluğunu ve tutarlılığını denetlemelerine yardımcı olur. Denetim kapsamında, yapılan varsayımların uygunluğu, finansal bilgilerin doğru bir şekilde sunulması ve tüm önemli varsayımların açıklanması gibi konular incelenir. Denetçiler, ileriye dönük finansal bilgilerin dayandığı varsayımları destekleyen kanıtları değerlendirirler. Spekülatif oldukları için, ileriye dönük finansal bilgilerin denetiminde elde edilen kanıtlar, tarihi finansal bilgilerin denetiminde elde edilen kanıtlardan farklılık gösterir. Bu nedenle, denetçiler, ileriye dönük finansal bilgilerde belirtilen sonuçların gerçekleşip gerçekleşmeyeceği konusunda bir görüş bildirme pozisyonunda değillerdir (KGK, GDS 3400, madde 8). İleriye dönük finansal bilgilerdeki varsayımları değerlendirmek, mevcut kanıtların türüne bağlı olarak, denetçinin varsayımların "önemli ölçüde yanlış" olmadığına dair olumlu bir görüş bildirmek için yeterli kanıt elde etmesi zahmetli olabilir. Bu nedenle, denetçiler, yönetimin varsayımlarının makul olup olmadığını raporlarken yalnızca orta düzeyde güvence sağlayabilirler. Ancak, denetçinin tatmin edici kanıtlar elde ettiğine inandığı durumlarda, varsayımlar hakkında olumlu güvence vermesi de mümkündür. Bu durum GDS 3400 standardına dayanır. Eğer denetçi, varsayımların gerçekçi olmadığı veya amaçlanan kullanım için uygun olmadığı sonucuna varırsa, denetimi kabul etmemeli veya denetimi reddetmelidir (KGK, GDS 3400, madde 11). Denetçi ve müşteri, denetim sürecinin şartları konusunda bir anlaşmaya varmalıdır (KGK, GDS 3400, madde 12).

3.2.3. GDS 3402 Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları

GDS 3402 Standardının amacı, finansal raporlama üzerinde etkisi olan bir hizmet sağlayıcının iç kontrolü ile ilgili hizmetlerinin alıcı kurum tarafından kullanılabilmesi amacıyla gerçekleştirilen güvence görevlerine yönelik standartlar oluşturmak ve rehberlik sağlamaktır. Bu standart sadece hizmet veren kurumun kontrollerinin uygun tasarımından sorumlu olduğu veya bu konuda beyanda bulunabileceği durumlarda geçerlidir (KGK, GDS 3402, madde 1). Hizmet kuruluşunun denetçisi, GDS 3000'in gerekliliklerine ve güvence görevlerine uymakla birlikte, hizmet kuruluşunun kontrollerini denetlerken bu standarda da uymalıdır. GDS 3402, GDS 3000'i tamamlar ve hizmet kuruluşunun kontrollerine ilişkin raporlamasının makul güvencesini sağlamak için GDS 3000'ün nasıl uygulanacağını detaylı bir şekilde açıklayarak anlatmaktadır, ancak GDS 3000'in yerini almaz (madde 5). Bu standart, denetçilerin, kurum tarafından yayınlanan ve güvence görevleriyle ilgili olan Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallarına veya en azından Etik Kurallara uygun diğer düzenlemelere uymasını gerektirir. Ayrıca, denetçinin KKS 1 hükümlerinin uygulandığı bir denetim şirketinin üyesi olmasını veya en azından KKS 1 gerekliliklerini karşılayan diğer düzenleyici gereklilikleri yerine getirmesini gerektirir. Bunun yanı sıra, GDS 3000'e uygunluk ve diğer konuların dışında, denetçinin hizmet kuruluşunun kontrollerine ilişkin raporlamasının makul güvencesini sağlamak için GDS 3402'ye uygun davranması gerekmektedir (madde 6).

3.2.4. GDS 3420 Bir İzahnamede Yer Alan Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri

Bu standardın amacı, bir sorumlu kişinin izah namesinde yer alan proforma finansal bilgilerin hazırlanması hakkında denetçilerin üstlendiği makul güvence çalışmasını açıklamaktır. Bu standart, aşağıdaki durumlarda uygulanır: (KGK, GDS 3420, madde 1).

- Yönetmelikler tarafından bu tür bir raporlamayı gerektiriyorsa,
- Bu tür raporlamanın yaygın bir uygulamaysa

Bu GDS'ye uygun olarak yürütülen bir denetimde denetçi, işletmenin proforma finansal bilgilerin hazırlanmasından sorumlu değildir. Finansal bilgilerin hazırlanmasına ilişkin sorumluluk, sorumlu kişiye ait olmaktadır. Denetçinin tek sorumluluğu, proforma finansal bilgilerin sorumlu kişi tarafından geçerli standartlara uygun olarak tüm önemli yönleriyle derlenip derlenmediğini raporlamaktır (KGK,

GDS 3420, madde 2). Bu GDS, denetçinin işletmeden tarihi finansal tablolar hazırlamasını istediği güvence dışı görevlerle ilgilenmez (KGK, GDS 3420, madde 3).

Proforma finansal bilgiler, izah namede yer alan ve işletmenin düzeltilmemiş finansal bilgileri üzerinde önemli olayların ve işlemlerin etkisini açıklayan, yalnızca belirli bir tarihte gerçekleşmiş gibi uygulanan düzeltmeleri içermektedir. Fakat, bu bilgiler işletmenin güncel finansal durumunu, mali performansını veya nakit akışını yansıtmamaktadır. Proforma finansal bilgilerin hazırlanması işletmenin sorumluluğunda olmakla birlikte, denetçinin tek sorumluluğu, proforma finansal bilgilerin sorumlu kişi tarafından geçerli standartlara uygun olarak tüm önemli yönleriyle derlenip derlenmediğini raporlamaktır. Bu GDS, denetçinin işletmeden tarihi finansal tablolar hazırlamasını istediği güvence dışı görevlerle ilgilenmez (KGK, GDS 3420, madde 4).

Proforma finansal bilgiler, sorumlu kişi tarafından toplanan, sınıflandırılan, özetlenen ve sunulan, işletmenin denetlenmemiş finansal bilgiler üzerindeki önemli olayların veya işlemlerin etkisini gösteren finansal bilgilerdir. Proforma finansal bilgilerin hazırlanması için yapılan makul güvence çalışması, geçerli kriterlerin kullanımının, yeterli bir temel sağlanıp sağlanmadığı, işlem veya olayla doğrudan ilişkilendirilebilen önemli etkilerin sunulup sunulmadığını belirlemek için kullanılabilir ve bu standartta belirtilen prosedürlerin yeterli ve uygun kanıt sağlamak için yeterince uygun olup olmadığının değerlendirilmesini içerir. Ancak, denetçinin sorumluluğu, proforma finansal bilgilerin hazırlanmasına ilişkin değildir, sadece bu bilgilerin sorumlu kişi tarafından geçerli standartlara uygun olarak tüm önemli yönleriyle derlenip derlenmediğini raporlamaktır (KGK, GDS 3420, madde 5).

Denetçinin sadece proforma finansal bilgilere ilişkin değil aynı zamanda ne şekilde düzeltilmesi ve raporlanması gerektiğine de bakılması gerekmektedir. Buna ilişkin açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

- İlgili proforma düzeltmelerin bu kriterlere uygun etkilere sahip olduğunun kanıtlanıp kanıtlanmadığı,
- Bu düzeltmelerin, denetimin bir parçası olan düzeltmelerin uygulanması sürecini doğru bir şekilde yansıtıp yansıtmadığının değerlendirilmesini açıklar. Yani, finansal bilgilerin düzeltilmesi sürecinde yapılan düzeltmelerin finansal bilgilere uygun bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığına bakılır. Bu değerlendirme,

düzeltilmelerin doğru bir şekilde uygulandığına dair güvence sağlar ve finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olduğundan emin olunur.

Denetim süreci, sadece proforma finansal bilgilerin sunumuna yönelik değil, aynı zamanda bu bilgilerin hazırlanmasında kullanılan tarihi finansal bilgilere ilişkin denetim raporunun güncellenmesi veya yeniden düzenlenmesi gibi işlemleri de içermemektedir. Bunun yanı sıra, bağımsız bir denetimin veya incelemenin yapılması da denetim sürecinin bir parçası değildir (Madde 6). Denetçiler, proforma finansal bilgilerin hazırlanmasına ilişkin güvence görevlerini yerine getirirken GDS 3000 standardının gerekliliklerine uygun hareket etmek zorundadır. Eğer denetçi, GDS 3000 standardına uygun hareket etmezse, bu standarda uygun hareket etmemiş olur (Madde 12).

3.3. Güvence Denetimi ve Hizmetlerine Yönelik Diğer Düzenlemeler

Güvence Denetimi ve Hizmetlerine Yönelik Diğer Düzenlemeler başlığı altında Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Düzenlemeleri ve BIST Sorumlu Tedarik Zinciri Güvence Denetim Yönergesi açıklanmıştır.

3.3.1. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri

Sermaye Piyasası Kurulu, bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin standartları belirlemek amacıyla 28.06.2013 tarihli ve 28961 sayılı Resmî Gazete ‘de yayımlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”i yayımlamıştır. Bu tebliğ, sermaye piyasasında faaliyet gösteren şirketlerin finansal tablolarının doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak için bağımsız denetim faaliyetlerinin usul ve esaslarını belirler. Bu sayede sermaye piyasası katılımcılarına güvenli bir yatırım ortamı oluşturulur ve şeffaf bir işleyiş sağlanır. Tebliğ, 35 bölümden oluşmaktadır ve her bir bölümün ilgili Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı ile karşılığı bulunmaktadır.

Bu Tebliğ’in “Tebliğ Kısımları ve Karşılık Gelen Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları” içerisinde açıklanan bağımsız denetim standartlarının ilgili Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı karşılığı bulunmaktadır (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, 2013). Her bir standardın karşılık bulması, sermaye piyasasında faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketleri ve denetçiler tarafından, uluslararası standartlar doğrultusunda denetim

yapılmasını ve uygulamaların standartlara uygunluğunun sağlanmasını amaçlamaktadır. Bu şekilde, denetimlerin tutarlı ve etkili bir şekilde yapılması ve denetim raporlarının karşılaştırılabilir olması hedeflenmektedir.

Tebliğ, bağımsız denetim faaliyetlerinin kalitesini arttırmayı amaçlamaktadır ve bunu, Uluslararası Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak gerçekleştirilen denetimlerin sermaye piyasasındaki güveni arttıracığı düşüncesiyle yapmaktadır.

Bu çalışma sadece Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Standardını (GDS 3000) kapsadığından güvence denetimlerine ilişkin olarak SPK tarafından yayımlanmış uluslararası standartlar bulunmamaktadır (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, 2013).

3.3.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Düzenlemeleri

Türkiye'de, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun güvence denetim hizmetlerine ilişkin bir yönetmeliği bulunmaktadır. 22 Temmuz 2006 tarihli resmî gazetede yayınlanarak kabul edilen Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tarafından Yapılacak Denetime İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğinde güvence denetimlerinin nasıl yapılacağına dair kurallar belirlemektedir. Bu yönetmelik de beş kez değişiklik yapılmıştır, son olarak 21 Nisan 2022 tarihli değişiklik yürürlükte dir.

Tablo 2.Yönetmeliğin Yayınlandığı Resmî Gazete Listesi

	Yönetmeliğin Yayınlandığı Resmî Gazetenin	
	Tarihi	Sayısı
	22/07/2006	26236
	Yönetmelikte Değişiklik Yapan Yönetmeliğin Yayınlandığı Resmî Gazete'nin	
	Tarihi	Sayısı
1.	10/3/2007	26458
2.	24/2/2013	28569
3.	11/7/2014	29057

4.	23/10/2015	29511
5.	21/4/2022	31816

Kaynak: Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tarafından Yapılacak Denetime İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

Yönetmelik, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından oluşturulmuş olup, finansal kuruluşlarla ilgili denetim ve gözetim faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılacak usul ve esasları belirlemeyi amaçlamaktadır. Bu yönetmelik, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun görevlerine dahil olan konuları kapsar ve finansal kuruluşların denetim ve gözetim süreçlerinde uymaları gereken standartları belirler. Bu yönetmelik, finansal kuruluşların denetim ve gözetimine ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir. Bu kapsamda yönetmelik, aşağıdaki konuları içermektedir:

- Bankanın yasalara ve diğer ilgili mevzuata uygunluğunun denetlenmesi, yerinde gözetimi ve teftişi,
- Bankanın risk profilinin, iç kontrollerinin, risk yönetimi ve iç denetim sistemlerinin konsolide ve konsolide olmayan bazda değerlendirilmesi,
- Bankanın varlıkları, alacakları, sermayesi, yükümlülükleri, kar ve zarar hesapları, borçları ve yükümlülükleri arasındaki ilişkinin dengelenmesi ve mali yapısını etkileyen diğer unsurların analizinin yapılması,
- Bankanın kurumsal yönetim ilkelerine ne ölçüde uyduğunun analizini kapsamaktadır.

Kurumun gerçekleştirdiği denetimler, döngüsel olarak takip edilen ve tekrarlanan bağımsız bir süreçtir. Denetim döngüsü, ekip lideri, denetim ekibi ve uzman denetim personeli tarafından yürütülür. Ekip lideri, sorumlu olduğu kurumun denetimlerini, başkasının onayıyla organize edilen ve kurumlara tahsis edilen denetim ekiplerinin yardımıyla gerçekleştirir. Denetim ekipleri, banka müfettişleri, banka müfettiş yardımcıları, banka uzmanları ve banka uzman yardımcılarından oluşur. Denetim, niteliğine bağlı olarak bir rapor, bir görüş veya bir bilgi notu ile sonuçlanır (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tarafından Yapılacak Denetime İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 2006).

3.3.3. BIST Sorumlu Tedarik Zinciri Güvence Denetimi Yönergesi

Borsa İstanbul, Borsa İstanbul Sorumlu Tedarik Zinciri Güvence Denetimi Yönergesi adında bir yönerge yayınlamıştır. Bu yönerge, Borsa İstanbul üyesi kıymetli maden aracı kuruluşları ve Türkiye'deki rafineri kuruluşlarının Gözetim Zinciri Uyum Yönergesine uyumlarını sağlamayı amaçlamaktadır. Yönerge, İstanbul Kıymetli Madenler Piyasası aracıları ile rafinerilerin iç kontrol sistemleri ve uyum esaslarına ilişkin yönergelerine uyumlarının denetlenmesine yönelik usul ve esasları belirler. Ayrıca, İstanbul Kıymetli Madenler Piyasası'nın Uyum Rehberinin üçüncü taraflarca hazırlanması ve bu faaliyetlerin bağımsız olarak gerçekleştirilmesi için gerekli şartları belirler. Yönerge, 5 Mart 2021 tarihinde onaylanmış ve 2 Haziran 2021'de son haliyle yürürlüğe girmiştir. Bu yönerge, denetim sonuçlarının raporlanmasını ve denetim organının yayını öngörmektedir. Borsa İstanbul üyesi kıymetli maden aracı kuruluşları ve rafinerilerin uyum yönergelerine uyumlarının denetlenmesi için belirli koşulları karşılayan ve Borsa, sorumlu tedarik zinciri uyum denetimlerinin yürütülmesi için bağımsız denetim kuruluşlarını görevlendirmektedir. Bu denetimlerin amacı, tedarik zinciri yönetimi ve operasyonları çerçevesinde, yüksek riskli bölgelerdeki kıymetli madenlerin sorumlu tedarik zinciri içindeki faaliyetlerinin ve oluşturulan kontrollerin Borsa İstanbul Sorumlu Tedarik Zinciri Uyum Rehberi, Borsa İstanbul Kıymetli Madenler Aracı Kurumları ve Rafinerileri Uyum Rehberi, Borsa İstanbul Kıymetli Maden Aracı Kurumları ve Rafinerileri Uyum Rehberi ile uyumlu olup olmadığına ilişkin görüş oluşturmaktır. Sorumlu Tedarik Zinciri Denetçisi, risk temelli bir bakış açısı ve önemlilik kriterine dayalı yazılı bir planla, sorumlu tedarik zinciri kapsamındaki sistemleri, faaliyetleri ve kontrolleri belirler. Bağımsız denetimlerin birbirlerini etkileyebileceği dikkate alınarak, finansal tabloların ve sorumlu tedarik zincirinin denetimleri iki yönlü bir yöntem kullanılarak planlanır ve gerçekleştirilir. Fakat, finansal tabloların denetimi ile sorumlu tedarik zincirinin denetimi farklı kuruluşlar tarafından yapılmalıdır gibi bir zorunluluk bulunmamaktadır. Yönerge, bağımsız denetim için bir standart oluşturmaz. Denetçiler, Güvence Denetimleri Standardı (GDS 3000) kapsamında denetim yapmalıdır; bu standart, “Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri” için belirlenmiştir (Sorumlu Tedarik Zinciri Güvence Denetimi Yönergesi, 2021).



4. KIYMETLİ MADENLER SORUMLU TEDARİK ZİNCİRİ GÜVENCE DENETİMİ

Bu bölümde kıymetli madenler piyasası, sorumlu tedarik zinciri güvence denetimi faaliyetlerine ilişkin genel esaslar, sorumlu tedarik zinciri güvence denetimi faaliyetinde bulunma şartları, sorumlu tedarik zinciri güvence denetimi faaliyetlerine ilişkin yükümlülükler ile bağımsız denetimin ilişkisi, sorumlu tedarik zinciri bağımsız güvence denetimi sonuçlarının raporlanması ve borsanın denetim yetkisi, yaptırımlar, yürürlük ve yürütme başlıkları açıklanmıştır.

4.1. Kıymetli Madenler Piyasası

Kıymetli Madenler Piyasası'nda işlem gören işlenmemiş kıymetli madenlerin standart ve standart dışı olarak sınıflandırılması, Türk Parası Kıymetini Korumaa Hakkında 32 Sayılı Karar'da belirlenmiş ve standartları belirlenmiş şekilde işlem görebilmesine bu karar ile olanak sağlanmıştır. Standartlara uygunluğu belirlenen kıymetli madenler, piyasada daha kolay bir şekilde işlem görebilir ve bu sayede yatırımcıların işlem yapması daha güvenli hale gelir. Ayrıca kıymetli madenlerin ağırlık ve saflık standartlarının belirlenmesi, piyasada ticaretin daha düzenli bir şekilde yapılmasını sağlamaktadır. Bu da piyasa katılımcılarına daha fazla şeffaflık ve güven temin etmektedir. Kıymetli madenler piyasası, işlenmemiş kıymetli madenlerin yanı sıra işlenmiş kıymetli madenlerin, kıymetli taşların ve diğer finansal araçların da işlem gördüğü bir platformdur.

Kıymetli madenler piyasasında, saflık düzeyleri ve boyutları belirlenmiş olan standart ve standart dışı işlenmemiş kıymetli madenler işlem görebilir. Bu kıymetli madenler arasında, belirli boyut ve ağırlık sınırları olan barlar ve küpler yer almaktadır. Ayrıca kıymetli madenlerin granül halindeki formları da piyasada bulunmaktadır. Kıymetli madenlerin piyasada işlem görebilmesi için, belirli kurallara uygun olarak rafine edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle piyasada işlem gören kıymetli madenlerin büyük çoğunluğu belirli rafineriler tarafından üretilmektedir. Kıymetli madenler piyasası, yatırımcılar için önemli bir alternatif yatırım aracıdır ve dünya genelinde büyük bir işlem hacmine sahiptir.

İlk olarak standart işlenmemiş kıymetli madenlerden bahsedeceğiz. Piyasada standart işlenmemiş kıymetli madenler arasında altın, gümüş, platin ve paladyum bulunmaktadır. Standart işlenmemiş kıymetli madenler, yatırımcıların portföylerinde bulundurabilecekleri uzun vadeli yatırım araçları olarak kullanılabilir. Piyasada standart işlenmemiş kıymetli madenler arasında altın yer alır ve minimum 995/1000 saflıkta olması gerekir. Altın, mini külçe, külçe ve büyük külçe şeklindeki barlara sahip olabilir. Mini külçeler, 1 gr'dan 500 gr'a kadar ağırlıklarda olabilirken külçeler 1 kg ağırlığındadır. Büyük külçeler ise 1 kg'ın üzerinde ağırlığa sahip olan külçelerdir. Gümüş, standart işlenmemiş kıymetli madenler arasında bulunur ve en az 99.9/100 saflıkta olmalıdır. Piyasada, mini küçüklerden büyük küçüklere kadar farklı ağırlıklarda bar, küp veya granül şeklinde bulunabilir. Mini küçükler, 1 gr'dan 500 gr'a kadar değişen ağırlıklarda gümüş barlar olarak bulunurken, 1 kg ağırlığındaki küp şeklindeki gümüş barlar ve 1 kg'dan daha ağır olan büyük küp şeklindeki gümüş barlar da mevcuttur. Ayrıca, muhtelif ağırlıklarda granül halinde gümüş de piyasada bulunabilmektedir ve torba gibi ambalajlar içinde sunulmaktadır. Piyasada standart işlenmemiş kıymetli madenler arasında yer alan platin, en az %99,95 saflıkta olup, mini küçüklerden büyük küçüklere kadar farklı ağırlıklarda bar ve küçükler şeklinde sunulmaktadır. Paladyum, mini külçe (1 gr- 500 gr), külçe (1 kg) ve büyük külçe (1 kg'dan fazla) olmak üzere belirtilen ağırlıklarda barlar ve külçeler şeklinde en az 99.95/100 saflıkta sunulmaktadır.

4.1.1. Amaç

Bu düzenleme, Borsa İstanbul Kıymetli Madenler Piyasası'nda faaliyet gösteren aracı kuruluşların ve Türkiye'deki rafinerilerin kıymetli maden tedarikinde Borsa düzenlemelerine ve uluslararası standartlara uyum sağlamalarını amaçlamaktadır. Rafineri Listesi'nde yer alan rafineriler, belirlenen usul ve esaslara uygun şekilde kıymetli madenlerin tedarikini gerçekleştirmelidirler. Bu düzenleme sayesinde Borsa İstanbul'da işlem gören kıymetli madenlerin saflığı ve kalitesi daha da artırılarak yatırımcıların güveni sağlanmaktadır. Ayrıca, rafineri listesindeki rafinerilerin belirli standartlara uyması, Türkiye'nin uluslararası kıymetli maden ticaretinde daha güçlü bir konuma gelmesine yardımcı olacaktır. Bu düzenleme ile birlikte, Türkiye'de kıymetli madenlerin işlem hacmi ve çeşitliliği artarken, uluslararası piyasalarda da daha etkin bir şekilde yer alınması hedeflenmektedir.

4.1.2. Kapsam

Kıymetli madenler ve kıymetli taşlar piyasası, Borsa İstanbul bünyesindeki çeşitli piyasalar ve pazarlarla bu piyasalarda işlem gören kıymetli madenler ve taşları kapsayan bir düzenlemedir. Bu düzenleme, Borsada işlem gören rafinerilerin, kıymetli madenlerin ithalat ve ihracat süreçleri, antrepo işlemleri, tedarik zinciri ve bağımsız denetim kuruluşları gibi birçok konuda uymaları gereken detaylı açıklamaları da içermektedir. Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası, müşterilerin emir ve işlemlerinin yanı sıra, müşterilerin alt hesaplarının açılması, kıymetli madenlerin dönüşüm işlemleri, tahsisiz olan kıymetli madenlerin güvenli bir şekilde saklanması, cevherlerden elde edilen kıymetli madenlerin işlem görmesi, piyasa ücretleri ve komisyonları gibi birçok konuyu da kapsayan hizmetler sunmaktadır. Ayrıca, Borsa tarafından işletilen antrepoda kıymetli madenlerin saklanması, hesaplar arasında aktarılması ve ayar analizlerinin yapılması gibi işlemler de bu kapsam da belirlenmiştir (Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası Operasyon Direktörlüğü, 2023).

Kıymetli madenler ve kıymetli taşlar piyasasının amacı, piyasada işlem gören kıymetli madenler ve taşlarla ilgili olarak güvenilir, şeffaf ve rekabetçi bir ortam sağlamaktır. Bu amaç doğrultusunda piyasada işlem gören kıymetli madenlerin ve taşların saflık, boyut, ağırlık ve diğer özelliklerinin standart hale getirilmesi piyasanın işleyişi için önemlidir. Ayrıca, piyasada işlem gören kıymetli madenlerin doğru fiyatlandırılması ve fiyat dalgalanmalarının kontrol altında tutulması için Borsa İstanbul tarafından sürekli olarak izlenmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu şekilde, kıymetli madenler ve kıymetli taşlar piyasası, yatırımcılar ve sektör profesyonelleri için güvenilir bir yatırım aracı olmaktadır.

4.1.3. Dayanak

Kıymetli taşlar ve kıymetli madenler piyasasının dayanağına baktığımız zaman tek bir durumun değil birçok mevzuat ve yönetmelikler sonucunda ortaya çıkmıştır. Bu mevzuat ve yönetmelikler, kıymetli madenler piyasası işlemlerini düzenlemekte ve piyasada faaliyet gösteren kurumların sorumluluklarını belirlemektedir. Bu düzenlemelerin amacı piyasanın adil ve şeffaf bir şekilde işlemlerini sağlamak ve yatırımcıların haklarını korumaktır (Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası Operasyon Direktörlüğü, 2023).

4.1.4. Tanımlar

Kıymetli madenler sorumlu tedarik zinciri güvence denetimi kapsamında kullanılacak kelimeler ve tanımlar aşağıdaki gibidir (Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası Operasyon Direktörlüğü, 2021):

Büyük Külçe (Large Bar): Borsa Rafineri Listesi'nde yer alan rafineriler tarafından üretilen ve saflık oranı altın için en az 995/1000, gümüş için 99.9/100, platin ve paladyum için 99.95/100 olan ve ağırlığı 1 kilogramın üzerinde olan gümüş, platin veya paladyum külçelerini ifade eden bir terimdir.

Dore Bar: Dore bar, cevherin işlenmesi sonucu elde edilen ancak henüz rafine edilmemiş külçedir. Bu külçede altın, gümüş ve diğer kıymetli metaller bulunabilir.

Dönüşüm İşlemleri: Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası'nda, standart işlenmemiş kıymetli metallerin özelliklerinin değiştirilerek farklı ağırlıklarda ve ayarlarda işlenmiş kıymetli metaller haline dönüştürülme sürecini ifade eder.

Granül: Altın, gümüş ve platin gibi metallerin son derece küçük küreciklerinden oluşur.

Ham Elmas: Ham elmas, kesilmemiş, kırılmamış ve herhangi bir işleminden geçmemiş, Gümrük Tarife Alt Pozisyonları 7102.10, 7102.21 ve 7102.31'de sınıflandırılan elmasları ifade eder.

Has Miktar: Has miktar, belirli bir kıymetli maden türünün içindeki net miktarını belirtir.

Kıymetli Eşya: Kıymetli eşya, Borsa kaydına alınmış olan ve kıymetli taşlar içeren veya bu taşlardan yapılmış olan eşyayı ifade eder. Bu eşyalar, daha önce işlem görmüş ve genellikle yüksek maddi değere sahip olurlar.

Kıymetli Maden: Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar'da belirlenmiş olan standartlara uygun olan altın, gümüş, platin, paladyum, rodyum ve iridyum gibi değerli metaller kıymetli maden olarak tanımlanır.

Kıymetli Taş: Kıymetli taşlar, 2006/11115 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda belirtilen kıymetli taşları ve Kimberley Süreci Sertifika Sistemi'ne dahil edilen ham elmasları kapsar. Ayrıca, herhangi bir şekilde işlenmiş elmasları da içerir.

Kıymetli Taş Paketi: Kıymetli taş paketi, genellikle birçok küçük parçadan oluşan ve toplu olarak değerlendirilen kıymetli taşları içeren bir pakettir.

Rafinaj: Rafinaj, altın, gümüş, platin gibi kıymetli metallerin özel işlemlerle saflaştırılıp, uluslararası standartlara uygun hale getirilmesi işlemine verilen isimdir. Bu işlem hurda veya cevherden elde edilen kıymetli metallerin saflaştırılması ve saflık oranının artırılması ile gerçekleştirilir.

Rafineri: Rafineri, Borsa tarafından belirlenen rafineriler listesinde bulunan ve kıymetli metallerin saflaştırılması işlemini gerçekleştiren tüzel kişileri ifade eder. Bu rafineriler kıymetli metallerin uluslararası standartlara uygun şekilde saflaştırılması amacıyla faaliyet gösterirler ve Rafineri Tebliği ile diğer ilgili Bakanlık düzenlemeleri kapsamında çalışırlar.

Rafineri Listesi: Rafineri listesi, borsada alınıp satılabilecek kıymetli madenlerin işlendiği rafinerilerin yer aldığı bir listedir. Borsa tarafından oluşturulan bu liste, güncel rafineri grubu ve geçmiş rafineri grubu olarak iki bölümde sınıflandırılır ve bar, külçe ve granül gibi farklı şekillerdeki kıymetli metallerin işlem görebileceği rafinerileri kapsar.

Saflık Ayarı: Saflık ayarı, bir metalin saflık derecesini ifade etmek için kullanılan bir ölçüttür. Altın için her bin parçada, gümüş ve platin için ise her yüz parçada bulunan saf metal parça sayısı olarak tanımlanabilir. Bu sayı, metalin diğer elementler veya alaşımlarla karışım oranını belirler ve kıymetli metallerin ticaretinde önemli bir faktördür.

Seans: Borsa içindeki piyasaların, pazarların, platformların ve sistemlerin işlem yapmak için açık olduğu belirli bir zaman dilimini ifade eder.

4.2. Sorumlu Tedarik Zinciri Güvence Denetimi Faaliyetlerine İlişkin Genel Esaslar

Sorumlu tedarik zinciri güvence denetimi faaliyetlerine ilişkin genel esaslar başlığı altında amacı ve kapsamı, önemlilik ile denetim riski, bulgular, etkinlik, yeterlilik ve uyumluluk, sorumlu tedarik zinciri güvence denetimi ve finansal tabloların bağımsız denetimi arasındaki ilişki ve iç kontrol ve iç denetim sistemine ilişkin değerlendirme açıklamalarına yer verilmiştir.

4.2.1. Amacı ve Kapsamı

Sorumlu tedarik zinciri güvence denetimi faaliyetleri, Türkiye'deki kıymetli maden aracı kuruluşları ve rafinerilerin, Borsa İstanbul'un belirlediği uyum yönergelerine uyumlarının, bağımsız bir üçüncü taraf tarafından denetlenmesini hedeflemektedir. Bu faaliyet kapsamında, denetimi gerçekleştirecek bağımsız denetim kuruluşlarının seçim kriterlerini ve gerçekleştirilen bağımsız güvence denetimi sonuçlarının raporlanması için gereken usul ve esasları belirler. (Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası Operasyon Direktörlüğü, 2021). Sorumlu tedarik zinciri güvence denetimleri, GDS -3000 (Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimi) Standardına denk olarak yapılır ve ayrı bir denetim standardı oluşturmaz. Denetçiler, tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimi veya sınırlı bağımsız denetimi dışındaki diğer güvence denetimleri için ilgili standarda uygun olarak denetim yapmalıdırlar (Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası Operasyon Direktörlüğü, 2021).

Sorumlu tedarik zinciri güvence denetimi, Türkiye'de faaliyet gösteren rafinerilerin yanı sıra Borsa İstanbul Kıymetli Madenler Piyasası'na üye ve üye olmaksızın işlem gören kıymetli madenler aracı kurumlarını da kapsamaktadır (Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası Operasyon Direktörlüğü, 2021). Bu denetim, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından kamunun yarar sağlama açısından kurumu ilgilendiren kuruluşlar olarak yetkilendirilen ve belirtilen şartları sağlayan bağımsız denetim kuruluşları tarafından gerçekleştirilir. Bu kuruluşlar, Borsa İstanbul tarafından yayımlanan bağımsız denetim kuruluşları listesinde yer alırlar (Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası Operasyon Direktörlüğü, 2021).

Bankaların, merkez bankalarının, borsaların ve rafinerilerin kasalarında saklanan altın yatırım ürünleri ile gümüş, platin ve paladyum yatırım ürünleri için, 1 Ocak 2012 tarihinden önce olan ve doğrulanabilir bir tarihe sahip olanların menşei konusunda herhangi bir belirleme kriteri yapılması gerekmediği anlamına gelmektedir. Bu muafiyet kapsamında söz konusu kuruluşlar adına üçüncü bir tarafça tutulan stokları da içermektedir (Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası Operasyon Direktörlüğü, 2021). Sorumlu tedarik zinciri güvence denetimi, rafinasyon amaçlı kabul edilen madenlerden çıkarılan, geri dönüşüme tabi olan veya rafineriler

tarafından onaylanmış olduğu kabul edilen kıymetli maden dahil olmak üzere tüm kıymetli maden içeren malzemeleri kapsar (Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası Operasyon Direktörlüğü, 2021).

Sorumlu tedarik zinciri güvence denetiminden muaf tutulan kıymetli maden içerikli materyaller, düşük oranda kıymetli maden içeren veya yüksek işleme gereksinimleri olan materyallerdir. Bu materyallerin tedarik edildiği bölgelerde çatışma etkisi olmadığı veya insan hakları suistimali riski düşük olduğu düşünülmektedir. Ek olarak, bakır sülfürü ve oksit cevheri ile beraber fırın baca tozu, harcanılmış krözeler, yer süprüntüleri ile diğer metallerin rafinasyon kalıntılarına benzer şekilde düşük kaliteli yan sanayi ürünleri de denetim kapsamına girer (Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası Operasyon Direktörlüğü, 2021). Sorumlu tedarik zinciri denetleyicisi, risk öncelikli bir perspektif kullanarak ve önem kriterine uygun olarak, sorumlu tedarik zinciri kapsamındaki sistemleri, faaliyetleri, risk yönetimi ve kontrol mekanizmalarını yazılı plan dahilinde belirler (Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası Operasyon Direktörlüğü, 2021). Sorumlu tedarik zinciri denetçisi, bu çerçeveye uygun olarak belirlediği denetimlerin kapsamının denetim sonuçlarına makul bir güvence sağlamak için yeterli denetim kanıtlarını elde edecek şekilde oluşturulduğundan emin olur (Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası Operasyon Direktörlüğü, 2021).

4.2.2. Önemlilik ile Denetim Riski

Önemlilik, mesleki bilgi ve deneyim temel alınarak değerlendirme yapılması gereken bir konudur ve denetimler sırasında ortaya çıkabilecek hatalar, ihmaller, prosedürlere aykırılıklar, hukuka aykırı fiiller veya “Borsa İstanbul Sorumlu Tedarik Zinciri Uyum Yönergesi” ile “Kıymetli Madenler Aracı Kuruluşları ile Rafinerilerin İç Kontrol Sistemi ve Uyum Esasları Hakkında Yönergede” belirlenen diğer ilke aykırılıkların, denetlenen şirketin sorumlu tedarik zincirine gerçekleşen veya gerçekleşebilecek etkisi değerlendirilerek önemi belirlenir. Bu değerlendirme süreci, izleme ve kontrol eksiklikleri ile kontrol zayıflıklarını da kapsar (Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası Operasyon Direktörlüğü, 2021).

Sorumlu tedarik zinciri güvence denetiminin önemli olan noktası, denetim planlaması, odaklanma, bulguların değerlendirilmesi ve raporlanmasında önemlilik kavramının kullanılmasıdır. Denetlenen tarafından sağlanan veri bütünlüğü, tutarlılığı,

güvenilirliği, gizliliği ve faaliyetlerin sürekliliği, sorumlu tedarik zinciri uygulamalarının önemli unsurlarıdır ve önemlilik kavramı çerçevesinde değerlendirilmelidir. (Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası Operasyon Direktörlüğü, 2021). Sorumlu tedarik zinciri denetiminde denetim riski, denetim sonuçlarının doğru olmama olasılığına neden olan aşağıdaki risk faktörleri tarafından belirlenir (Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası Operasyon Direktörlüğü, 2021):

Yapısal Risk; kontrol eksikliği gibi en azından önemli bir kontrol eksikliğinin varlığı nedeniyle yükümlünün kontrolü olmaması riskini ortaya koymaktadır.

Kontrol Riski; yükümlünün kontrol mekanizmalarının yetersiz çalışması sonucu ortaya çıkan ve önlenemeyen, tespit edilemeyen veya zamanında düzeltilemeyen önemli bir kontrol eksikliği riskidir.

Tespit Riski; sorumlu tedarik zinciri denetçisi için yükümlünün en az bir önemli kontrol eksikliğini tespit edememe riskidir.

Önemli veya Kayda Değer Kontrol Eksikliği Riski; Sorumlu tedarik zinciri denetçisi tarafından tespit edilen ve yükümlünün en azından kayda değer bir kontrol eksikliğine sahip olması nedeniyle oluşan önemli veya kayda değer kontrol eksikliği riski, yapısal risk ve kontrol riskinden kaynaklanabilir.

Sorumlu tedarik zinciri denetim faaliyetini gerçekleştiren kişi, denetim riskini kabul edilebilir bir düzeye indirmek amacıyla önemli veya kayda değer kontrol eksikliği riskinin yüksek olduğu alanlarda tespit riskini azaltmak için uygun denetim tekniklerini kullanır (Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası Operasyon Direktörlüğü, 2021).

4.2.3. Bulgular

Sorumlu tedarik zinciri denetçisi incelemeleri sonucunda bulduğu kontrol zayıflıklarını ve eksikliklerini önemlilik kavramına göre aşağıdaki kriterleri kullanarak sınıflandırır (Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası Operasyon Direktörlüğü, 2021):

a) Kontrol zayıflığı: Kontrol zayıflığı bir kontrolün tasarımı veya işletilmesi nedeniyle hataların zamanında önlenememesi veya tespit edilememesi durumudur.

Borsa İstanbul Sorumlu Tedarik Zinciri Uyum Yönergesine uygunluğa yakın olan kontrol zayıflıkları, denetlenen yükümlünün uyumlu olduğu kabul edilebilir. Kontrol zayıflıkları, tedarik zinciri uyum raporunda belirtilmek zorunda değildir. Küçük veya idari tutarsızlıklar, yükümlü tarafından kısa sürede giderilebileceği için raporlanmayabilir. Ancak, kontrol zayıflıklarının yeterli bir şekilde ele alınmaması, önemli bir kontrol eksikliği olarak kabul edilebilir. Kontrol zayıflıkları, kıymetli maden tedarik zinciri yönetim sistemi, tedarikçi sorumlulukları, kıymetli maden ticareti süreci ve uyum yönergelerinde belirtilen diğer süreçlerde ortaya çıkabilir ve bu zayıflıkların ciddi sonuçları olabilir. Bu nedenle, sorumlu tedarik zinciri denetçisi, tüm bu konuları titizlikle incelemeli ve kontrol zayıflıklarının en aza indirilmesi için uygun önlemleri önermelidir. Aşağıda yer alan unsurlar kontrol zayıflığına örnek olarak ele alınabilir (Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası Operasyon Direktörlüğü, 2021):

- Kontrol sistemi politikaları, prosedürleri, süreçleri ve uygulamalarıyla beraber ilişkili olarak nadir rastlanılan sorunlardır.
- Kıymetli maden tedarikçilerine ilişkin belgelerin temin edilmesi sürecinde seyrek karşılaşılan sorunlar, tedarik zinciri kapsamında incelenir.
- İşlemin niteliğine uygun belgelerin talep edilmesine rağmen, düşük riskli olarak değerlendirilen karşı taraflardan elde edilemeyen belgeler.
- Tedarik zincirinin bütünlüğü göz önüne alındığında düşük risk içeren ve böylece kabul edilebilecek faktörler.

b) Kayda değer kontrol eksikliği: Kontrol zayıflıklarının bir araya gelmesi sonucunda önemli bir eksikliğe sebep olabilen ve yükümlünün verilerinin bütünlüğünü, tutarlılığını, güvenilirliğini ve gizliliğini tehlikeye sokabilen bir durumdur. Bu eksiklikler, kıymetli maden tedarik zinciri yönetim sistemi, tedarikçinin özen göstermesi gereken konular, kıymetli maden ticareti süreci ve Uyum Yönergesinde belirtilen diğer süreçler gibi farklı alanlarda ortaya çıkabilir ve bütünlük açısından düşük riskli bir sorun olarak değerlendirilemez. Aşağıdaki hususlar, kayda değer kontrol eksikliği örnekleri olarak kabul edilebilir (Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası Operasyon Direktörlüğü, 2021):

- Yükümlünün politikalarını ve prosedürlerini yazılı hale getirmemesi.

- Yükümlünün tedarik zinciri sistemleri, politikaları, prosedürleri, süreçleri ve uygulamalarının ilgili mevzuat gereklilikleriyle uyumlu olmaması.

- Yükümlülerin kıymetli maden tedarik zinciri sistemlerinin performansında birden çok sorunun aynı kök nedenle ilgili olduğu ve bu sorunların birbirleriyle bağlantılı olduğu tespit edilebilir.

- Kıymetli maden tedarikçilerinden belgelerin temini sürecinde sık yaşanan sorunlar mevcuttur.

- Yükümlülerin envanter kontrol mekanizmalarıyla ilgili sorunlar gözlemlenebilir.

- Mevzuat kapsamında talep edilen ancak örneklem setinde temin edilemeyen belgelerin varlığı sorunlu bir durum olarak karşımıza çıkar.

c) nemli kontrol eksikliği: Yürütülen süreçlerin ve raporlamaların önemli bir yanlışlığı nlememesine veya dzeltmemesine neden olan ve bu durumun yükümlünün süreklilik, güvenilirlik, tutarlılık ve gizlilik gibi bilgilerinin bütünlüğüne olumsuz etkide bulunan Bir araya gelen bir veya daha fazla kontrol zayıflığı, önemli bir kontrol eksikliği olarak kabul edilebilir. Kıymetli maden tedarik zinciri yönetim sistemi, kıymetli maden tedarikçisinin dikkat etmesi gereken konular, kıymetli maden ticareti ve Uyum Yönergesinde belirtilen diğer süreçlerde önemli kontrol eksiklikleri oluşabilir. Bu kontrol eksiklikleri, kıymetli maden tedarik zinciri bütünlüğüne zarar verebilir ve yükümlü tarafından verilerin bütünlüğü, tutarlılığı, güvenilirliği ve gizliliği açısından risk oluşturabilir (Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası Operasyon Direktörlüğü, 2021):

d) Sıfır tolerans politikası: Borsa İstanbul, sistemlerinin güvenilirliği ile bütünlüğünü korumak amacıyla sıfır tolerans politikası benimsemektedir. Bu politika, herhangi bir uyumsuzluğa asla müsamaha göstermeme prensibine dayanmaktadır. Bu nedenle, herhangi bir uyumsuzluk tespit edildiğinde, denetçi tarafından 24 saat içinde yükümlülerin üst yönetimine rapor edilir ve bu durum bakanlık ile Borsa'ya bildirilir. Sıfır tolerans politikası, uyumsuzlukların türüne bağlı olarak uygulanır. Bu uyumsuzluklar arasında, güvenlik açıkları, veri manipülasyonu, hileli işlemler, lisans ihlalleri ve diğer yasal ve etik sorunlar yer alabilir. Herhangi bir uyumsuzluğun tespit edilmesi durumunda, sıfır tolerans politikası doğrultusunda hızlı ve etkili bir şekilde

müdahale edilir (Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası Operasyon Direktörlüğü, 2021).

4.2.4. Etkinlik, Yeterlilik ve Uyumluluk

Kontrol tasarımının etkin kabul edilebilmesi, tasarımın eksiksiz olması veya eksiklik olması durumunda bile bu eksikliğin önemli bir kontrol eksikliğine neden olmaması gerektiği anlamına gelir. Kontrolün etkin bir şekilde kabul edilebilmesi, herhangi bir eksikliğin olmaması veya varsa bile eksikliğin önemli bir kontrol eksikliğine neden olmaması gerektiği anlamına gelir. Kontrollerin yeterliliği tüm denetlenen kontrol mekanizmalarının tasarımlarının etkin olduğunu ve bu kontrollerin iş hedeflerine uygun sonuçlar üretebilecek ve karşılaşılabilecek riskleri telafi edebilecek şekilde tasarlandığını ifade eder. Kontrollerin etkinliği ise, tüm denetlenen kontrol mekanizmalarının işletimlerinin etkin olduğunu ve bu kontrollerin beklenen işlevleri ve kontrol hedeflerini yerine getirdiğini ifade eder. Sorumlu tedarik zinciri kontrollerinin uyumluluğu ise, tüm denetlenen kontrol mekanizmalarının ilgili düzenlemelere ve standartlara uyumlu olduğunu ifade eder ve önemlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilir.

4.2.5. Sorumlu Tedarik Zinciri Güvence Denetimi ve Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi Arasındaki İlişki

Finansal tabloların bağımsız denetimi ve sorumlu tedarik zinciri güvence denetimi, birbirleriyle ilişkili konuları içerdikleri için birbirleriyle etkileşimli bir şekilde planlanmalı ve uygulanmalıdır. Örneğin, finansal tablolarda yer alan bilgiler, tedarik zinciri faaliyetlerini ve bu faaliyetlerin etik ve yasal uygunluğunu da kapsayabilir. Ancak, bu denetimlerin farklı kuruluşlar tarafından yapılması mümkündür. Örneğin, finansal tabloların bağımsız denetimi bir muhasebe şirketi tarafından yapılırken, sorumlu tedarik zinciri güvence denetimi başka bir şirket tarafından yapılabilir. Burada önemli olan, her denetimin bağımsız ve tarafsız bir şekilde yapılmasıdır. Eğer sorumlu tedarik zinciri güvence denetimi sonucu "şartlı", "olumsuz" veya "sonuç bildirmekten kaçınma" şeklinde olursa, bu sonuç ve tespitler bağımsız denetimini yapan finansal tablo denetçisine yazılı olarak iletilir ve yönetim kurulu bu konuda sorumlu tutulur. Bu süreç, finansal tabloların bağımsız denetim sürecinde belirlenen riskleri ve tespit edilen hataları dikkate alarak gerçekleştirilir. Bu sayede, yönetim kurulu doğru ve zamanında bilgilendirilir ve gerekli önlemleri alarak

şirketin itibarını korumaya çalışır. Bağımsız denetimi yapan denetçi, sorumlu tedarik zinciri denetçisi tarafından istenen bilgi ve belgeleri talep eder ve bu bilgileri finansal tabloların bağımsız denetimi sürecinde kullanır. Bu, her iki denetim çalışmasının birbirine entegre edilmesini ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlar.

4.2.6. İç Kontrol ve İç Denetim Sistemine İlişkin Değerlendirme

Sorumlu tedarik zinciri denetçisi, kıymetli maden tedarik zinciriyle sınırlı olarak denetlenen yükümlülerin iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin önemine uygunluğunu değerlendirir. Bu değerlendirme BDS 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi Standardı ve BDS 610 İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması Standardındaki hükümlere göre yapılmalıdır ve bu standartlar denetim faaliyetlerine rehberlik eder. Bu standartlar, sorumlu tedarik zinciri denetçilerinin iç kontrol ve iç denetim sistemleri hakkında yeterli bilgiye sahip olmalarını ve önemli yanlışlık risklerini belirlemelerini sağlar.

4.3. Sorumlu Tedarik Zinciri Güvence Denetimi Faaliyetinde Bulunma Şartları

Sorumlu tedarik zinciri güvence denetimi faaliyetinde bulunma şartları başlığı altında yetkilendirilecek kuruluşlarda aranan şartlar, sorumlu tedarik zinciri denetçisine ilişkin şartlar, borsaya başvuru ve listede yayımlanma ve uyulacak etik ilkeler açıklamalarına yer verilmiştir.

4.3.1. Yetkilendirilecek Kuruluşlarda Aranan Şartlar

Yetkili bağımsız denetim kuruluşlarının şu koşulları sağlaması gerekmektedir (Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası Operasyon Direktörlüğü, 2021):

- a. Kamu yararını etkileyen kuruluşlar arasında yer alması gereken denetim kuruluşları yetkili olmalıdır,
- b. Sermaye Piyasası Kurulu tarafından sermaye piyasasında bağımsız denetim yapma yetkisi verilen kuruluşlar tercih edilmelidir,
- c. Sorumlu tedarik zinciri güvence denetimi faaliyetlerini gerçekleştirebilmek için minimum iki denetçi istihdam edilmesi ve yeterli sayıda denetçiye sahip olunması gerekmektedir.

4.3.2. Sorumlu Tedarik Zinciri Denetçisine İlişkin Şartlar

Denetim ekibi içinde yer alacak denetçi yardımcısı dışındaki denetçilerin aşağıdaki şartları taşıması gerekmektedir (Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası Operasyon Direktörlüğü, 2021):

1. En az dört yıllık lisans programını tamamlamış ve üniversitelerde veya yurt dışındaki denklik yetkisi olan kurumlarda eğitim almış kişiler başvuruda bulunabilirler.

2. Sorumlu tedarik zinciri güvence denetimi konusunda yeterli mesleki bilgiye sahip olmanın yanı sıra, en az üç yıllık mesleki denetim tecrübesine sahip olanlar başvuruda bulunabilirler.

3. Başvuru sahibinin müflis olmaması ve yüz kızartıcı suçlardan mahkûmiyet almamış olması gerekmektedir.

4. Başvuru sahibi, bağımsız denetim faaliyetlerinde yetkileri iptal edilmiş olan kuruluşlarda faaliyetlerinde sorumlu tutulmuş veya bağımsız denetim yapmaları sürekli olarak yasaklanmış olmamalıdır. Ayrıca, faaliyet izni iptal edilmiş kuruluşlarda veya kıymetli maden aracı kurumlarında yönetim kurulu başkanı, genel müdür, imza yetkisine sahip çalışan veya iç kontrol ve tedarik zinciri uyum görevlisi olarak çalışmamış olması gerekmektedir.

5. Başvuru sahibinin sermaye piyasası mevzuatına veya diğer mevzuatlara muhalefet nedeniyle mahkûmiyet kararı almamış olması gerekmektedir.

6. Başvuru sahibi Türkiye'de yerleşik olmalıdır.

7. Başvuru sahibinin sermaye piyasalarında işlem yapmalarının yasaklanmamış olması gerekmektedir.

8. Başvuru sahibinin tam zamanlı olarak çalıştığı bağımsız denetim kuruluşunda çalışması gerekmektedir.

Sorumlu tedarik zinciri bağımsız denetimi için yeterli mesleki bilgisi olması gerekmektedir (Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası Operasyon Direktörlüğü, 2021). Mesleki bilgilere sahip olunması, denetimlerin doğru ve etkili bir şekilde gerçekleştirilmesi için önemlidir ve denetimlerin kalitesini arttırmaya yardımcı olur.

4.3.3. Borsaya Başvuru ve Listede Yayımlanma

Bağımsız denetim kuruluşları, Borsa İstanbul Sorumlu Tedarik Zinciri Güvence Denetimi faaliyetlerine katılmak istediklerinde, belirli bilgi ve belgelerle Borsa'ya başvurmakla yükümlüdürler. Bu başvuruda, denetim kuruluşunun yetkili kişileri, denetim kuruluşunun faaliyet alanları, tecrübesi, yeterliliği, uzman personeli ve diğer belirtilen konular hakkında bilgi ve belgelerin sunulması gerekmektedir (Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası Operasyon Direktörlüğü, 2021). Bu bilgi ve belgeler, bağımsız denetim kuruluşlarının sorumlu tedarik zinciri güvence denetimlerinde görev almak için gerekli olan nitelikleri taşıdıklarını gösterir.

Sorumlu tedarik zinciri güvence denetimleri yapmak isteyen bağımsız denetim kuruluşları, Borsa'ya başvuruda bulunarak yetki almaya çalışırlar. Borsa, başvuruyu değerlendirir ve uygun bulunması halinde, ilgili bilgi ve belgeler Bağımsız Denetim Kuruluşları Listesi'nde yayınlanır. Başvuruların değerlendirilmesi sırasında Borsa, gerektiğinde ek bilgi ve belge talep edebilir. Eksiklikler veya ek belge istekleri, kuruluşa bildirim tarihini takip eden bir ay içinde Borsaya gönderilmelidir. Süre aşıldığı takdirde, başvuru işleminden kaldırılır. Sorumlu tedarik zinciri güvence denetimi yapma yetkisi verilmesi için gerekli koşulların sürekli olarak sağlanması gerekmektedir ve Borsa bu koşulların sağlanıp sağlanmadığını kontrol edebilir. Bağımsız denetim kuruluşlarının başvuruları, Borsaya sunulan bilgi ve belgelerin değerlendirilmesinden sonra 30 gün içinde sonuçlandırılır. Başvurunun kabul edilmesi durumunda, ilgili bilgi ve belgeler Borsanın internet sitesinde yayınlanır. Ancak başvuru sırasında eksik bilgi ve belge sunulmuşsa veya ek bilgi ve belge talep edilmişse, başvuru sahibi 10 iş günü içinde bilgilendirilir ve eksikliklerin giderilmesi istenir. Bağımsız denetim kuruluşlarının başvurularının hızlı ve şeffaf bir şekilde değerlendirilmesi, güvenilir bir tedarik zinciri için son derece önemlidir. Başvuru sürecinde eksik bilgi veya belge sunulması durumunda, başvuru sahibine zaman tanınarak eksiklerin giderilmesi sağlanır. Böylece, tüm bilgi ve belgelerin eksiksiz bir şekilde sunulmasıyla, değerlendirme süreci hızlı bir şekilde tamamlanır ve ilgili kuruluşlara sonuç bildirimi yapılır.

4.3.4. Uyulacak Etik İlkeler

Sorumlu tedarik zinciri denetim kuruluşları ve denetçileri, Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar”

(Bağımsızlık Standartları da dahil) kapsamındaki etik ilkeleri takip etmekle yükümlüdürler.

4.4. Sorumlu Tedarik Zinciri Güvence Denetimi Faaliyetlerine İlişkin Yükümlülükler ile Bağımsız Denetimin İlişkisi

Sorumlu tedarik zinciri güvence denetimi faaliyetlerine ilişkin yükümlülüklerle ilgili bağımsız denetimin ilişkisi başlığı altında denetlenenlerin yükümlülükleri, tedarik zinciri uyum raporunun unsurları, yönetim raporu, aksiyon planı, sorumlu tedarik zinciri güvence denetim sözleşmesi, denetim planı, denetim kanıtı, denetim teknikleri, denetim örneklenmesi ve kontrol testi açıklamalarına yer verilmiştir.

4.4.1. Denetlenenlerin Yükümlülükleri

Sorumlu kıymetli maden tedarik zinciri kapsamındaki denetlenen yükümlüler, tüm yapı ve sistemlerini denetim için uygun hale getirmek ve belge kayıt düzenini sağlamak zorundadır. Ayrıca sorumlu tedarik zinciri denetçisinin talep ettiği her türlü bilgi ve belgeyi sağlamak da yükümlülükleri arasındadır. İç denetim raporları ve iç kontrol raporları gibi talep edilen belgelerin bir örneği de denetçiye sunulmalıdır. Sorumlu tedarik zinciri denetçileri, iç kontrol ve tedarik zinciri uyum görevlileri ve bağımsız denetçiler arasında iş birliğinin sağlanması için gerekli önlemleri almakla yükümlüdürler. Bununla birlikte denetlenen yükümlüler, iç denetçiler ve uyum görevlilerinin talep ettiği soruları cevaplamak ve açıklama yapmak için uygun bir ortam sağlamak da sorumlulukları arasındadır.

Denetlenen yükümlülerin personeli, sorumlu tedarik zinciri denetçileri ve yönetim kurulu üyeleri arasında uyumlu bir çalışma ortamının oluşturulması ve denetim sürecinde ortaya çıkan tespitlerin düzgün bir şekilde paylaşılması, yükümlülerin yönetim kurulunun görev ve sorumluluğu altındadır. Bu koordinasyon ve iletişim, etkili bir denetim sürecinin gerçekleştirilmesi için oldukça önemlidir. Ayrıca, tedarik zinciri uyum politikasına uygunluğu gösteren bir tedarik zinciri uyum raporu hazırlamak ve yönetim kurulu tarafından onaylanan raporu sorumlu tedarik zinciri denetçisine sunmak da denetlenen yükümlülerin yükümlülükleri arasındadır. Bu rapor ayrıca kurumsal internet sitelerinde yayınlanmalıdır ve raporlama dönemini kapsamalıdır.

4.4.2. Tedarik Zinciri Uyum Raporunun Unsurları

Aşağıdaki bilgileri içermesi gereken tedarik zinciri uyum raporu şu şekilde düzenlenmelidir:

1. Ticari unvanı olan yükümlünün raporlanan takvim yılı bilgisi,
2. Doğruluğunu göstermek için dönem içinde gerçekleştirilen faaliyetlerin özetinin yer aldığı bölüm,
3. Borsa İstanbul Sorumlu Tedarik Zinciri Uyum Yönergesinin beş adım yaklaşımı hakkında bilgi verilir. Borsa İstanbul tarafından belirlenen sorumlu tedarik zinciri uyum yönergeleri doğrultusunda beş adımın her birine uygunluğa dair açıklamalar yapılır.
4. Yönergeye uyum konusunda yönetsel beyanı içeren bölüm.

Yükümlüler, Borsa İstanbul Sorumlu Tedarik Zinciri Uyum Yönergesinin her adımına tam uyum sağladıklarında genel olarak uygun olduğunu "evet" olarak belirtmelidir. Ancak herhangi bir adımda uyumsuzluk varsa, genel uygunluklarını "hayır" olarak bildirmeleri gerekmektedir. Yükümlüler, adımlardan biri için "kısmi" uyumsuzluk gösterdikleri durumlarda, genel uygunluğu "evet" olarak belirtmelidirler ve nedenlerini açıklamalıdır. Yükümlülerin genel uyum sonucuna "evet" yanıtı vermeleri, yalnızca Borsa İstanbul Sorumlu Tedarik Zinciri Yönergesinin beş adım yaklaşımına tam olarak uydukları anlamına gelmez. Bunun yanı sıra, yükümlülerin bir dönem boyunca uymaları gereken diğer yasal ve düzenleyici gereklilikler de vardır. Bu nedenle, yükümlülerin tam uyum gösterip göstermediğini belirlemek için sadece genel uyum sonucuna bakmak yeterli olmayabilir.

Yükümlüler, cevher, standart dışı işlenmemiş kıymetli madenler ve rafine edilmiş her bir kıymetli maden için Menşei Ülke Listesi tutmakla yükümlüdürler. Bu listede, kıymetli madenin menşei ülkesi, miktarı ve cinsi belirtilir. Ancak, bu listeyi kamuya açıklama zorunluluğu bulunmamakla birlikte, Bakanlık ve Borsa gibi belirli kurumlara göndermek zorunludur. Bu önlem, yükümlülerin faaliyetlerinin hangi ülkelerde gerçekleştiğine ilişkin şeffaflığı sağlamak amacıyla alınmıştır. Denetlenen yükümlüler, Bağımsız Güvence Raporunda yer alan tespitlerin çözümü için bir aksiyon planı hazırlarlar ve bu planı uygularlar. Bu planın uygulanmasından ve taahhütlerin tam ve zamanında yerine getirilmesinden denetlenen yükümlülerin

yönetim kurulu sorumludur. Ancak, denetlenen yükümlülerin faaliyet gösterdikleri alana özgü mevzuat hükümleri de geçerlidir. Bu madde, yükümlülerin Bağımsız Güvence Raporunda yer alan tespitleri nasıl ele alacaklarını ve çözüme nasıl ulaşacaklarını açıklamaktadır. Denetlenen yükümlüler, raporda ortaya çıkan sorunları çözmek için bir aksiyon planı hazırlamalı ve bu planı uygulamalıdır. Yönetim kurulu, bu planın uygulanmasından ve taahhütlerin tam ve zamanında yerine getirilmesinden sorumludur. Bununla birlikte, yükümlülerin faaliyet gösterdikleri alanda özel mevzuat hükümleri geçerlidir. Bu, yükümlülerin belirli sektörlerde veya ülkelerde faaliyet gösterirken, o sektörlerde veya ülkelere özgü yasal düzenlemelere uygun hareket etmeleri gerektiği anlamına gelir.

4.4.3. Yönetim Raporu

Yönetim raporu, bir denetim kuruluşu tarafından denetlenen yükümlülere sunulur ve kamuya açıklanması zorunlu değildir. Bağımsız Güvence Raporunun yayınlanmasından sonra ise en geç bir ay içerisinde hazırlanması gerekmektedir. Yönetim raporu ayrıntıları ve aksiyon önerilerini güvence bulguları hakkında içerir. Yönetim raporu ayrıca aşağıdaki hususları içermelidir:

- Raporlanan yükümlülerin ticari isimleri açıklanmalıdır.
- Güvence raporu, belirli bir raporlama dönemi için hazırlanmalıdır.
- Güvence ekibi, mesleki nitelikleri ve denetçinin bağımsızlığı hakkında bilgi vermelidir.
- Güvence kapsamı ve seviyesi açıkça belirtilmelidir.
- Güvence prosedürleri özetlenmeli ve detaylandırılmalıdır.
- Güvence raporunun kapsamının ve raporlama döneminin dışında kalan alanlar, önemli veya doğal sınırlamalar ayrıntılı bir şekilde belirtilmelidir.
- Güvence ekibinin gözlemleri, bulguları ve önerileri raporda yer almalıdır.
- Yükümlülerin düzeltici eylem planları ve ilerlemeleri özel olarak takip edilmeli ve raporda detaylı bir şekilde yer almalıdır.
- Güvence sonucu net bir şekilde belirtilmeli ve açıklanmalıdır.
- Raporlanan menşei ülkeler listesi dahil olmak üzere, her bir kaynaktan alınan miktarlar (kg cinsinden) açıklanmalıdır.
- Yükümlülerin tedarik zinciri kapsamı, hangi unsurları kapsadığı ve takip ettiği detaylı bir şekilde belirtilmelidir.

Bu maddeler, güvence raporunda yer alması gereken bilgileri açıkça belirtir. Güvence raporları, yükümlülere sunulur ve kamuoyuna açıklanması zorunlu değildir, ancak raporlama dönemi boyunca yükümlülükleri takip etmek ve düzeltici önlemler almak için önemlidir.

4.4.4. Aksiyon Planı

Sorumlu tedarik zinciri denetçisi, sıfır tolerans politikasına uygun olmayan veya önemli kontrol eksiklikleri olan durumları aksiyon planına dahil etmekle yükümlüdür. Aksiyon planı, bağımsız denetçi tarafından belirlenen uygunluk açısından sapmaları içermeli ve sorumlu tedarik zinciri denetçisi tarafından hazırlanmalıdır. Denetçiler, aksiyon planını titizlikle gözden geçirmeli ve ilgili tüm bilgilerin doğru ve eksiksiz bir şekilde tamamlandığından emin olmalıdır. Ayrıca, önceki dönemde tespit edilen düzeltici faaliyetlerin uygulanmasını da kontrol etmelidirler. Eğer uygun olmayan bir durum tespit edilirse, denetçiler yükümlülere derhal bildirerek düzeltici bir eylem planı uygulamalarına yardımcı olmalıdırlar. Uygun olmayan durumlar arasında, önemli kontrol eksiklikleri, kayda değer kontrol eksiklikleri veya sıfır tolerans politikasına aykırılıklar yer alabilir. Bu aksiyon planı, güvence prosedürlerinin ayrılmaz bir parçasıdır.

Sorumlu tedarik zinciri denetiminde aksiyon planında belirtilen içerik ile uyum raporu arasında tutarlılık sağlanması önemlidir. Eğer yükümlülerde önemli kontrol eksiklikleri tespit edilirse, sorumlu tedarik zinciri denetçisi, uyum raporunun yayınlanmasından sonraki 90 gün içinde, gerektiği takdirde aksiyon planını takip etmek için makul bir güvence sağlamak için bir takip denetimi yapmalıdır. Takip denetimi kapsamında, aksiyon planı yer almalıdır. Denetçi önemli kontrol eksikliklerine ilişkin düzeltmelerin yeterince yapılamaması durumunda veya ikinci takip değerlendirmesi sonucunda önemli kontrol eksikliklerine yönelik aksiyonların tamamlanmaması durumunda, ayrı bir Bağımsız güvence raporu yayımlamalıdır. Bu durumda, sorumlu denetçi en kısa sürede bakanlık ve Borsa'ya yazılı olarak bildirimde bulunmalıdır. Yani, denetim sonucunda tespit edilen önemli kontrol eksikliklerinin giderilmesi konusunda yeterli ilerleme sağlanmazsa, bu durum ilgili mercilere bildirilmelidir.

4.4.5. Sorumlu Tedarik Zinciri Güvence Denetim Sözleşmesi

Sorumlu tedarik zinciri güvence denetimi yapacak olan kişiler, yetkili bir bağımsız denetim şirketiyle denetim sözleşmesini imzalarlar ve bu sözleşmenin şartları BDS 210 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması Standardına göre belirlenir. Sözleşmenin imzalanması, denetime tabi dönemin başlangıcından itibaren ilk dört ay içinde gerçekleştirilir. Eğer sorumlu tedarik zinciri güvence denetim sözleşmesi, denetime tabi olan dönemin ilk dört ayı bitimine kadar imzalanamazsa, bu durumun en geç durumun ortaya çıktığı tarihi izleyen ilk iş gününde Borsaya bildirilmesi gerekmektedir. Bu bildirim, sorumlu tedarik zinciri denetim sürecindeki şeffaflığı artırmak ve paydaşların bilgilendirilmesini sağlamak amacıyla yapılır. Bağımsız denetim kuruluşları, sorumlu tedarik zinciri bağımsız denetim sözleşmelerini imzaladıktan sonra, sözleşmeleri altı iş günü içinde KGK'ye ve Borsaya göndermekle yükümlüdürler. Bu yükümlülük, denetim sürecinin şeffaflığı ve güvenilirliği için önemlidir. KGK ve Borsa, bağımsız denetim kuruluşlarının çalışmalarını takip ederek, sorumlu tedarik zinciri denetiminin doğru bir şekilde yürütüldüğünden emin olabilirler.

Yetkili bağımsız denetim kuruluşları tarafından gerçekleştirilen sorumlu tedarik zinciri güvence denetim sürecinde, denetim sözleşmesinin sona erdirilmesi halinde, yükümlüler tarafından bu durumun gerekçesi ile birlikte en kısa sürede Borsaya bildirilmesi gerekmektedir. Bu bildirim, Borsa tarafından ilgili sürecin şeffaflığı ve güvenilirliği açısından oldukça önemlidir. Bağımsız denetim süreci sona erdiğinde, yetkili bağımsız denetim kuruluşu, çalışma notları ve gerekli tüm bilgileri yerine geçecek olan yetkili kuruluşa devretmeli ve sona erme durumunun sebebini açıklayarak Borsaya bildirmelidir.

4.4.6. Denetim Planı

Sorumlu tedarik zinciri güvence denetiminin planlanması aşamasında, denetim planının hazırlanmasında “BDS 300 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması Standardı” dikkate alınır. Bu standart, bağımsız denetimin planlanması sürecindeki önemli aşamaları belirler ve denetçilere rehberlik eder. Sorumlu tedarik zinciri denetçisi, bu standartta belirtilen hükümleri takip ederek, güvence denetiminin planlama sürecini etkili bir şekilde yönetir ve denetim hedeflerine ulaşmak için gerekli adımları atar. Bu standardın temel amacı, bağımsız denetim sürecinin etkili ve verimli

bir şekilde yürütülmesini sağlamak için denetim planlaması, denetim ekibinin yetkinlikleri, denetim kaynakları ve denetim stratejisi gibi konuları ele alır. Bu nedenle, sorumlu tedarik zinciri güvence denetimi planlaması sırasında BDS 300 Standardına uygun hareket edilerek etkili ve verimli bir denetim süreci tasarlanabilir.

4.4.7. Denetim Kanıtı, Denetim Teknikleri, Denetimin Örneklenmesi ve Kontrol Testi

BDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları Standardı, BDS 520 Analitik Prosedürler Standardı ve BDS 530 Bağımsız Denetimde Örneklem Standardı, denetim kanıtları, teknikleri ve örneklem yöntemleri hakkında kullanıcılara rehberlik sağlamaktadır. Sorumlu tedarik zinciri denetçisi, denetim kapsamını önemlilik ilkesine uygun olarak belirler ve sorumlu tedarik zinciri ve kontrol sistemleri üzerindeki tüm kontrollerin etkinliği, yeterliliği ve uyumluluğuna makul bir güvence sağlamak için test edilecek kontrol kümesini ayarlar. Sorumlu tedarik zinciri denetçisinin görevi, tüm kontrollerin tasarım ve işletimini etkin bir şekilde inceleyerek, sorumlu tedarik zinciri kontrollerinin etkinliği, yeterliliği ve uyumluluğunu değerlendirmektir. Bu amaçla, denetçi, test ettiği kontrollerde önemli ve kayda değer kontrol eksikliği riski fazla olan alanlarda daha detaylı testler yapar, örneklem hacmini genişletir ve kanıtların güvenilirliğini artırır. Bu şekilde, denetim riski makul düzeyde indirilerek, denetim sonuçlarına dayalı olarak sorumlu tedarik zinciri kontrollerinin etkinliği, yeterliliği ve uyumluluğu hakkında bir sonuç çıkarılabilir.

Sorumlu tedarik zinciri denetçisi, kontrol alanını belirlerken, kontrolün sıklığı, faaliyeti, sapma beklentisi gibi kontrol karakteristiklerini göz önünde bulundurur. Ancak, sadece bilgi toplama teknikleriyle elde edilen denetim kanıtları yeterli değildir ve bir kontrolün etkinliği, yeterliliği ve uyumluluğuna ilişkin sonuçlar, denetim kanıtlarının farklı yöntemlerle toplanması, değerlendirilmesi ve doğrulanmasıyla oluşturulur. Sorumlu tedarik zinciri denetçisi, belirlediği kontrolü test etmek için belirlediği denetim döneminin tamamıyla ilgili sonuçları oluşturacak şekilde dikkate alır. Kontrollerin etkin, yeterli ve uyumlu olduğuna dair sonuçlar elde edebilmek için, tüm kontrollerin tasarım ve işletim etkinlikleri ile uyumluluklarının incelenmesi gerekmektedir. Bu nedenle, denetlenen tedarik zincirindeki tüm kontrollerin test edilmesi önemlidir.

4.5. Sorumlu Tedarik Zinciri Bağımsız Güvence Denetimi Sonuçlarının Raporlanması

Sorumlu tedarik zinciri bağımsız güvence denetimi sonuçlarının raporlanması başlığı altında bağımsız güvence raporunda yer alacak bulgular, denetlenen yükümlülerin görüşleri, bulgularla ilgili sonuç değerlendirmesi, bağımsız güvence raporu, güvence denetimi sonucunun oluşturulması, bağımsız güvence raporunun temel unsurları ve kesinleşmesi açıklamalarına yer verilmiştir.

4.5.1. Bağımsız Güvence Raporunda Yer Alacak Bulgular

Sorumlu tedarik zinciri denetçisi, yaptığı denetimlerde tespit edilen kontrol zayıflıklarını, önemli kontrol eksikliklerini veya sıfır tolerans politikasına aykırı durumları raporlamalıdır. Bu raporda, bu bulgulara yönelik yeterli kanıtlar sunularak, detaylı bir şekilde ifade edilir. Böylece, raporda yer alan bulguların güvenilirliği ve doğruluğu sağlanmış olur. Denetlenen yükümlülerin yöneticilerine yazılı olarak iletilen kontrol zayıflığı bulguları, bağımsız güvence raporunda kontrol hedefleri bazında tespit edilen sayıya ve iletilme durumuna yer verilir. Önceki dönemlerde tespit edilmiş ancak halen giderilmemiş bulgular, bağımsız güvence raporunda değerlendirilir ve son durumları hakkında açıklamalar yapılır. Sorumlu tedarik zinciri denetçisi, yaptığı denetim sırasında sahtecilik, hukuka aykırı uygulamalar, sözleşme ihlalleri, suiistimal, çift kayıt sistemleri veya tekrar eden bilgi sistemlerine benzer ciddi ihlaller tespit ederse, bu bulgular raporda belirtilir. Bu bulgular, ilgili bakanlık ve borsaya da bildirilir. Bu önlem, şirketlerin faaliyetlerinin şeffaflığını ve güvenilirliğini sağlamak amacıyla alınır.

Bağımsız güvence raporu, tedarik zinciri uyum raporu kapsamında yapılan denetimlerin sonuçlarını da yansıtmalıdır. Bu rapor, tedarik zincirinin uygunluğunu değerlendirmek için yapılan tüm denetimlere dayanarak hazırlanır ve uygunluk açısından önemli tespitlerin yanı sıra düzeltme önerileri de içerebilir. Bu şekilde, tedarik zincirindeki uyumluluk eksiklikleriyle ilgili doğru ve kapsamlı bir değerlendirme sağlanır ve gerekli aksiyonların alınması için yol gösterici olur.

4.5.2. Denetlenen Yükümlülerin Görüşleri

Sorumlu tedarik zinciri denetçisi, denetim sürecinde tespit edilen eksiklikleri raporlayarak, denetlenen yükümlülere ait faaliyetlerin uygunluğunu değerlendirir. Bu raporda, denetçi eksikliklerin nasıl giderilmesi gerektiği konusunda önerilerde bulunur

ve denetlenenlerin görüşlerini de raporda yer verir. Bu sayede, tedarik zincirindeki olası riskleri önlemek amacıyla denetlenenlerin uygun düzeltmeleri yapması teşvik edilir ve sorumlu tedarik zinciri denetçisi, tedarik zinciri sisteminin güvenli ve etkin bir şekilde işlemesi için bir katkı sağlamış olur. Bağımsız güvence raporunda denetlenenlerin geçmiş dönemlerde tespit edilen eksiklikleri gidermek için yaptığı çalışmalar da değerlendirilir. Denetçi, bu çalışmaları inceleyerek, eksikliklerin giderilme durumunu raporda belirtir. Bu sayede, denetlenenlerin ilerleme kaydı izlenerek, olası risklerin minimize edilmesi hedeflenir. Sorumlu tedarik zinciri denetçisi, denetim sürecinde denetlenen yükümlülerin görüşlerine başvurur. Ancak bazı durumlarda denetlenen yükümlüler görüşlerini belirtmek istemeyebilirler veya reddederler. Bu gibi durumlarda, denetçi raporunda bu hususlara da yer verir ve nedenlerini açıklar. Bu sayede raporun tamamlayıcılığı ve bütünlüğü sağlanır.

4.5.3. Bulgularla İlgili Sonuçların Değerlendirilmesi

Bağımsız güvence raporu, sorumlu tedarik zinciri denetçisi tarafından hazırlanır. Sorumlu tedarik zinciri denetçisinin hazırladığı Bağımsız güvence raporu, denetim sürecinde elde edilen verilerin yorumlanması ve anlaşılması açısından son derece önemlidir. Denetçi, denetim tespitlerinin yanı sıra denetlenen yükümlülerin görüşlerini de göz önünde bulundurarak bir değerlendirme yapar ve raporda bu değerlendirmelerine yer verir. Bu sayede, tedarik zinciri sistemindeki kontrollerin etkinliği, yeterliliği ve uyumluluğu hakkında bir görüş oluşur (Borsa İstanbul, 2021).

Sorumlu tedarik zinciri denetçisi, denetim sonucunda denetledikleri şirket hakkında görüşlerini ve planlanan aksiyonlarına uygunluğunu değerlendirir. Eğer denetçi, denetlenen yükümlülerin görüşlerine katılmıyor veya planlanan aksiyonların yeterli olmadığını düşünüyorsa, bu konuları raporda belirtir. Ancak, denetlenen yükümlülerin görüşlerini haklı bulursa, raporda ilgili düzeltmeleri de açık bir şekilde belirtir (Borsa İstanbul, 2021). Eğer bir denetim bulgusunun rapor tarihinden önce denetlenen yükümlüler tarafından düzeltildiği beyan edilirse, denetçi bu beyanı doğrulamak için bulgunun son durumunu analiz eder. Eğer bulgu gerçekten de ortadan kalkmışsa, raporun sonuç değerlendirmesi bölümünde bu bilgi yer alır (Borsa İstanbul, 2021). Bağımsız Güvence Raporu, geçmiş denetimlerde tespit edilen ve bir önceki raporda hala çözüme kavuşturulamayan bulgulara dair değerlendirmeleri de içerir. Denetlenen yükümlünün alınması gereken aksiyon planına uyumu da

değerlendirilerek, bulgunun halen devam edip etmediği, kısmen düzeltildiği veya tamamen çözüldüğü bilgisi raporda yer alır. Bu şekilde, tedarik zinciri sisteminde süregelen sorunlara ve yapılan iyileştirmelere dair detaylı bir değerlendirme sunulmuş olur. Bu rapor, tedarik zincirinin güvenilirliği ve etkinliği hakkında önemli bir bilgi kaynağıdır ve işletmeler için büyük önem taşır. Tedarik zinciri süreçlerinde var olan sorunların raporda ayrıntılı bir şekilde belirtilmesi, işletmelerin bu sorunları çözmek için atması gereken aksiyonları daha net bir şekilde belirlemesine yardımcı olur. Bu nedenle, Bağımsız Güvence Raporu, tedarik zinciri yönetimi açısından kritik bir araçtır.

4.5.4. Bağımsız Güvence Raporu

Bağımsız Güvence Raporu, bir tedarik zincirindeki denetim sonuçlarını yansıtan önemli bir belgedir ve tedarik zinciri sisteminin sağlıklı bir şekilde işleyip işlemediğini tespit etmek için kullanılır. Denetim sonuçları, tedarik zincirinin güvenilirliği ve sürdürülebilirliği açısından kritik önem taşır ve raporda bu sonuçlar açık bir şekilde belirtilir. Bu rapor, tedarik zinciri yöneticileri tarafından alınacak önlemlerin belirlenmesi ve uygulanması için önemli bir kaynak olarak kullanılabilir.

4.5.5. Güvence Denetim Sonucunun Oluşturulması

Bağımsız güvence raporunu hazırlamaya ve imzalamaya yetkili kişiler yapmış oldukları denetimin sonucunda önemli bir eksiklik veya kısıtlama ile karşılaşmadıklarında, olumlu bir sonuç bildirirler. Ancak, denetim sonucunda en az bir önemli kontrol eksikliği tespit edilirse, denetleyiciler bu eksikliğin yalnızca denetlenen yükümlülerin sorumlu tedarik zincirinin bir kısmını etkilemediğini veya denetim faaliyetlerini sınırlayan faktörlerin varlığını göz önünde bulundurarak şartlı bir sonuç bildirebilirler. Bu durumda denetleyiciler sonuç bildirmekten kaçınmayı gerektirecek kadar önemli olmadığına karar verebilirler (Borsa İstanbul, 2021). Ek olarak, şartlı sonuç bildiren denetleyiciler, bu kararlarını verirken profesyonel öngörü ve yargılarını kullanırlar. Bu nedenle denetim sonucu herhangi bir kontrol eksikliği veya kısıtlama tespit edilse bile, denetlenen yükümlülerin tedarik zincirlerindeki tüm faaliyetleri olumsuz olarak etkilemediği sürece, denetleyiciler sonuç bildirmekten kaçınmayabilirler.

Bağımsız güvence raporunu hazırladıktan sonra imzalamaya yetkili kişiler, yapılan denetim sonucuna göre önemli kontrol eksiklikleri tespit edilmesi durumunda

olumsuz sonuç bildirirler. Bu eksikliklerin denetlenen yükümlülerin tedarik zincirinin büyük bir kısmını veya tamamını etkilediğine inandıkları durumlar ya da denetimde tespit edilen önemli bir kontrol eksikliğinin uyum raporuna yanlış aktarılmış veya hiç aktarılmamış olması durumlarıdır. Bu durumlarda, denetçiler uygun önlemlerin alınmasını önererek şirketin finansal raporlama standartlarına uyum sağlamasını sağlamalıdır (Borsa İstanbul, 2021). Ancak, denetim çalışmalarında yeterli ve uygun kanıt bulunamaması veya denetim sürecinde belirsiz olarak bir sınırlamaların ortaya çıkması gibi durumlarda, bağımsız güvence raporu imzalamaya yetkili kişiler, sorumlu tedarik zinciri hakkında sonuç bildirmekten kaçınabilirler. Bu durumda, raporda neden kaçınıldığı ve hangi sebeplerden dolayı sonuç belirtilmediği açıkça belirtilmelidir ve denetçi sonuçlarına yer verilmesi gerekmektedir. Bu, bağımsız denetimin bütünlüğü ve güvenilirliği açısından son derece önemlidir.

4.5.6. Bağımsız Güvence Raporunun Temel Unsurları

Denetim kuruluşu tarafından hazırlanan bağımsız güvence raporu yükümlülerin tedarik zinciri kapsamında uyum çalışmalarının etkinliğine yönelik hazırlanmaktadır. Rapor, denetim faaliyetleri ve metodolojisiyle birlikte denetlenen yükümlülerin uyum durumlarını ayrıntılı bir şekilde açıklar (Borsa İstanbul, 2021). Raporun içeriğinde, tedarik zinciri uyum raporunun bir takvim yılı olarak ele alınarak düzenleme ve standartlara uygun olduğuna dair bir gösterge yer alır. Bunun yanı sıra, raporun genel sonucu, denetçinin adil bir şekilde açıklaması ve yeterlilik şartları hakkında bilgi içerir. Raporun, uyum raporuyla birlikte kamuya açıklanması ve yükümlülerin internet sitesinde yayımlanması zorunludur.

4.5.7. Kesinleşmesi

Yükümlülerin bağımsız güvence raporu, sorumlu denetçi tarafından imzalandıktan sonra kesinleşmektedir. Rapor, kesinleşme tarihinden sonra yönetim kuruluna makul sürede teslim edilir ve yönetim kurulu kararıyla birlikte kabul edildikten sonra ilgili bakanlık ve Borsa'ya gönderilir (Borsa İstanbul, 2021). Ayrıca denetlenen yükümlülerin internet sitelerinde denetim dönemini takip eden altıncı ayın sonuna kadar yayımlanması ve ilgili bakanlık ve Borsa'ya gönderilmesi zorunlu olan Bağımsız Güvence Raporu, şeffaflık ve hesap verilebilirlik prensiplerine uygun şekilde yürütülen bir denetim sürecinin sonucunu temsil eder.

4.6. Borsanın Denetim Yetkisi, Yaptırımlar, Yürürlük ve Yürütme

Borsanın denetim yetkisi, yaptırımlar, yürürlük ve yürütme başlığı altında denetim yetkisi ve yaptırımlar, yürürlük ve yürütme açıklamalarına yer verilmiştir.

4.6.1. Denetim Yetkisi ve Yaptırımlar

Tedarik zinciri uyum raporunu hazırlamayan veya Bağımsız Güvence Raporu sonucunda olumsuz bir bildirim alan veya rapor sunulmasından kaçınan veya bağımsız denetime tabi olmayan bir üye, Borsa düzenlemeleri kapsamında gereken yaptırımlarla karşı karşıya kalacaktır. Bu durumda yükümlü olan üyenin faaliyet izni, Bakanlık yönetmeliklerine uygun olarak iptal edilecektir (Borsa İstanbul, 2021). Özellikle, tedarik zinciri uyum raporunun hazırlanması ve sunulması, Bağımsız Güvence Raporu alınması ve bağımsız denetim sürecine tabi olunması gibi yükümlülüklerin yerine getirilmesi, Borsa'nın düzenleyici çerçevesi içinde ciddiye alınması gereken bir konudur. Bu gereklilikler, finansal piyasalarda şeffaflığı, güveni ve istikrarı korumaya yardımcı olur ve sektörün etik standartlarını ve yönetim ilkelerini güçlendirir.

Rafineriler, tedarik zinciri uyum raporunu hazırlamama veya hazırlanan bağımsız güvence raporu sonucunda olumsuz bir bildirim almanın yanı sıra raporun sunulmasından kaçınma veya bağımsız denetime tabi olmama durumlarında, Borsa Rafineri Listesinden çıkarılacaklardır. (Borsa İstanbul, 2021). Bu önemli bir düzenlemedir, çünkü tedarik zinciri uyum raporunun hazırlanması ve sunulması, bağımsız güvence raporu alınması ve bağımsız denetim sürecine tabi olunması gibi yükümlülükler, rafinerilerin finansal piyasalarda saygınlığını ve güvenilirliğini korumak için gereklidir. Bu gereklilikler, rafinerilerin sektördeki etik standartlarını ve yönetim ilkelerini güçlendirmesine yardımcı olur ve borsa düzenleyicileri tarafından denetlenen tüm kuruluşların sorumlu davranmalarını teşvik eder.

Borsa, bağımsız güvence raporu sonucuna bakılmaksızın tespit edilen aykırılıkların niteliği ve önemine göre yükümlülere uygulanacak yaptırımları belirlemektedir. Bu yaptırımlar arasında, yükümlülerin ilgili piyasalarda, pazarlarda ve platformlarda işlem yapma yetkisinin iptal edilmesi ve rafineri listesinden çıkarılması gibi ciddi cezalar da yer almaktadır. (Borsa İstanbul, 2021). Borsa'nın bu tür yaptırımlarının amacı, sektördeki etik standartları ve yönetim ilkelerini korumak, finansal piyasalarda saygınlığı ve güvenilirliği sağlamak, yükümlülerin sorumlu davranmalarını teşvik etmek ve piyasalarda adil bir rekabet ortamı oluşturmak için

gerekli önlemleri almaktır. Bakanlık ve Borsa, gerekli gördükleri durumlarda, bağımsız denetim kuruluşlarından ve yükümlülerden açıklama talep edebilirler. Bu kapsamda, denetim çalışma kağıtları ve diğer belgeler gibi belgeleri isteme ve yerinde denetim yapma yetkileri de mevcuttur. (Borsa İstanbul, 2021). Bu önlemler, finansal piyasalarda şeffaflığın ve dürüstlüğün sağlanması, etik standartların korunması ve piyasadaki güven ortamının korunması için gerekli adımlardır.

4.6.2. Yürürlük

“Kıymetli Madenler Borsası Aracı Kuruluşları ve Kıymetli Madenler Aracı Kurumlarının Kuruluşu Hakkında Yönetmelik” ile “Kıymetli Maden Standartları ve Rafinerileri” Hakkında Tebliğ No: 2006/1, 21/05/2007 tarihli ve 26528 sayılı Resmî Gazete ‘de yayımlanmıştır (Kıymetli Maden Standartları Ve Rafinerileri Hakkında Tebliğ (Tebliğ No: 2006/1)’De Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, 2021). Bu düzenlemeler, 26350 sayılı Resmî Gazete ‘de yayımlanan hükümlere dayanılarak 18 Kasım 2006 tarihinde hazırlanmıştır. Buna göre sorumlu tedarik zinciri güvence denetimi 05.03.2021 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ülkemizde ilk uygulama dönemi ise; 01.07.2021-31.12.2021 olarak belirlenmiştir

4.6.3. Yürütme

Borsa, aşağıdaki gibi durumlar ile karşılaştığında Türkiye'deki rafinerilerin listesinden çıkarılabilme yetkisine sahiptir (Kıymetli Maden Standartları Ve Rafinerileri Hakkında Tebliğ (Tebliğ No: 2006/1)’De Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, 2021):

- Rafineri belirtilen şartları taşımaz veya sonradan bu şartları daha sonrasında kaybederse,
 - Rafineri gerekli teknik şartlarda ve standartlarda üretim yapamaz ise,
 - Rafineri, tedarik zinciri uyum raporunu hazırlamaz veya bağımsız güvence raporunda olumsuz görüş verilir veya güvence denetimi yapılmaz ise,
 - Raporlar Borsaya sunulmaz veya bağımsız güvence raporunda olumsuz görüş verilir veya görüş vermekten kaçınılır ise borsa rafinelerin listeden çıkarılmasına yetkilidir.

Borsa, aykırılıkların tespiti halinde aykırılıkların önemine göre uyarı, para cezası ve rafineri listesinden çıkarma dahilinde ihtiyaç duyulan yaptırımları uygular. Bağımsız güvence raporunun sonucuna bakılmaz.



5. TÜRKİYE’DE BİR UYGULAMA ÖRNEĞİ

Bu bölümde, kıymetli madenler piyasasında faaliyet gösteren yetkili müessese şirketlerinin 2021 yılına ait güvence raporlarının, GDS3000-Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Standardında ve BIST Kıymetli Maden Piyasası Sorumlu Tedarik Zinciri Güvence Denetimi Yönergesi ile ilgili uyum rehberi ve yönergesinde belirtilen düzenlemelere uygunluk derecesi incelenmiş ve elde edilen bulgular doğrultusunda ilgili eksiklikler tespit edilerek gerekli iyileştirme önerileri sunulmuştur.

5.1. Araştırmanın Konusu ve Önemi

Araştırmanın konusunu, BIST kıymetli madenler piyasasında faaliyet gösteren yetkili müessese şirketleri oluşturmaktadır. Türkiye’de kıymetli madenler piyasasında BIST’e üye olarak ve üye olmadan faaliyet gösteren 75 farklı şirket grubu bulunmaktadır. BIST’e üye olarak ve üye olmadan kıymetli madenler piyasasında faaliyet gösteren şirket gruplarının dağılımı aşağıda Tablo-3 yardımı ile gösterilmiştir.

Tablo 3. Borsa İstanbul’a Üye Olarak ve Üye Olmaksızın Faaliyet Gösteren Şirket Gruplarının Dağılımı

Piyasalar	Ticari Bankalar	Yatırım ve Kalkınma Bankaları	Katılım Bankaları	Kıymetli Madenler Aracı Kurumları	Kıymetli Maden Üretimi veya Ticareti ile İstigal Eden Anonim Şirketler	Yetkili Müesseseler	Toplam
Kıymetli Madenler Piyasası	15	2	6	15	15	22	75

Kaynak: BİST, 2023 (<https://borsaistanbul.com/tr/sayfa/64/genel-bilgiler>)

Kıymetli madenler piyasasının kendine özgü yapısal kısıtları ve tedarik zincirindeki birtakım zorluklar sebebiyle güvence raporlarının, GDS3000-Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Standardına ve BIST Kıymetli Maden Piyasası Sorumlu Tedarik Zinciri

Güvence Denetimi Yönergesi ile ilgili uyum rehberi ve yönergesine uygun şekilde ve yeterlilikte düzenlemesi ayrıca önem taşımaktadır.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı'nın Kıymetli Madenler ve Taşlar piyasasında faaliyet gösteren kurum ve kuruluşlara yönelik 2020 yılı sektör araştırması raporuna göre; Türkiye kıymetli madenler ve kıymetli taşlar sektörü açısından iş hacmi ve büyüklük bakımından dünyanın en büyük 10 sektöründen biri olarak yer almaktadır. Bu durum, 16.09.2008 tarihli ve 26999 sayılı Resmî Gazete 'de yayınlanan "Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanının Önlenmesine İlişkin Yükümlülüklere Uyum Programı Hakkında Yönetmelik'in" 3/1 maddesinin (d) bendinde belirtilen hizmet riski kıymetli madenler ve kıymetli taşlar sektöründe kıymetli malların alım satımının oldukça yaygın olmasına neden olmaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2020). Bu yönetmelik, kıymetli madenler ve kıymetli taşlar piyasasında faaliyet gösteren işletmelerin, suç gelirlerinin aklanması ve terörün finansmanının önlenmesi konusunda sorumluluklarını yerine getirebilmeleri açısından da uyum ve güvence denetimlerinin önemini vurgulamaktadır. Kıymetli malların alım satımının yoğun olduğu bu sektörde, hizmet riski önemli bir faktör olarak öne çıkmaktadır. Türkiye'nin kıymetli madenler ve kıymetli taşlar sektöründe önemli bir rol üstlenmesi, sektöre olan ilginin ve ticaret hacminin yüksek olmasından kaynaklanmaktadır. Türkiye'de kıymetli madenler ve taşlar hem yatırım aracı olarak görülmekte hem de mücevherat ve diğer endüstrilerde kullanılmaktadır. Bu nedenle, ülkemizde kıymetli madenler ve kıymetli taşlar sektörünün büyük bir ekonomik potansiyele sahip olduğu söylenebilir. Bununla birlikte sektörün büyüklüğü ve iş hacmi, beraberinde bazı riskleri de getirmektedir. Suç gelirlerinin aklanması ve terörün finansmanının önlenmesi gibi konular, uluslararası standartlara uyum sağlamak ve sektörde şeffaflığı sağlamak açısından önemlidir. Bu noktada uyum ve güvence denetimleri ise kritik bir rol oynamaktadır.

5.2. Araştırmanın Amacı

Kıymetli madenler sorumlu tedarik zinciri güvence denetimi, ülkemizdeki diğer denetim uygulamaları göz önüne alındığında oldukça yeni ve gelişmeye açık bir denetim alanıdır. Sorumlu tedarik zinciri güvence denetimi faaliyetleri, Türkiye'deki kıymetli maden aracı kuruluşlarının ve rafinerilerinin, Borsa İstanbul tarafından

belirlenen uyum kurallarına uyumunun bağımsız bir üçüncü tarafça denetlenmesini ifade etmektedir. Sorumlu tedarik zinciri güvence denetimleri, GDS 3000- Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Standardına uygun olarak gerçekleştirilir ve ayrı bir denetim standardı oluşturmaz. Çalışmada yer verilen araştırma ve kıymetli madenler piyasasında faaliyet gösteren yetkili müessese şirketlerinin sorumlu tedarik zinciri güvence denetimi faaliyetleri değerlendirilmiştir. Araştırma 01.07.2021-31.12.2021 dönemine ilişkin olarak ilk defa yetkili müessese şirketleri tarafından hazırlanan ve 30.06.2022’de yayınlanan güvence denetimi raporlarının incelenmesini ve yayınlanan raporların ilgili standart ve yönergelere uygunluğunun değerlendirilmesini amaçlamaktadır. Çalışma kapsamında yer verilen araştırma ile GDS 3000- Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Standardı ve BİST Kıymetli Maden Piyasası Sorumlu Tedarik Zinciri Güvence Denetimi Yönergesinde belirtilen düzenlemelerin, kıymetli madenler piyasası güvence denetimindeki rolü değerlendirilmiştir.

5.3. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları

Araştırmanın kapsamı BİST'e üye olarak veya üye olmaksızın kıymetli madenler piyasasında faaliyet gösteren farklı şirket gruplarından yetkili müessese şirketleri ile sınırlandırılmıştır. Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar'ın 2/C maddesinde, yetkili müesseseler şu şekilde tanımlanmaktadır; “*Bakanlık tarafından belirlenen yöntem ve prensipler çerçevesinde döviz işlemleri yapma yetkisine sahip olan ve aynı zamanda kıymetli madenler, taşlar ve eşyalarla ilgili işlemler yapabilen anonim şirketlerdir*” (Sezer, 1997). Borsa İstanbul kıymetli madenler piyasasında yetkili müessese olarak kayıtlı bulunan ve faaliyet gösteren şirketlerin listesi aşağıda Tablo-4’de gösterildiği gibidir;

Tablo 4. BİST'e Kayıtlı Olarak Faaliyet Gösteren Yetkili Müessese Şirketlerinin Listesi

BİST'de Kıymetli Madenler Piyasasında Yetkili Müessese Olarak Faaliyet Gösteren Şirketlerin Listesi	
Ahlatıcı Döviz ve Kıymetli Madenler Yetkili Müessese Anonim Şirketi	İar Döviz ve Kıymetli Madenler Yetkili Müessese Anonim Şirketi
Albayrak Döviz ve Altın Yetkili Müessese Anonim Şirketi	Kule Yetkili Müessese Anonim Şirketi
Altınkaynak Döviz ve Kıymetli Maden Yetkili Müessese Anonim Şirketi	Menekşe Yetkili Müessese Anonim Şirketi
Çıtak Yetkili Müessese Anonim Şirketi	Merkez Yetkili Müessese Anonim Şirketi
Denge Döviz Kıymetli Maden ve Yetkili Müessese Anonim Şirketi	Nadir Döviz ve Kıymetli Maden Ticareti Yetkili Müessese Anonim Şirketi
Doruk Döviz ve Kıymetli Madenler Yetkili Müessese Anonim Şirketi	Nizip Döviz ve Kıymetli Madenler Ticareti Yetkili Müessese Anonim Şirketi
Ehg Yetkili Müessese Anonim Şirketi	Osmanlı Döviz Altın Yetkili Müessese Anonim Şirketi
Fetih Döviz ve Kıymetli Madenler Yetkili Müessese Anonim Şirketi	Rona Döviz ve Kıymetli Maden Ticareti Yetkili Müessese Anonim Şirketi
Güven Yetkili Müessese Anonim Şirketi	Sağlamoğlu Yetkili Müessese Anonim Şirketi
Hakan Yetkili Müessese Anonim Şirketi	Sembol Yabancı Para ve Kıymetli Maden Yetkili Müessese Ticaret Anonim Şirketi
Haznedar Yetkili Müessese Anonim Şirketi	Yıldız Döviz ve Yetkili Müessese Anonim Şirketi

Kaynak: BİST, 2023 (<https://borsaistanbul.com/tr/sayfa/64/genel-bilgiler>)

Söz konusu yetkili müessese şirketlerinin faaliyet gösterdiği kıymetli madenler ve kıymetli taşlar piyasasının alt piyasa dağılımları ise aşağıda tablo-5 yardımıyla gösterilmiştir.

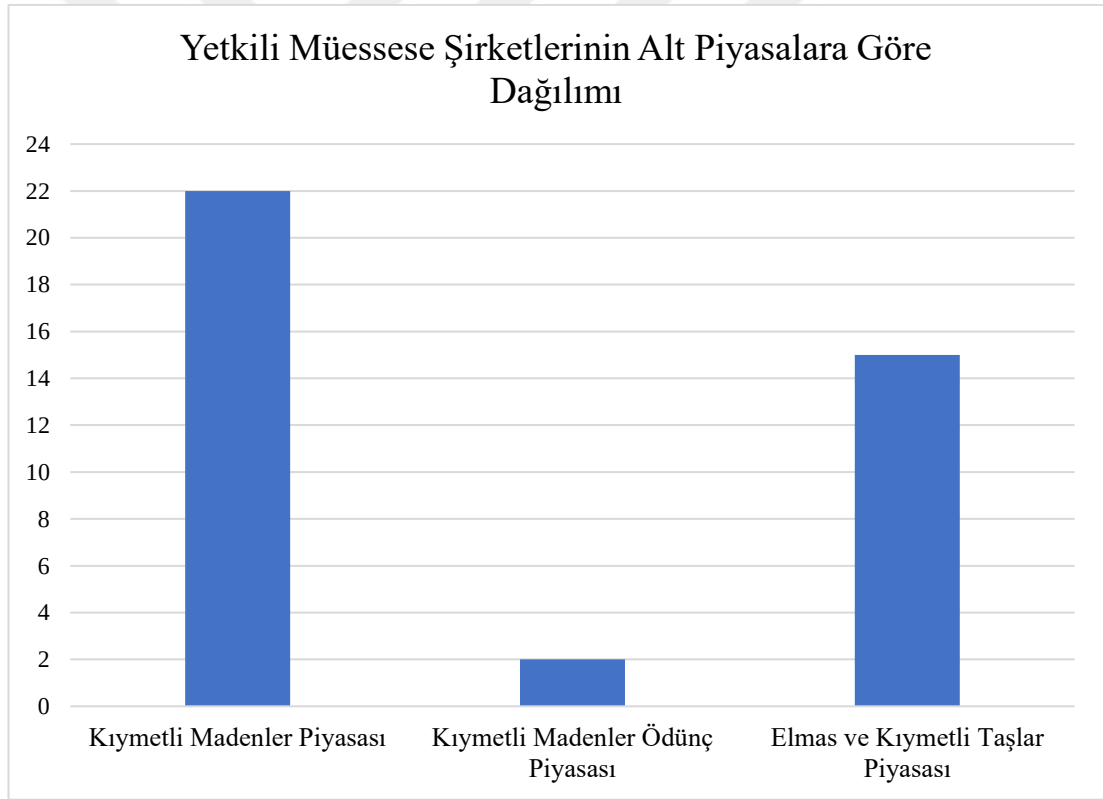
Tablo 5. Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasasının Alt Piyasaları

Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası'nın Alt Piyasaları			
Kıymetli Madenler Piyasası	Kıymetli Madenler Ödünç Piyasası	Elmas ve Kıymetli Taş Piyasası	

Kaynak: BİST, 2023 (<https://borsaistanbul.com/tr/sayfa/64/genel-bilgiler>)

Araştırmanın örneklemini oluşturan yetkili müessese şirketlerinin alt piyasalara göre dağılımı ise aşağıda Tablo-6'da gösterilmiştir.

Tablo 6. Yetkili Müessese Şirketlerinin Alt Piyasalara Göre Dağılımı



Kaynak: BİST, 2023 (<https://borsaistanbul.com/tr/sayfa/64/genel-bilgiler>)

Yukarıda tablo-6'da gösterilen kıymetli madenler ve kıymetli taşlar sektörünü ve kıymetli madenler sektöründe yer alan 22 yetkili müessesenin bu sektörlerde faaliyet gösterdiğini göstermektedir. Ancak elmas ve kıymetli taşlar sektöründe, sadece 15 şirket faaliyet göstermektedir ve bu da %68,18'lik bir oranı oluşturmaktadır.

Kıymetli madenler ödünç piyasasında faaliyet gösteren 2 şirket bulunmaktadır, bu da %9,09'luk bir oranı oluşturmaktadır.

Araştırma konusunu oluşturan yetkili müessese şirketlerinin güvence denetimlerine yönelik düzenlemeler 18/11/2006 tarihli ve 26350 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan Kıymetli Maden Standartları ve Rafinerileri Hakkında Tebliğ (Tebliğ No: 2006/1) ile belirlenmiştir. Söz konusu tebliğ, 21 Şubat 2021 tarihli ve 31402 sayılı Resmî Gazete 'de yayınlanan Kıymetli Maden Standartları ve Rafinerileri Hakkında Tebliğ'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile güncellenmiştir. Tebliğde yapılan yeni düzenlemelere göre, Borsa rafineri listesinde yer alan ve tebliğin 5.maddesinin geçiş hükümleri geçici 2.maddesine göre 2021 yılını kapsayan Tedarik Zinciri Uyum Raporu ve Bağımsız Güvence Raporu için rapor dönemi 01/07/2021- 31/12/2021 olarak belirlenmiştir. Ayrıca ilgili tebliğde bu raporların her yılın haziran ayı sonuna kadar Bakanlığa ve Borsa'ya gönderilmesi gerekmekte ve aynı zamanda rafinerinin internet sitesinde yayınlanması zorunluluğu bulunmaktadır (Resmi Gazete, 2021). Söz konusu tebliğ uyarınca araştırma konusunu oluşturan yetkili müessese şirketleri, A1 yetkisine sahip olarak güvence denetimi faaliyetlerini 30 Haziran 2022'de ilk defa raporlayan ve yayınlayan gruptur. Bu yüzden araştırmanın örnekleme, Borsa İstanbul'a kayıtlı olarak kıymetli madenler piyasasında faaliyet gösteren yetkili müessese şirketleri üzerinde temellendirilmiştir.

Çalışma kapsamında arşiv veriler kullanılmış ve araştırmanın örneklemini oluşturan yetkili müessese şirketlerinin bağımsız güvence raporları incelenmiştir. Yapılan inceleme sonucunda 22 yetkili müessese şirketinden 17 müessese şirketinin bağımsız güvence raporuna ulaşabilmiştir. Buna göre 5 müessese şirketinin (Doruk Döviz ve Kıymetli Madenler Yetkili Müessese Anonim Şirketi, Hakan Yetkili Müessese Anonim Şirketi, Nizip Döviz ve Kıymetli Madenler Yetkili Müessese Anonim Şirketi, Osmanlı Döviz Altın Yetkili Müessese Anonim Şirketi, Rona Döviz ve Kıymetli Madenler Yetkili Müessese Anonim Şirketi) bağımsız güvence raporuna erişim sağlanamamıştır. Bu durum, araştırmamızın bir kısıtı olarak karşımıza çıkmaktadır. Güvence raporlarına erişim sağlanamayan yetkili müessese şirketlerinin güvence raporlarına yönelik detaylı bilgilere sahip olma imkânı bulunmamaktadır. Bu durum, yetkili müessese şirketlerinin tamamına yönelik ayrıntılı bir değerlendirme yapılması olanağını bir ölçüde sınırlandırmaktadır. Ayrıca incelenen yetkili müessese

şirketlerinin 2022 yılına ait bağımsız güvence raporlarının henüz yayınlanmamış olması sebebiyle söz konusu şirketlerin 2022 yılına ait bağımsız güvence raporları çalışmanın kapsamına dahil edilememiştir. Çalışma sadece incelenen yetkili müessese şirketlerinin sadece 2021 yılına ait bağımsız güvence raporlarını içermektedir. Bu yüzden, araştırma sonuçları sadece 2021 yılı arşiv verilerine dayanmaktadır.

Türkiye’de Borsa İstanbul’a kayıtlı olarak faaliyet gösteren 27 farklı bağımsız denetim şirketi bulunmaktadır. BIST’e kayıtlı olarak faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinin listesi aşağıda tablo-7 ile gösterilmiştir;

Tablo 7.BIST’e Kayıtlı Olarak Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Şirketlerinin Listesi

Aday Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.
Akademik Bağımsız Denetim A.Ş.
Aksis Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.
Any Bağımsız Denetim A.Ş.
Arsen Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.
Avrasya Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
Birleşik Ekol Bağımsız Denetim A.Ş.
DMF Sistem Uluslararası Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
DMR Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.
DRT Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
Edit Bağımsız Denetim A.Ş.
Finansal Eksen Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.
Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.
Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.
HLB Saygın Bağımsız Denetim A.Ş.
IHY Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.
İtimat Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

Karar Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.

KPMG Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.

Mercek Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

Note Office Uluslararası Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

PWC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.

Rehber Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

Report Bağımsız Denetim A.Ş.

RSM Turkey Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.

Yeditepe Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

YKY Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

Kaynak: BİST, 2023 (<https://borsaistanbul.com/tr/sayfa/64/genel-bilgiler>)

Yukarıda tablo 7’de gösterilen bağımsız denetim şirketlerinden sadece 9’u araştırmanın örneklemini oluşturan yetkili müessese şirketlerinin güvence denetimini yapmaya yetkilidir. Tablo v’de listelenen bağımsız denetim şirketleri, güvence denetimi hizmeti verdikleri yetkili müessese şirketleri ile birlikte eşleştirilerek aşağıda Tablo 8’de gösterilmektedir.

Tablo 8.Denetledikleri Yetkili Müessese Şirketlerine Göre Bağımsız Denetim Şirketleri

Bağımsız Denetim Şirketleri	Denetlenen Yetkili Müessese Şirketleri
Finansal Eksen Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Ahlatçı Döviz ve Kıymetli Madenler Yetkili Müessese Anonim Şirketi
Report Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Albayrak Döviz ve Altın Yetkili Müessese Anonim Şirketi
Note Office Uluslararası Bağımsız Denetim Danışmanlık ve YMM Anonim Şirketi	Altınkaynak Döviz ve Kıymetli Maden Yetkili Müessese Anonim Şirketi

YKY Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali
Müşavirlik Anonim Şirketi

Çıtak Yetkili Müessese Anonim Şirketi
Kule Yetkili Müessese Anonim Şirketi
Güven Yetkili Müessese Anonim Şirketi

Arsen Bağımsız Denetim Hizmetleri Anonim
Şirketi

Denge Döviz Kıymetli Maden ve Yetkili
Müessese Anonim Şirketi
Haznedar Yetkili Müessese Anonim Şirketi
Yıldız Döviz ve Yetkili Müessese Anonim
Şirketi

Edit Bağımsız Denetim Hizmetleri Anonim
Şirketi

Ehg Yetkili Müessese Anonim Şirketi
Menekşe Yetkili Müessese Anonim Şirketi
Merkez Yetkili Müessese Anonim Şirketi
Sembol Yabancı Para ve Kıymetli Madenler
Yetkili Müessese Ticareti Anonim Şirketi

Akademik Bağımsız Denetim Anonim Şirketi

Fetih Döviz ve Kıymetli Madenler Yetkili
Müessese Anonim Şirketi

Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim
Anonim Şirketi

İar Döviz ve Kıymetli Madenler Yetkili
Müessese Anonim Şirketi

Aday Bağımsız Denetim ve SMMM Anonim
Şirketi

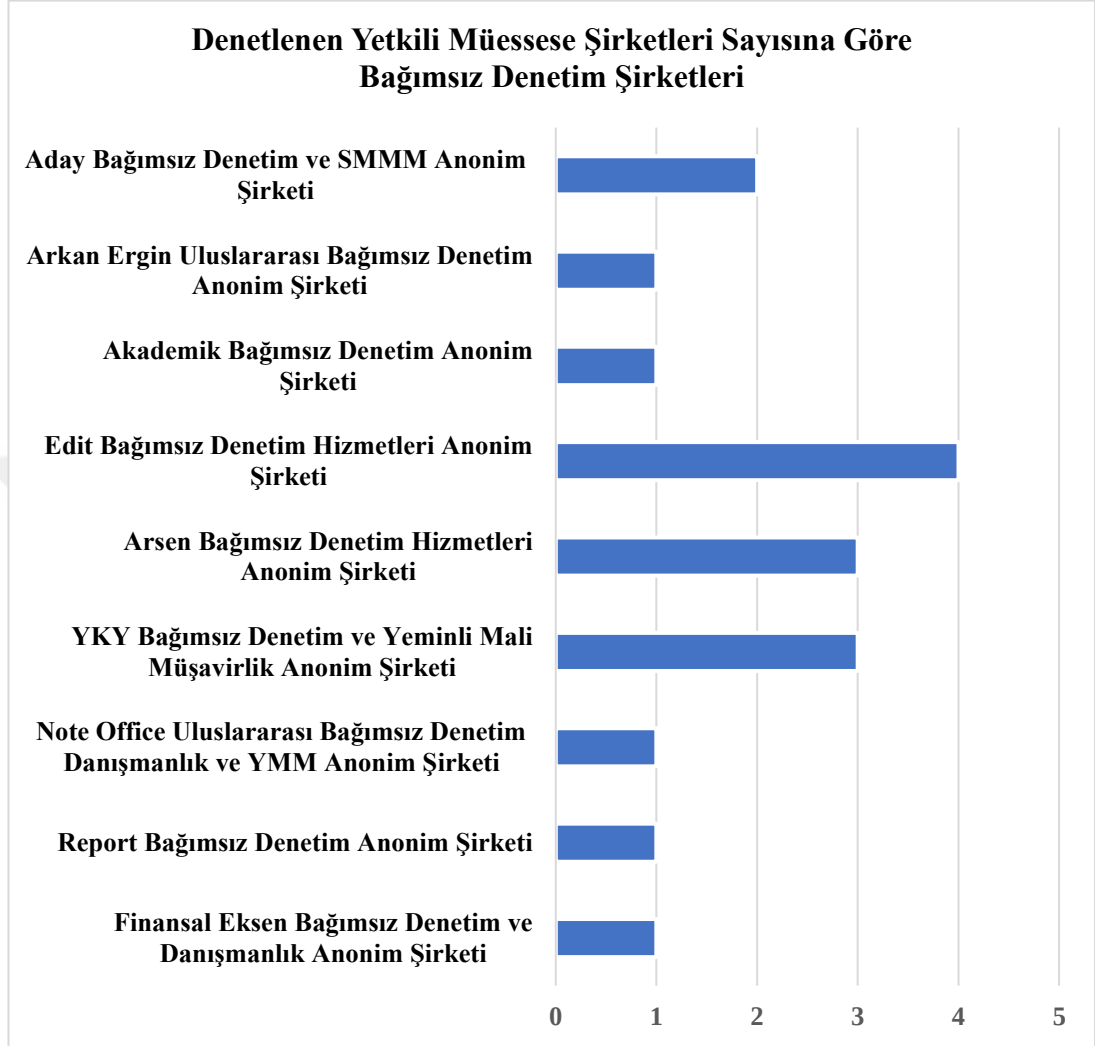
Nadir Döviz ve Kıymetli Maden Ticareti
Yetkili Müessese Anonim Şirketi

Sağlamoğlu Yetkili Müessese Anonim Şirketi

Kaynak: BİST, 2023 (<https://borsaistanbul.com/tr/sayfa/64/genel-bilgiler>)

Aşağıda yer alan Tablo-9, denetlenen yetkili müessese şirketlerinin sayısına göre bağımsız denetim şirketlerinin dağılımını göstermektedir. Bu tablo, farklı bağımsız denetim şirketlerinin denetlediği yetkili müessese şirketlerinin sayıları dikkate alınarak hazırlanmıştır.

Tablo 9.Denetlenen Yetkili Müessese Şirketleri Sayısına Göre Bağımsız Denetim Şirketleri



Yukarıdaki tabloda gösterilen bağımsız denetim şirketlerine ve denetledikleri yetkili müessese şirketlerinin sayılarına bakıldığında 27 farklı bağımsız denetim şirketlerinden sadece 9'unun araştırmanın örneklemini oluşturan yetkili müessese şirketleri ile güvence denetimi sözleşmesi imzaladığı ve bu şirketlerin bağımsız güvence raporunu hazırladığı tespit edilmiştir. Buna göre araştırma konusu yetkili müessese şirketlerinin 2021 yılına ilişkin bağımsız güvence denetimi hizmetlerinin ağırlıklı olarak Edit Bağımsız Denetim Hizmetleri Anonim Şirketi (%24), YKY Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi (%18), Arsen Bağımsız Denetim Hizmetleri Anonim Şirketi (%18) ve Aday Bağımsız Denetim ve SMMM Anonim Şirketi (%12) tarafından yürütüldüğü görülmektedir.

5.4. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada betimsel içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. Bu yöntemin seçilmesindeki amaç verilerin detaylı bir şekilde incelenmesi ve içerdikleri bilgilerin sayısal göstergelerle ortaya konularak daha anlaşılır hale getirilmesidir. Araştırmada kullanılan betimsel içerik analiz yöntemi ile kıymetli madenler piyasasında faaliyet gösteren yetkili müessese şirketlerinin bağımsız güvence raporlarına yönelik veriler içerik açısından analiz edilmiş ve değerlendirilmiştir.

Araştırmada arşiv veri kullanılmıştır. Çalışmada arşiv veri kullanılmasının amacı belirli bir konuya ve döneme odaklanarak bu sürede kaydedilen verilerin analizine odaklanmaktır. Buna göre araştırma konusunu oluşturan yetkili müessese şirketlerinin 01.07.2021-31.12.2021 faaliyet dönemine ait 2022 yılı Haziran güvence raporu ve sorumlu tedarik zinciri uyum raporu verileri incelenmiş ve analiz edilmiştir.

Araştırmada incelenen yetkili müessese şirketlerinin bağımsız güvence raporlarının betimsel içerik analizi kapsamında GDS 3000- Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri, Borsa İstanbul Sorumlu Tedarik Zinciri Güvence Denetimi Yönergesi ve Borsa İstanbul Kıymetli Madenler Sorumlu Tedarik Zinciri Uyum Rehberi dikkate alınarak 3 ana araştırma kategorisi belirlenmiştir. Söz konusu ana kategoriler ise 8 alt kategoriye ayrılarak detaylı bir araştırma zemini oluşturulmuştur. Her bir araştırma kategorisi araştırmanın örneklemini oluşturan 17 yetkili müessese şirketinin bağımsız güvence raporlarında yer alan bilgilere göre incelenmiştir. Yapılan inceleme ile her bir yetkili müessese şirketinin bağımsız güvence raporu detaylı bir şekilde analiz edilmiştir. Betimsel içerik analizi yöntemi kullanılarak söz konusu raporlarda yer alan bilgilerin niteliği, içeriği ve sunum şekli değerlendirilmiştir.

Araştırmanın ilk ana kategorisi, GDS 3000- Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Standardı esas alınarak belirlenmiştir. Bu kategori, üç alt kategori şeklinde sınıflandırılmıştır. Bu alt kategoriler, *sorumlu tarafın, denetime konu bilgilerin hazırlarken herhangi bir uzmandan faydalanıp faydalanmadığı, sorumlu tarafın iç denetim fonksiyonuna sahip olup olmadığı ve sahipse denetime konu bilgilerle ilgili olarak iç denetim fonksiyonu faaliyetlerini ve temel bulgularını anlamak için ek*

sorgulamalar yapıp yapmadığı ve son olarak yapılan güvence denetimi (makul güvence denetimi veya sınırlı güvence denetimi).

İkinci ana kategori, Borsa İstanbul Sorumlu Tedarik Zinciri Güvence Denetimi Yönergesini temel alan güvence denetimlerini içermektedir. Bu kategori, iki farklı alt kategoriye ayrılmıştır. Bu alt kategoriler, *sorumlu tedarik zinciri denetçisi, test edeceği kontrollerin kapsamında örneklenmesine ilişkin belirlemeler ve denetim amaçları, denetim tespitleri ve varsa denetlenen yükümlülerin görüşlerini yorumlayarak kendi çıkarımları ve görüşleri doğrultusunda değerlendirerek denetimde tespit edilen hususların nasıl anlaşılması gerektiğidir.*

Üçüncü ve son ana kategori ise Borsa İstanbul Kıymetli Madenler Sorumlu Tedarik Zinciri Uyum Rehberi'ne dayanan güvence denetimlerini kapsamaktadır. Bu kategori üç alt kategoriye sınıflandırılmıştır. Bu alt kategoriler, *yükümlülerin iç kontrol ve tedarik zinciri uyum görevlisi atamaları ve uyum süreci, yükümlüler için beş adım uygulaması ve tedarik zinciri politikalarında riskin azaltılması için önerilen tedbirler ve iyileştirmelerin değerlendirilmesidir.*

Yukarıda belirtilen ana kategoriler ve alt kategoriler, araştırmanın temel zeminini oluşturarak yetkili müessese şirketlerinin bağımsız güvence raporlarının analiz edilmesini sağlamıştır. Bu analizler, şirketlerin güvence denetimi süreçlerindeki güçlü yönleri, iyileştirme alanları ve uyum düzeylerine dair önemli bilgiler sunmaktadır. Buna göre raporlarda bulunduğu tespit edilen her bir kategori “1”, bulunmadığı tespit edilen her bir kategori ise “0” olarak puanlandırılmıştır. Her bir yetkili müessese şirketinin mevcut olduğu tespit edilen ve “1” olarak puanlandırılan kategorilerinin toplam sayısı toplam kategori sayısına oranlanarak ağırlık dereceleri hesaplanmıştır.

Aşağıda araştırma kapsamında ise incelenen ana ve alt kategoriler sırasıyla belirtilmiştir.

Ana Kategori-1: GDS 3000- Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Standardı açıklama gereklilikleri esas alınarak belirlenmiştir.

Alt Kategori-1-1: Sorumlu tarafın, denetime konu bilgilerin hazırlarken herhangi bir uzmandan faydalanıp faydalanmadığı,

Alt Kategori-1-2: Sorumlu tarafın iç denetim fonksiyonuna sahip olup olmadığı ve sahipse denetime konu bilgilerle ilgili olarak iç denetim fonksiyonu faaliyetlerini ve temel bulgularını anlamak için ek sorgulamalar yapıp yapmadığı,

Alt Kategori-1-3: Yapılan güvence denetiminin kapsamı (makul güvence denetimi veya sınırlı güvence denetimi),

Ana Kategori-2: Borsa İstanbul Sorumlu Tedarik Zinciri Güvence Denetimi Yönergesindeki temel alan güvence denetimleri açıklama gerekliliklerini içermektedir.

Alt Kategori-2-1: Sorumlu tedarik zinciri denetçisinin test edeceği kontrollerin kapsamında uygulayacağı örneklem yöntemine ilişkin belirlemeler,

Alt Kategori-2-2: Denetim amaçları, denetim tespitleri ve varsa denetlenen yükümlülerin görüşlerini yorumlayarak kendi çıkarımları ve görüşleri doğrultusunda değerlendirerek denetimde tespit edilen hususların nasıl anlaşılması gerektiği

Ana Kategori-3: Borsa İstanbul Kıymetli Madenler Sorumlu Tedarik Zinciri Uyum Rehberi'ne dayanan güvence denetimleri açıklama gerekliliklerini kapsamaktadır.

Alt Kategori-3-1: Yükümlülerin iç kontrol ve tedarik zinciri uyum görevlisi atamaları ve uyum süreci,

Alt Kategori-3-2: Yükümlüler için beş adım uygulaması,

Alt Kategori-3-3: Tedarik zinciri politikalarında riskin azaltılması için önerilen tedbirler ve iyileştirmelerin değerlendirilmesi.

Alt kategori 1-1 kapsamında sorumlu tarafın, denetime konu bilgilerin hazırlarken herhangi bir uzmandan faydalanıp faydalanmadığı araştırılmıştır. Alt kategori 1-2'de ise sorumlu tarafın iç denetim fonksiyonuna sahip olup olmadığı ve sahipse denetime konu bilgilerle ilgili olarak iç denetim fonksiyonu faaliyetlerini ve temel bulgularını anlamak için ek sorgulamalar yapıp yapmadığı ele alınmıştır. Alt kategori 1-3' de yapılan güvence denetiminin kapsamına yönelik değerlendirme yapılmıştır. Her bir güvence denetimi iki boyutta sınıflandırılarak makul güvence mi verilmiş, sınırlı güvence mi verilmiş ona bakılmıştır. Alt kategori 2-1'de Sorumlu tedarik zinciri denetçisinin test edeceği kontrollerin kapsamında uygulayacağı örneklem yöntemine ilişkin belirlemelerin nasıl olduğuna dair açıklamalara yer verilip verilmediği ele alınmıştır. Alt kategori 2-2'de ise denetim amaçları, denetim tespitleri ve varsa denetlenen yükümlülerin görüşlerini yorumlayarak kendi çıkarımları ve görüşleri doğrultusunda değerlendirerek denetimde tespit edilen hususların nasıl

anlaşılması gerektiği hakkında yeterli açıklamalar mevcut bulunup bulunulmadığı araştırılmıştır. Alt kategori 3-1'e yükümlülerin iç kontrol ve tedarik zinciri uyum görevlisi atamaları ve uyum süreci hakkında nasıl bir yol izledikleri araştırılmıştır. Yükümlüler için beş adım uygulaması alt kategori 3-2'de araştırılmıştır. Alt kategori 3-3 kapsamında ise tedarik zinciri politikalarında riskin azaltılması için önerilen tedbirler ve iyileştirmelerin değerlendirilmesi konuları ele alınmıştır.

Çalışmada yukarıda belirtilen ve açıklanan araştırma kategorilerinin analizine ek olarak denetim sürecinin farklı aşamaları ve sorumlu tarafın uygulamaları detaylı bir şekilde incelenen güvence denetimi raporları üzerinden değerlendirilmiştir. Bu inceleme, sorumlu tarafın denetim faaliyetlerini geliştirmesi, eksiklikleri belirlemesi ve iyileştirme fırsatları yaratması için önerilerin oluşturulması amaçlanmıştır.

5.5. Araştırmanın Sonuçları ve Bulgular

Güvence raporlarının hazırlanması aşamasında, GDS 3000- Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Standardı ve ilgili uyum yönergeleri ve rehberleri tarafından belirlenen kuralların ve gerekliliklerin göz önünde bulundurulması büyük önem taşımaktadır. Söz konusu standart ile ilgili düzenlemeler, raporların doğruluğunu, şeffaflığını ve güvenilirliğini sağlamak için belirli standartları ve en iyi uygulamaları içermektedir.

Araştırmayı oluşturan betimsel içerik analizi çalışması kapsamında GDS 3000- Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri, Borsa İstanbul Sorumlu Tedarik Zinciri Güvence Denetimi Yönergesi ve Borsa İstanbul Kıymetli Madenler Sorumlu Tedarik Zinciri Uyum Rehberi dikkate alınarak güvence raporlarında ve sorumlu tedarik zinciri uyum raporlarında yer verilmesi gereken açıklama gerekliliklerinin yetkili müessese şirketleri tarafından yerine getirilme düzeyi hesaplanarak incelenmiştir. Araştırma konusu şirketlerin güvence raporları incelendiğinde, raporlarda dikkat çeken bazı eksik unsurların bulunduğu tespit edilmiştir. GDS 3000- Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri ve ilgili uyum yönergeleri ve rehberleri doğrultusunda güvence raporlarında uyulması ve dikkat edilmesi gereken hususlar açık bir şekilde belirtilmiştir. Bununla birlikte, araştırma konusunu oluşturan yetkili müessese şirketlerinin güvence raporlarında ve sorumlu tedarik zinciri uyum raporlarında bu hususlara yönelik yeterli düzeyde

açıklamanın olmadığı ve bazı güvence raporlarında eksikliklerin olduğu görülmektedir. Bu durumun, raporlarda belirtilen bilgilerin eksik veya yetersiz olmasına, raporlama sürecinin şeffaflık ve doğruluk açısından zayıf olmasına veya raporla ilgili tarafların tam olarak bilgilendirilmemesine neden olabileceği söylenebilir. Bu bağlamda raporların hazırlanması ve sunulması aşamasında GDS 3000 Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri ve ilgili uyum yönergelerinin gerekliliklerine dikkat edilmesi büyük önem taşımaktadır. Söz konusu hususların güvence raporlarında açık bir şekilde belirtilmesi ve raporlama sürecinin uygunluğunun sağlanması, raporların güvenilirliğini ve etkinliğini arttıracaktır. Araştırma kapsamında kategorilere ilişkin olarak şirket bazında elde edilen toplu sonuçlar aşağıda Tablo-10'da özetlenmiştir;

Tablo 10.Güvence Denetimi Açıklama Gerekliliklerine İlişkin Şirket Bazlı Skor ve Yüzde

Şirket	Alt Kate- gori 1-1	Alt Kate- gori 1-2	Alt Kate- gori 1-3	Alt Kate- gori 2-1	Alt Kate- gori 2-2	Alt Katego- ri 3-1	Alt Kate- gori 3-2	Alt Kate- gori 3-3	Top- lam	Alt Kate- gori Sayısı	Yüzde (%)
Şirket -1	1	0	1	1	0	0	1	0	4	8	%50
Şirket -2	0	1	1	0	0	0	1	0	3	8	%37,5
Şirket -3	1	1	1	1	0	1	1	1	7	8	%87,5
Şirket -4	1	1	1	1	0	0	1	0	5	8	%62,5
Şirket -5	1	1	1	1	0	1	1	1	7	8	%87,5
Şirket -6	1	1	1	1	0	1	1	1	7	8	%87,5
Şirket -7	0	1	1	1	0	1	1	1	6	8	%75
Şirket -8	1	1	1	1	0	0	1	0	5	8	%62,5
Şirket -9	1	1	1	1	0	1	1	1	7	8	%87,5

Şirket -10	1	0	1	0	0	1	1	1	5	8	%62,5
Şirket -11	1	1	1	1	0	0	1	0	5	8	%62,5
Şirket -12	1	1	1	1	0	1	1	1	7	8	%87,5
Şirket -13	0	1	1	1	0	1	1	1	6	8	%75
Şirket -14	1	1	1	1	1	0	1	0	6	8	%75
Şirket -15	1	1	1	1	0	1	1	1	7	8	%87,5
Şirket -16	1	1	1	1	0	1	1	1	7	8	%87,5
Şirket -17	1	1	1	1	0	1	1	1	7	8	%87,5

Yukarıda Tablo-10 incelendiğinde araştırma konusu şirketler için GDS 3000-Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri, Borsa İstanbul Sorumlu Tedarik Zinciri Güvence Denetimi Yönergesi ve Borsa İstanbul Kıymetli Madenler Sorumlu Tedarik Zinciri Uyum Rehberi açıklama gerekliliklerine uygunluk skorunun en çok 7 (%87,5), en az 3 (%37,5) olduğu görülmektedir. Belirlediğimiz 8 alt kategorinin açıklama gerekliliklerini en yüksek düzeyde (%87,5) olarak karşılayan 8 şirket olduğu görülmektedir. Bu durumda, söz konusu 8 şirketin, diğer şirketlere göre açıklama gerekliliklerine uyum sürecini daha kolay ve hızlı bir şekilde gerçekleştirebileceği sonucuna ulaşılabilir. Bu uyum oranı, söz konusu 8 şirketin (Ahlatçı Döviz ve Kıymetli Madenler Yetkili Müessese A.Ş., Denge Döviz Kıymetli Maden ve Yetkili Müessese A.Ş., Ehg Yetkili Müessese A.Ş., Haznedar Yetkili Müessese A.Ş., Menekşe Yetkili Müessese A.Ş., Sağlamoğlu Yetkili Müessese A.Ş., Sembol Yabancı Para ve Kıymetli Madenler Yetkili Müessese Ticareti A.Ş., Yıldız Döviz ve Yetkili Müessese A.Ş.) güvence denetimi standartları açıklama süreçlerini etkin bir şekilde yönetebileceğini göstermektedir.

Araştırma sonuçlarına göre, bu 8 şirketin mevcut politika ve yönergeleri daha iyi anladığı ve uygulamaya geçirmekte daha başarılı olduğu sonucuna varabiliriz. Diğer bir deyişle, bu şirketlerin güvence raporlarında daha az değişiklik ve düzeltme ihtiyacı duyacağı, diğer şirketlerin ise ilgili açıklama gerekliliklerini karşılamak için daha fazla zaman ve kaynak harcaması yapacağı söylenebilir. Belirtilen uyum düzeyi, bu sekiz şirketin güvence raporlaması süresinde potansiyel olarak daha etkili bir açıklama sürecine sahip olabileceğini göstermektedir. Bu da raporlama süreçlerinde sürekliliğin sağlanması ve şeffaflık açısından olumlu bir durum olarak değerlendirilebilir.

Tablo-10 'da GDS 3000- Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri, Borsa İstanbul Sorumlu Tedarik Zinciri Güvence Denetimi Yönergesi ve Borsa İstanbul Kıymetli Madenler Sorumlu Tedarik Zinciri Uyum Rehberi Şirket Bazlı Açıklamaları Skor ve Yüzdelere ilave olarak, tüm kategoriler bazında tespit edilen ilgili skor ve yüzdelerin dağılımı aşağıda Tablo-11 yardımı ile özetlenmiştir.

Tablo 11. Güvence Denetimi Açıklama Gerekliliklerine İlişkin Kategori Bazlı Skor ve Yüzdeler

Şirket	Alt Ka- tegori 1-1	Alt Ka- tegori 1-2	Alt Ka- tegori 1-3	Alt Ka- tegori 2-1	Alt Ka- tegori 2-2	Alt Ka- tegori 3-1	Alt Ka- tegori 3-2	Alt Ka- tegori 3-3
Şirket-1	1	0	1	1	0	0	1	0
Şirket-2	0	1	1	0	0	0	1	0
Şirket-3	1	1	1	1	0	1	1	1
Şirket-4	1	1	1	1	0	0	1	0
Şirket-5	1	1	1	1	0	1	1	1
Şirket-6	1	1	1	1	0	1	1	1
Şirket-7	0	1	1	1	0	1	1	1
Şirket-8	1	1	1	1	0	0	1	0
Şirket-9	1	1	1	1	0	1	1	1

Şirket-10	1	0	1	0	0	1	1	1
Şirket-11	1	1	1	1	0	0	1	0
Şirket-12	1	1	1	1	0	1	1	1
Şirket-13	0	1	1	1	0	1	1	1
Şirket-14	1	1	1	1	1	0	1	0
Şirket-15	1	1	1	1	0	1	1	1
Şirket-16	1	1	1	1	0	1	1	1
Şirket-17	1	1	1	1	0	1	1	1
Toplam	14	15	17	15	1	11	17	11
Ağırlık (%)	%82,35	%88,23	%100	%88,23	%5,88	%64,70	%100	%64,70

Tablo-11 incelendiğinde, GDS 3000- Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri, Borsa İstanbul Sorumlu Tedarik Zinciri Güvence Denetimi Yönergesi ve Borsa İstanbul Kıymetli Madenler Sorumlu Tedarik Zinciri Uyum Rehberi açıklama gerekliliklerine uygunluk düzeylerine bakıldığında alt kategori 1-3 ve alt kategori 3-2'nin %100 uyumlu olduğu görülmektedir. Bu sonuç, uyumluluk düzeyinin en yüksek düzeyde alt kategori 1-3 ve alt kategori 3-2'de yerine getirebildiğini göstermektedir. Bu nedenle, araştırma konusu şirketlerin güvence denetimi raporlarında beş adım uygulaması ile ilgili açıklamalara tam olarak yer vermiş olduğu açıkça görülmüştür. Alt kategori 2-2'ye ilişkin elde edilen sorunlar ise araştırma konusu şirketlerin en az düzeyde (%5,88) uyum sağladığı açıklama gerekliliklerinin, denetimde tespit edilen hususların nasıl anlaşılması gerektiği ile ilgili açıklama gereklilikleri olduğunu ortaya koymuştur.

Tablo-10 ve Tablo-11'de güvence denetimi açıklama gerekliliklerine ilişkin olarak topluca gösterilen skor ve yüzdelerin yanı sıra her bir ana kategorinin içeriği ve

alt kategorilerine yönelik bilgiler ve bulgular da aşağıda detaylı olarak gösterilmiş ve açıklanmıştır.

Ana Kategori-1: Ana Kategori-1 GDS 3000- Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Standardı açıklama gereklilikleri esas alınarak belirlenmiştir. Buna göre ana kategori-1'in alt kategoriler bazında elde edilen skor ve yüzdelere dağılımı aşağıda tablo-12 ile özetlenmiştir.

Tablo 12. Ana Kategori-1 Skor ve Yüzde Dağılımı

Şirket Numarası	Alt Kategori 1-1	Alt Kategori 1-2	Alt Kategori 1-3
Şirket-1	1	0	1
Şirket-2	0	1	1
Şirket-3	1	1	1
Şirket-4	1	1	1
Şirket-5	1	1	1
Şirket-6	1	1	1
Şirket-7	0	1	1
Şirket-8	1	1	1
Şirket-9	1	1	1
Şirket-10	1	0	1
Şirket-11	1	1	1
Şirket-12	1	1	1
Şirket-13	0	1	1
Şirket-14	1	1	1
Şirket-15	1	1	1
Şirket-16	1	1	1
Şirket-17	1	1	1
Toplam	14	15	17
Ağırlık (%)	%82,35	%88,23	%100

Alt Kategori 1-1 Sorumlu tarafın, denetime konu bilgilerin hazırlarken herhangi bir uzmandan faydalanıp faydalanmadığı: İncelenen şirketlerin alt kategori 1-1'e %82,35 oranında uyum sağladığı görülmektedir. Yapılan araştırma

sonucunda incelenen raporlarda güvence denetimi sırasında uygulanan bazı prosedürlere yönelik açıklamaların yetersiz olduğu görülmüştür. İncelenen güvence denetimi raporlarında güvence denetimlerinin bağımsız bir uzman tarafından gerçekleştirildiği belirtilmiştir ancak, söz konusu uzmanın kim olduğu ve yeterliliği hakkında herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir. Bu durum, güvence denetimi raporlamasının doğruluk ve güvenilirlik açısından eksikliklerini ortaya koymaktadır. Bu nedenle raporlarda, uzmanın nitelikleri, deneyimi ve sertifikasyonu vb. gibi bilgilerin detaylı olarak açıklanmasına ihtiyacı bulunmaktadır Böylece, güvence raporlarında güvence denetiminin etkinliği ve güvenilirliği konusunda daha fazla şeffaflık sağlanabilir.

Alt Kategori 1-2 Sorumlu tarafın iç denetim fonksiyonuna sahip olup olmadığı ve sahipse denetime konu bilgilerle ilgili olarak iç denetim fonksiyonu faaliyetlerini ve temel bulgularını anlamak için ek sorgulamalar yapıp yapmadığı: İncelenen şirketlerin alt kategori 1-2'ye %88,23 oranında uyum sağladığı görülmektedir. Bu kategori gereğince güvence denetimi raporlarında şirketlerin iç kontrol ve iç denetim çalışmalarının önemli bir yer tuttuğu ifade edilmektedir. İç kontrol çalışmaları, şirketlerin operasyonlarının etkinliğini ve verimliliğini artırma, mali raporlama sistemlerini güvenilir kılma ve ilgili yasa ile düzenlemelere uygunluğunu sağlama amacı taşımaktadır. Bu bağlamda iç kontrol sisteminin tasarımı, kıymetli maden tedarik zinciri için şeffaflık, bilgi toplama ve denetim faaliyetlerine odaklanan özel bir sistemin oluşturulmasını gerektirmektedir. Bu sistem, yazılı bir belgeye dönüştürülmeli ve tedarik zincirinin her aşamasında izlenebilirlik ve sorumluluk sağlayarak, kıymetli maden kaynaklarının doğrulanması, çevresel ve sosyal etkilerin değerlendirilmesi ve etik standartlara uyumun sağlanması vb. gibi önemli konuları ele almalıdır. Söz konusu sistemin belgelendirilmesi, şirketin sürdürülebilirlik politikalarına uygunluğunu ve paydaşların güvenini artırma açısından büyük bir öneme sahiptir. Bu şekilde, şirket kıymetli maden tedarik zincirinde adil, şeffaf ve sorumlu bir rol üstlenerek, sektörde öncü bir konuma gelebilir. Bununla birlikte, güvence denetimi raporlarında bu özel sistemle ilgili daha fazla ayrıntıya ve açıklığa ihtiyaç duyulmaktadır. Araştırma konusu şirketlerin güvence denetimi raporlarında yapılan betimsel içerik analizi çalışması sonucunda iç kontrol ve iç denetim çalışmalarının nasıl yapıldığı, bu özel sistem için hangi

kriterlerin belirlendiği ve denetim faaliyetlerinin nasıl gerçekleştirildiği vb. gibi konulara dair daha detaylı bilgilere ulaşamamıştır. Sonuç olarak şirketlerin kıymetli maden tedarik zincirleri için şeffaflık, bilgi toplama ve denetim faaliyetlerine odaklanan özel bir sistem oluşturulmaları önemlidir, ancak, incelenen raporlarda bu sisteme ilişkin kapsamlı bilgiler elde edilememiştir. İç kontrol ve iç denetim çalışmalarının nasıl yapıldığı ve denetim süreçlerinin nasıl işlediği vb. gibi ayrıntılara güvence raporlarında yer verilmemesinin, raporların daha güvenilir ve eksiksiz olmasını sağlayacağı söylenebilir.

Alt Kategori 1-3 Yapılan güvence denetiminin kapsamı (makul güvence denetimi veya sınırlı güvence denetimi): Yapılan araştırmada incelenen şirketlerin alt kategori 1-3'e %100 oranında uyum sağladığı ve incelenen şirketlerin tamamının bu kategorinin açıklama gerekliliklerini karşıladığı tespit edilmiştir. Kıymetli Maden Standartları ve Rafinerileri Hakkında Tebliğ (Tebliğ No: 2006/1)'de Yapılan Değişikliklere İlişkin Tebliğ'e göre, güvence denetimleri sonucunda makul güvence seviyesinde bir güvence sağlanması gerektiği ifade edilmektedir. İlgili tebliğe göre yapılan değerlendirmeler sonucunda incelenen 17 şirketin, 15'inin güvence denetimi raporlarında makul güvence seviyesinde bir güvence sağladığı görülmüştür. Diğer 2 şirket (Altınkaynak Döviz ve Kıymetli Maden Yetkili Müessese A.Ş. ve Kule Yetkili Müessese A.Ş.) ise sınırlı güvence raporu sunmuştur ve bu durumun sebebi ile ilgili herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir. Söz konusu şirketlerin neden sınırlı güvence raporu sunduğu konusunda herhangi bir açıklamaya yer vermemesi dikkat çekicidir. Güvence denetimleri sonucunda makul güvence seviyesinde rapor veren diğer şirketlerle karşılaştırıldığında, bu iki şirketin neden farklı bir güvence seviyesi belirttiği anlaşılamamaktadır. Bu durumda, ilgili şirketlerin neden sınırlı güvence raporu sunduğunu belirlemek için güvence raporlarında daha detaylı açıklama yapılması gerektiği söylenebilir. Güvence denetimi faaliyeti sonucunda makul güvence seviyesinin sağlanması, şirketlerin finansal raporlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak adına oldukça önemlidir. Bu nedenle, sınırlı güvence raporu sunan şirketlerin bağımsız güvence raporlarında sınırlı güvence durumlarıyla ilgili gerekli açıklamaları yapması gerekmektedir. Böylece, yatırımcıların ve ilgili diğer tarafların doğru ve güvenilir bilgilere erişim sağlamaları mümkün olabilmektedir. Sınırlı güvence raporu sunan şirketlerin güvence raporlarında sınırlı güvence durumuna yönelik gerekli açıklamaların yapılmaması, şeffaflık ve hesap verebilirlik

açısından bir eksiklik olarak değerlendirilebilir. Şirketlerin güvence denetimi sürecinde ortaya çıkan belirsizlikler veya kısıtlamalarla ilgili gerekli açıklamalar yapmaması, paydaşların güvenini sarsabilir ve şirketlerin itibarını olumsuz yönde etkileyebilir. Dolayısıyla, güvence denetimi sürecinin daha kapsamlı ve etkili bir şekilde yürütülmesi, şirketlerin finansal raporlarının doğruluğunu sağlama ve güvence seviyelerini belirleme konusunda daha fazla özen göstermeyi gerektirmektedir. Bağımsız denetçilerin ve şirket yöneticilerinin, ilgili tebliğde belirtilen standartları ve güvence seviyelerini anlamaları ve uyum sağlamaları büyük önem taşımaktadır. Nitekim, Kıymetli Maden Standartları ve Rafinerileri Hakkında Tebliğ'e göre, kıymetli maden piyasasında faaliyet gösteren şirketlerin güvence denetimi faaliyeti sonucunda makul güvence seviyesinde bağımsız güvence raporu hazırlaması gerektiği belirtilmektedir. Sınırlı güvence raporu sunan iki şirketin durumuyla ilgili daha fazla açıklama yapılması ve söz konusu açıklama gerekliliklerine uyum sağlanması, şeffaflık, hesap verebilirlik ve güvenilirlik açısından önemlidir.

Ana Kategori-2: Borsa İstanbul Sorumlu Tedarik Zinciri Güvence Denetimi Yönergesinde yer alan güvence denetim açıklama gerekliliklerini içermektedir. Buna göre ana kategori-2'nin alt kategoriler bazında skor ve yüzdelerinin dağılımı aşağıda tablo-13 ile özetlenmiştir.

Tablo 13. Ana Kategori-2 Skor ve Yüzde Dağılımı

Şirket Numarası	Alt Kategori 2-1	Alt Kategori 2-2
Şirket-1	1	0
Şirket-2	0	0
Şirket-3	1	0
Şirket-4	1	0
Şirket-5	1	0
Şirket-6	1	0
Şirket-7	1	0
Şirket-8	1	0
Şirket-9	1	0
Şirket-10	0	0
Şirket-11	1	0
Şirket-12	1	0

Şirket-13	1	0
Şirket-14	1	1
Şirket-15	1	0
Şirket-16	1	0
Şirket-17	1	0
Toplam	15	1
Ağırlık (%)	%88,23	%5,88

Alt Kategori 2-1 Sorumlu tedarik zinciri denetçisinin test edeceği kontrollerin kapsamında uygulayacağı örneklem yöntemine ilişkin belirlemeler:

Araştırmanın sonuçlarına göre incelenen şirketlerin alt kategori 2-1'e %88,23 oranında uyum sağladığı görülmektedir. Yapılan incelemeler sonucunda yetkili müessese şirketlerinin örneklem seçimi yaptığı ancak, güvence raporlarında örneklem seçimine yönelik herhangi bir açıklama veya bilgiye yer vermediği görülmüştür. Buna göre raporların sonuçlarına karar verilirken örneklem seçimi yapılmıştır, ancak bu konuda herhangi bir bilgi veya açıklama bulunmamaktadır. Oysa ki örneklem seçimi, raporun temel dayanağı olan verilerin temsil ettiği genel evren veya popülasyonu yansıtmaması açısından kritik bir öneme sahiptir. Bu yüzden örneklem belirlenirken çeşitli faktörlere dikkat edilmesi gerekmektedir. Örneklem seçimi yapılırken genellikle rastgele örnekleme veya diğer örnekleme yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler, rastsallık ilkesine dayalı olarak her bir birimin seçilme olasılığının eşit olduğu bir örneklem kümesi oluşturulmasını sağlamaktadır. Ayrıca örneklem seçimi yapılırken popülasyonun karakteristiği, boyutu, homojenliği ve araştırma amacına uygunluğu vb. gibi faktörler de göz önünde bulundurulmalıdır. Araştırma kapsamında incelenen bağımsız güvence raporlarında söz konusu örneklem seçimi süreciyle ilgili herhangi bir bilgiye yer verilmediği tespit edilmiştir. Bu durumda incelenen raporların sonuçlarının genellemeleri sınırlayabileceği veya belirli bir popülasyonu tam olarak yansıtamayabileceği söylenebilir. Dolayısıyla raporların geçerliliği ve güvenilirliği açısından, örneklem seçimi sürecinin ve örneklem kümesinin nitelikleri hakkında daha fazla açıklama yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır. Söz konusu örneklem seçimine ilişkin herhangi bir açıklama veya bilgiye yer verilmemesi, şirketlerin güvence denetimi sürecinde şeffaflık ve hesap verilebilirlik eksikliği olduğunu göstermektedir.

Bu durum, şirketlerin güvence denetimi sonuçlarının güvenilirliği konusunda şüphe doğrulanabilmekte ve şirketlerin bağımsızlığını sorgulatabilmektedir. Dolayısıyla, denetim şirketlerinin bu sorumluluğu yerine getirirken açıklık, şeffaflık ve hesap verilebilirlik prensiplerine eksiksiz şekilde uymaları beklenmektedir. Örneklem seçimi gibi önemli bir prosedürün raporlarda göz ardı edilmesi, denetim sürecine olan güveni sarsabilir ve denetim şirketinin etik standartlarını zayıflatabilir. Bağımsız denetim şirketlerinin, etik standartlara ve güvenilirlik ilkelerine uygun şekilde hareket etmeleri ve raporlarda gerekli açıklamaları yapmaları büyük önem taşımaktadır.

Alt Kategori 2-2 Denetim amaçları, denetim tespitleri ve varsa denetlenen yükümlülerin görüşlerini yorumlayarak kendi çıkarımları ve görüşleri doğrultusunda değerlendirerek denetimde tespit edilen hususların nasıl anlaşılması gerektiği: araştırma kapsamında incelenen şirketlerin en düşük düzeyde uyum sağladığı kategoriyi ifade etmektedir. Bu kategori kapsamındaki eksiklikler ve şirketin unsurları belirlenip değerlendirildikten sonra, bu değerlendirmelerin sonucunda gerekli iyileştirmeler yapılmalıdır. Bu değerlendirmeler, şirketin gelecek planlarını oluştururken dikkate alınmalıdır. Bu süreç, şirketin güçlü yönlerinin belirlenmesi, zayıf noktalarının farkına varılması ve fırsatlar ile tehditlerin analiz edilmesini içermelidir. Bu değerlendirmeler, şirketlerin stratejik hedeflerini belirlemek ve rekabet avantajlarını sürdürebilmeleri için kritik bir öneme sahiptir. Şirket, belirlenen unsurlar doğrultusunda gelecek planlamasını yaparak sürdürülebilir büyüme ve başarı elde edebilir. Bu planlamalar, eksikliklerin giderilmesi, güçlü yönlerin daha da güçlendirilmesi ve fırsatların değerlendirilmesi yoluyla şirketin gelişimini destekleyecektir. Bu şekilde, şirketler stratejik hedeflerine ulaşırken aynı zamanda rekabet avantajını koruyabilirler ve başarılı bir şekilde ilerleyebilir. Bu süreç aynı zamanda şirketlerin iç ve dış çevresindeki değişimlere adaptasyonunu sağlamak için de önemlidir. Bu kapsamda yapılan değerlendirmeler şirketlerin, pazar trendlerini, müşteri beklentilerini, rekabet durumunu ve düzenleyici faktörleri gözlemlemek ve analiz etmek için kullanılmalıdır. Böylece şirketler, değişen koşullara hızlı ve etkili bir şekilde uyum sağlayabilir. Bu tespitler ve gelecek planlamaları, şirketlerin stratejik kararlarını ve kaynak tahsisini yönlendirmek için de temel oluşturur. Buna göre şirketlerin potansiyel büyüme alanlarını belirlemesi, yenilikçi projeleri desteklemesi ve müşteri odaklı stratejiler geliştirmesi gerekmektedir. Aynı zamanda, operasyonel

mükemmeliyeti sağlamak ve verimliliği artırmak için süreç iyileştirmeleri ve teknolojik yeniliklere odaklanmak da önemlidir. Sonuç olarak şirketler ilgili eksiklikleri ve gerekli unsurları değerlendirerek gelecek planlamalarını yapmalı ve güvence denetimi raporlarında ilgili gerekli açıklamalara yer vermelidir.

Ana Kategori-3: Borsa İstanbul Kıymetli Madenler Sorumlu Tedarik Zinciri Uyum Rehberi kapsamındaki güvence denetim açıklama gerekliliklerini içermektedir. Buna göre ana kategori-3'ün alt kategoriler bazında skor ve yüzdelerinin dağılımı aşağıda tablo-14 ile özetlenmiştir.

Tablo 14. Ana Kategori-3 Skor ve Yüzde Dağılımı

Şirket Numarası	Alt Kategori 3-1	Alt Kategori 3-2	Alt Kategori 3-3
Şirket-1	0	1	0
Şirket-2	0	1	0
Şirket-3	1	1	1
Şirket-4	0	1	0
Şirket-5	1	1	1
Şirket-6	1	1	1
Şirket-7	1	1	1
Şirket-8	0	1	0
Şirket-9	1	1	1
Şirket-10	1	1	1
Şirket-11	0	1	0
Şirket-12	1	1	1
Şirket-13	1	1	1
Şirket-14	0	1	0
Şirket-15	1	1	1
Şirket-16	1	1	1
Şirket-17	1	1	1
Toplam	11	17	11
Ağırlık (%)	%64,70	%100	%64,70

Alt Kategori 3-1 Yükümlülerin iç kontrol ve tedarik zinciri uyum görevlisi atamaları ve uyum süreci: İncelenen şirketlerin alt kategori 3-1'e %64,70 oranında

uyum sağladığı görülmektedir. İncelenen yetkili müessese şirketlerinin raporlarında, şirketlerin uyum görevlilerini seçtiği ve güvence raporlarının uygun olduğunu onayladığı ifadelerine yer verdiği ancak, uyum görevlilerinin seçim süreci hakkında herhangi bir detay belirtmediği tespit edilmiştir. Ayrıca, seçilen uyum görevlilerinin bu konuda yeterli eğitime sahip olup olmadığı veya dışarıdan bir eğitim programına katılıp katılmadığı konularında da herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. İncelenen güvence raporlarında, şirketlerin uyum görevlilerini belirleme yöntemlerinin belirtilmemesi ve seçilen uyum görevlisiyle yapılan görüşmelerin nasıl gerçekleştirildiği hakkında bilgi verilmemesi de bir eksiklik olarak karşımıza çıkmaktadır. İncelenen raporlarda, bu konulara ilişkin herhangi bir bilgiye rastlanamamıştır. Şirketlerin uyum görevlilerini belirleme süreci ve kriterleri, uyum görevlisinin yetkinlikleri ve deneyimi vb. gibi önemli konulara yönelik bilgiler yer almamaktadır. Benzer şekilde, seçilen uyum görevlisiyle yapılan görüşmelerin ne şekilde gerçekleştirildiği veya bu görüşmelerde ele alınan konular hakkında da herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Söz konusu eksiklikler nedeniyle, rapor uyum görevlisinin seçim süreci ve nitelikleriyle ilgili bilgi sağlanamamaktadır. Bu yüzden ilgili raporlarda daha detaylı bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Söz konusu eksikliklerin giderilmesine ilişkin olarak ilgili makamlardan veya şirket yönetiminden bu konularda ek açıklama talep edilmesi önerilebilir.

Alt Kategori 3-2 Yükümlüler için beş adım uygulaması: İncelenen şirketlerin alt kategori 3-2'ye %100 oranında uyum sağladığı görülmektedir. İncelenen tedarik zinciri uyum raporlarında beş adım yaklaşımı benimsenilmiş, söz konusu beş adım yaklaşımı ile ilgili çalışmalar yapıldığı ve raporlarda yer verildiği tespit edilmiştir. İncelenen raporlarda bu kategoride belirtilen beş adım yaklaşımının tedarik zinciri uyum raporlarında benimsendiği ve bu yaklaşımın rehberine uygun olarak yürütüldüğü belirtilmektedir, ancak, bu açıklamaların destekleyici verilere dayandığına dair yeterli bilgi bulunmamaktadır. Ayrıca bu raporların hazırlanma sürecinde kullanılan yaklaşımın ne olduğu ve bu yaklaşımın seçilen örneklem üzerinde nasıl uygulandığı vb. gibi detaylar da eksiktir. Buna ek olarak incelenen raporlar uyum görevlilerinin eğitim ve mesleki yeterliliği hakkında da bilgi vermemektedir. Raporlarda uyum görevlilerinin, beş adım yaklaşımının anlaşılması ve uygulanması konusunda yeterli bir eğitime sahip olup olmadığı konusunda herhangi bir açıklama

yapılmamıştır. Dolayısıyla, incelenen raporlarda sunulan beş adım yaklaşımının rehberine uygun olduğu ifadesi eksik bir temele dayanmaktadır. Aynı şekilde, uyum görevlilerinin eğitim ve mesleki yeterliliği ile ilgili bilgi eksikliği de bulunmaktadır. Bu nedenle, bu kategoriye ilişkin olarak daha fazla detay ve açıklama talep edilmesinin, raporun verilerini ve sonuçlarını daha güvenilir bir hale getirileceği söylenebilir.

Alt Kategori 3-3 Tedarik zinciri politikalarında riskin azaltılması için önerilen tedbirler ve iyileştirmelerin değerlendirilmesi: İncelenen şirketlerin alt kategori 3-3'e %64,70 oranında uyum sağladığı görülmektedir. İlgili düzenlemeler uyarınca kıymetli maden piyasasında faaliyet gösteren şirketlerin tedarik zinciri politikalarında risklerin belirlenmesi, iyileştirme politikaları, suç gelirlerinin aklanması ve rüşvet vb. gibi konularda önlemler alınması gerektiği açıktır. Güvence denetimi raporlarında bu politikaların ayrıntılı ve net bir şekilde açıklanması ve sunulması önemlidir. İncelenen raporlara bakıldığında yalnızca beş adım yaklaşımına odaklanıldığı ve bu kategoriyle ilgili yer verilen kısımlara yönelik açıklamaları bilgi kullanıcıları açısından yetersiz olduğu görülmektedir. Raporlar, risk saptama yöntemleri, iyileştirme politikalarının neler olduğu, suç gelirlerinin aklanması ve rüşvetle mücadele konularında alınan önlemler vb. gibi detayları içermemektedir. Bu nedenle incelenen raporlar, tedarik zinciri politikalarının etkinliğini ve uygulanabilirliğini değerlendirmek için yeterli bilgi sunmamaktadır. Sonuç olarak, raporlar yalnızca beş adım uygulamasına odaklanmakta ve diğer önemli konulara yönelik ayrıntılı açıklamaları içermemektedir. Risk tespiti, iyileştirme politikaları, suç gelirlerinin aklanması ve rüşvetle mücadele vb. gibi konuların güvence raporlarında daha detaylı bir şekilde ele alınması ve raporlarda bu konulara daha fazla yer verilmesi gerekmektedir. Buna göre, incelenen raporların sadece beş adım uygulamasına odaklandığı ve bu konularda yer verilen açıklamaların bilgi kullanıcıları için yetersiz olduğu söylenebilir. İncelenen güvence raporlarında yer verilen açıklamalar, tedarik zinciri politikalarının etkinliğini ve uygulanabilirliğini değerlendirmek için yeterli bilgi sağlamamaktadır. Bu nedenle, raporların içeriğinin genişletilerek, tedarik zinciri politikalarındaki risk saptama süreçleri, iyileştirme politikaları, suç gelirlerinin aklanması ve rüşvetle mücadele konularına daha fazla odaklanması önem taşımaktadır. Güvence raporlarında daha detaylı ve net açıklamalara yer verilmesi,

bilgi kullanıcılarına daha kapsamlı bir bakış sunacak ve tedarik zinciri politikalarının etkinliğini değerlendirmede yardımcı olacaktır.

Araştırma kapsamında araştırmanın konusunu oluşturan yetkili müessese şirketlerinin her bir kategori bazında tespit edilen skor ve yüzdelerine ek olarak bağımsız güvence denetimi raporları görüş türleri incelenmiş ve bağımsız denetim şirketleri tarafından her bir şirket için verilen bağımsız güvence raporu görüş türleri aşağıda tablo-15’ de özetlenmiştir.

Tablo 15. Bağımsız Güvence Raporları Görüş Türleri

Güvence Raporu Görüş Türü	Şirket Sayısı
Olumlu Görüş	17
Şartlı-Sınırlı Olumlu Görüş	-
Görüş Bildirmekten Kaçınma	-
Olumsuz	-
Toplam	17

Kaynak: BİST, 2023 (<https://borsaistanbul.com/tr/sayfa/64/genel-bilgiler>)

Yukarıda bağımsız denetim şirketlerinin hazırlamış oldukları bağımsız güvence denetim raporlarındaki görüş türleri görülmektedir. Araştırma kapsamında 17 farklı kıymetli maden yetkili müessese şirketinin bağımsız güvence raporları incelenmiş olup yayınlanan raporlarda söz konusu yetkili müessese şirketlerinin tamamında 1 Temmuz 2021 – 31 Aralık 2021 dönemine ilişkin olarak “Borsa İstanbul Sorumlu Tedarik Zinciri Rehberinin gereklilikleriyle uyumlu olmadığına dair herhangi bir hususa rastlanılmadığı” şeklinde görüşe yer verildiği tespit edilmiştir. Yukarıda tablo-15 incelendiğinde 17 yetkili müessese şirketinin güvence raporlarının tamamında olumlu görüşe yer verildiği görülmektedir. Bu durum sektörün yapısal karmaşıklığı, standardın yetkili müessese şirketlerinde ilk defa uygulanması ve uygulamadaki yetersizlikler sebebiyle dikkat çekicidir.

Tablo 15’de belirtilen bağımsız güvence raporları görüş türleri ile birlikte Tablo-16’da söz konusu bağımsız güvence raporları içerik açısından detaylı olarak analiz edilmiş ve çeşitli kriterler (rapor bölümleri, verilen güvence türü, görüş türü vb. gibi) açısından sınıflandırılmıştır. Elde edilen sonuçlar aşağıda Tablo-16’da gösterilmiştir.

Tablo 16. Bağımsız Güvence Raporları İçerik Analizi

Şirket Adı	Rapor Bölümleri	Güvence Türü	Görüş Türü
Ahlatçı Döviz ve Kıymetli Madenler Yetkili Müessese A.Ş.	Sorumluluklar, Gerçekleştirilen Güvence Prosedürleri, Kalıtsal Sınırlamalar, Bağımsızlık ve Yetkinlik Beyanı, Görüş	Makul Güvence	Olumlu
Albayrak Döviz ve Altın Yetkili Müessese A.Ş.	Bağımsız Güvence Raporu, İşin Kapsamı, Yönetimin Sorumlulukları, Sorumluluğumuz, Uygulanan Güvence Prosedürleri, Kalıtsal Sınırlamalar, Bağımsızlık ve Yetkinlik Beyanı, Sonuç	Makul Güvence	Olumlu
Altınkaynak Döviz ve Kıymetli Maden Yetkili Müessese A.Ş.	Dayanak Denetim Konusu ve Geçerli Kısıtlamalar, Yapısal Kısıtlamalar, Özel Amaç, Sorumlu Tarafın Sorumlulukları, Sorumluluklar, Sonuç	Sınırlı Güvence	Olumlu
Çıtak Yetkili Müessese A.Ş.	Çalışmamızın Kapsamı, Sorumluluklar, Gerçekleştirilen Güvence Prosedürleri, Kalıtsal Sınırlamalar, Bağımsızlık ve Yetkinlik Beyanı, Görüş	Makul Güvence	Olumlu

Denge Döviz Kıymetli Maden ve Yetkili Müessese A.Ş.	Çalışmamızın Kapsamı, Sorumluluklar, Gerçekleştirilen Güvence Prosedürleri, Sınırlamalar, Bağımsızlık ve Yetkinlik Beyanı, Görüş	Makul Güvence	Olumlu
Ehg Yetkili Müessese A.Ş.	Çalışmamızın Kapsamı, Sorumluluklar, Gerçekleştirilen Güvence Prosedürleri, Sınırlamalar, Bağımsızlık ve Yetkinlik Beyanı, Görüş	Makul Güvence	Olumlu
Fetih Döviz ve Kıymetli Madenler Yetkili Müessese A.Ş.	Çalışmamızın Kapsamı, Sorumluluklar, Gerçekleştirilen Güvence Prosedürleri, Sınırlamalar, Bağımsızlık ve Yetkinlik Beyanı, Görüş	Makul Güvence	Olumlu
Güven Yetkili Müessese A.Ş.	Çalışmamızın Kapsamı, Sorumluluklar, Gerçekleştirilen Güvence Prosedürleri, Kalıtsal Sınırlamalar, Bağımsızlık ve Yetkinlik Beyanı, Görüş	Makul Güvence	Olumlu

Haznedar Müessese A.Ş.	Yetkili	Çalışmamızın Kapsamı, Sorumluluklar, Gerçekleştirilen Güvence Prosedürleri, Sınırlamalar, Bağımsızlık ve Yetkinlik Beyanı, Görüş	Makul Güvence	Olumlu
İar Döviz ve Kıymetli Madenler Müessese A.Ş.	Yetkili	Çalışmamızın Kapsamı, Sorumluluklar, Gerçekleştirilen Güvence Prosedürleri, Kalıtsal Sınırlamalar, Bağımsızlık ve Yetkinlik Beyanı, Görüş	Makul Güvence	Olumlu
Kule Yetkili Müessese A.Ş.		Çalışmamızın Kapsamı, Sorumluluklar, Gerçekleştirilen Güvence Prosedürleri, Kalıtsal Sınırlamalar, Bağımsızlık ve Yetkinlik Beyanı, Görüş	Sınırlı Güvence	Olumlu
Menekşe Müessese A.Ş.	Yetkili	Çalışmamızın Kapsamı, Sorumluluklar, Gerçekleştirilen Güvence Prosedürleri, Sınırlamalar, Bağımsızlık ve Yetkinlik Beyanı, Görüş	Makul Güvence	Olumlu

Merkez Müessese A.Ş.	Yetkili	Çalışmamızın Kapsamı, Sorumluluklar, Gerçekleştirilen Güvence Prosedürleri, Sınırlamalar, Bağımsızlık ve Yetkinlik Beyanı, Görüş	Makul Güvence	Olumlu
Nadir Kıymetli Ticareti Müessese A.Ş.	Döviz ve Maden Yetkili	Çalışmamızın Kapsamı, Sorumluluklar, Denetim Faaliyetleri ve Metodolojisi, Kalıtsal Sınırlamalar, Denetim Sonucu ve Görüş	Makul Güvence	Olumlu
Sağlamoğlu Müessese A.Ş.	Yetkili	Çalışmamızın Kapsamı, Sorumluluklar, Gerçekleştirilen Güvence Prosedürleri, Kalıtsal Sınırlamalar, Bağımsızlık ve Yetkinlik Beyanı, Görüş	Makul Güvence	Olumlu
Sembol Yabancı Para ve Kıymetli Madenler Yetkili Müessese A.Ş.		Çalışmamızın Kapsamı, Sorumluluklar, Gerçekleştirilen Güvence Prosedürleri, Sınırlamalar, Bağımsızlık ve Yetkinlik Beyanı, Sonuç	Makul Güvence	Olumlu

Yıldız	Döviz	ve	Çalışmamızın	Makul Güvence	Olumlu
Yetkili Müessese A.Ş.			Kapsamı, Sorumluluklar, Gerçekleştirilen Güvence Prosedürleri, Sınırlamalar, Bağımsızlık ve Yetkinlik Beyanı, Görüş		

Yukarıda tablo-16’da belirtilen bilgilere ilişkin olarak yapılan içerik analizi sonucunda tespit edilen bulgular aşağıda detaylı olarak açıklanmıştır;

Araştırmaya konu olan yetkili müessese şirketlerinin bağımsız güvence raporlarının bölümleri detaylı olarak incelenmiştir. İncelenen raporların giriş bölümlerinde şirketlerin isimleri ile birlikte 01.07.2021-31.12.2021 dönemi için yapılan güvence denetimlerinin Borsa İstanbul Sorumlu Tedarik Zinciri Uyum Yönergesine, Borsa İstanbul Kıymetli Madenler Sorumlu Tedarik Zinciri Uyum Rehberine ve Borsa İstanbul Kıymetli Madenler Aracı Kuruluşları ile Rafinelerin İç Kontrol Sistemi ve Uyum Esasları Hakkında Yönergeye uyumlu olarak uygulandığı belirtilmiştir.

İncelenen bağımsız güvence raporlarında bağımsız güvence denetim şirketleri tarafından uygulanan bağımsız güvence hizmetlerinin kapsamının “işin kapsamı”, “dayanak denetim konusu ve geçerli kıstaslar”, “çalışmamızın kapsamı” gibi farklı başlıklarda olarak ele alındığı ancak içeriklerinin aynı olduğu görülmüştür. Söz konusu rapor başlıklarının içeriğinde, yapılan bağımsız güvence çalışmalarının GDS 3000- Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimi Standardı ve Borsa İstanbul tarafından yayınlanan Sorumlu Tedarik Zinciri Uyum Rehberinin temel alınarak bağımsız güvence raporlarının hazırlandığı şeklinde açıklamalara yer verilmiştir.

Araştırma kapsamındaki raporlarda yapılan bağımsız güvence hizmetine ilişkin bağımsız güvence denetimi hizmeti alan şirketin üst yönetiminin sorumluluğuna “yönetimin sorumlulukları”, “sorumlu tarafın sorumlulukları” ve “sorumluluklar” başlıkları altında yer verildiği tespit edilmiştir. Bazı şirketlerin ise yönetimin sorumlulukları başlığı altında “sorumluluklar” şeklinde ayrıca bir alt başlık

belirterek üst yönetimin sorumluluğu konusunda gerekli bilgi ve açıklamalarda bulunduğu görülmüştür. Sorumluluklar başlığı altında ise üst yönetimin sorumlulukları ile birlikte bağımsız denetim şirketinin sorumluluklarına yönelik açıklamalar da ele alınmıştır.

İncelenen raporlarda yapılan güvence denetimi hizmetinin kapsamı üst yönetimin ve bağımsız denetim şirketinin sorumluluklarına yönelik açıklamalardan sonra güvence denetimi kapsamında uygulanan güvence denetimi prosedürlerine yönelik açıklamalara yer verildiği görülmüştür. Söz konusu açıklamalar “gerçekleşen güvence prosedürleri” başlığı altında ayrı bir bölüm olarak belirtilmiştir. Buna göre gerçekleştirilen güvence denetimi prosedürlerinin sonuçları, bu kapsamda yapılan analizler ve değerlendirmeler güvence raporlarının bu bölümünde sunulmuştur. Söz konusu prosedürlerin genellikle şirketin iş sürekliliği, bilgi güvenliği ve risk yönetimi vb. gibi alanları kapsamakta olduğu görülmektedir. Bağımsız güvence denetimi raporları, denetim faaliyetleri, iç kontrol süreçleri, dış bağımsız denetimler ve diğer güvence sağlayıcılar tarafından gerçekleştirilen kontrolleri içermektedir. Buna göre güvence denetimi raporlarının “gerçekleşen güvence prosedürleri” başlıklı bölümünde yer verilen açıklamalar şirketlerin risk yönetimi stratejilerini gözden geçirme olanağı sağlamakta ve iyileştirme fırsatları sunmaktadır. Bu bölüm altında sunulan bilgiler ve açıklamalar, şirketlerin iç süreçlerini, politikalarını ve uygulamalarını gözden geçirmelerine yardımcı olmaktadır ve çeşitli potansiyel riskleri belirleyerek bunlara karşı önlemler almalarına olanak tanımaktadır.

Raporlarda gerçekleşen güvence prosedürleri başlığından sonra güvence denetimi raporlarındaki sınırlamalara yönelik bilgi ve açıklamaların belirtildiği görülmüştür. Söz konusu sınırlamalar, “yapısal kısıtlamalar”, “kalıtsal sınırlamalar” ve “sınırlamalar” olmak üzere üç ayrı başlık altında ele alınmıştır. Raporların bu bölümünde finansal olmayan faaliyetlere ilişkin bilgilerin yapısal sınırlamaları, konunun niteliksel özellikleri ve bu bilgilere ulaşmak için kullanılan hakkında bilgiler nedeniyle yer almaktadır. Genel olarak kabul edilebilir işle ilgili şablonlar ve değerlendirme tekniklerinin olmaması, farklı ölçümlere yol açabilir ve karşılaştırılabilirliği etkileyebileceğinden bahsedilmektedir.

Güvence raporları “Bağımsızlık ve Yetkinlik Beyanı” başlığı altında devam edilmiştir. Bağımsızlık ve yetkinlik beyanı, güvence raporlarında önemli bir unsurdur

ve şirketlerin raporlarında bu beyanı içermesi gerekmektedir. Bununla birlikte incelenen raporlara bakıldığında 2 şirketin (Altınkaynak Döviz ve Kıymetli Maden Yetkili Müessese A.Ş., Nadir Döviz ve Kıymetli Maden Ticareti Yetkili Müessese A.Ş.) raporlarında bu başlığın bulunmadığı tespit edilmiştir.

Sınırlamalarla ilgili açıklamalar “bağımsızlık ve yetkinlik beyanı” başlığı altında verilen açıklamalar takip etmiştir. İncelenen güvence denetimi raporlarının son bölümünde ise yapılan güvence denetiminin sonucu ve güvence denetimi görüş türü hakkındaki ilgili bilgilere yer verildiği görülmüştür. Bu bilgiler, incelenen raporlarda “sonuç” veya “görüş” adı verilen iki başlık altında sunulmuştur. Bu başlıklar altında sunulan bilgiler, raporun tamamlanmasında ve raporun amacına uygun bir şekilde sonuçlandırılmasında önemli bir rol oynamaktadır.

Tüm bu bilgiler doğrultusunda araştırma konusunu oluşturan yetkili müessese şirketlerine ait bağımsız güvence raporlarında sunulan bilgi ve açıklamaların içeriğinin birbirine benzer olduğu sadece birtakım biçimsel farklılıkların söz konusu olduğu görülmektedir.

6. ÖNERİLER

Bağımsız denetim raporlarında uygulanan kilit denetim konuları bölümü gibi bağımsız güvence denetimi raporlamasında da bağımsız güvence raporlarının sonuç bölümlerine ek açıklamalar veya notlar başlıkları altında ayrıca açıklama eklenebilir. Söz konusu ek açıklamalar veya notlar kısmı, bağımsız güvence raporunun sonuç bölümüne eklendiğinde, şirketlerin performansı ve uyumluluğu hakkında daha fazla bilgi sağlanabilir. Ayrıca, bu bilgiler kullanıcılar tarafından tedarik zinciri bağlamında şirketler arasında daha net bir karşılaştırma yapmalarını da sağlar.

Araştırma kapsamında incelenen 17 farklı yetkili müessese şirketi arasında uyumlu veya uyuma yakın olan şirketlerin ayrımını yapmak için bu ek açıklamalar veya notlar kısmı son derece değerlidir. Bu ayrım, şirketlerin sürdürülebilirlik uygulamaları, kalite standartlarına uyum, risk yönetimi, etik değerlere bağlılık ve sosyal sorumluluk gibi konuları değerlendirilerek yapılabilir. Böylece, hangi şirketlerin daha iyi uyum sağladığı ve sürdürülebilirlik hedeflerine daha yakın olduğu belirlenebilir. Bilgi kullanıcıları, bu ek açıklamalar veya notlar sayesinde şirketlerin performansını daha iyi anlayabilir ve tedarik zinciri süreçlerinde daha bilinçli kararlar alabilirler. Aynı zamanda, şirketlerin kendi eksikliklerini ve güçlü yönlerini belirlemeleri ve bu alanlarda iyileştirme yapmaları için de değerli bir kaynak oluşturur. Sonuç olarak, bağımsız güvence raporunun sonuç bölümüne ek açıklamalar veya notlar kısmının eklenmesi şirketlerin uyum düzeyini belirlemeye yardımcı olur ve kullanıcılara daha kapsamlı bir bilgi sunar. Bu da şirketlerin sürdürülebilirlik ve uyum konularında daha başarılı olmalarına yardımcı olur.

Kıymetli maden tedarik zinciri için iç kontrol çalışmalarının etkinliğini artırmak ve şirketin sürdürülebilirlik hedeflerine uyumunu sağlamak amacıyla yetkili müessese şirketleri, kıymetli maden tedarik zinciri boyunca adil, şeffaf ve sorumlu bir rol üstlenmek için bağımsız bir denetim mekanizması oluşturmalıdır. Bu denetim mekanizması, tedarik zincirindeki her aşamanın doğrulama ve değerlendirme süreçlerini içermelidir. Öncelikle, şirketin tedarik zincirinde yer alan tüm paydaşlarla

iş birliği yaparak ortak bir iç kontrol sistemi ve standartları oluşturulmalıdır. Bu standartlar, çevresel ve sosyal etkilerin değerlendirilmesini, etik standartlara uyumu ve kaynakların doğrulanmasını içermelidir. Daha sonra, iç kontrol sistemiyle ilgili süreçler ve sorumluluklar net bir şekilde belirlenmelidir. Her aşamada, belirli denetim faaliyetleri ve bilgi toplama yöntemleri uygulanmalıdır. Bu, izlenebilirlik ve sorumluluk sağlayacak bir veri yönetim sistemiyle desteklenmelidir, ayrıca, şirketin iç kontrol çalışmalarının etkinliğini artırmak için eğitim ve farkındalık programları düzenlenmelidir. Tüm çalışanlar, tedarik zinciriyle ilgili riskleri ve iç kontrol uygulamalarını anlamalı ve bu konuda bilinçli olmalıdır. Son olarak, bağımsız denetçilerin katılımıyla periyodik denetimler gerçekleştirilmeli ve sonuçlar şirket yönetimiyle paylaşılmalıdır. Bu denetimler, iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmeler yapmak için önemli bir geri bildirim mekanizması sağlayacaktır. Söz konusu bağımsız denetim mekanizması, şirketin kıymetli maden tedarik zincirinde sürdürülebilirlik, şeffaflık ve sorumluluk standartlarını sağlama konusunda daha güçlü bir konuma gelmesini sağlayacaktır. Aynı zamanda, paydaşların güvenini artıracak ve sektörde öncü bir rol oynamasına yardımcı olacaktır.

Bu araştırma bağımsız güvence raporunu 2021 rapor dönemini ele alarak bir sonuç ortaya koymuştur. Bundan sonra yapılacak araştırmalarda 2021 ve 2022 yıllarında gerçekleştirilecek olan bağımsız güvence raporlama çalışmaları karşılaştırarak ilk raporlama ve ikinci uygulama arasındaki farklılık ve benzerlikleri incelenebilir. Bu süreçte iki dönem arasında meydana gelen değişikliklerin nedenleri, sonuçları ve etkileri araştırılıp ve analiz edilebilir. Elde edilen sonuçlar 2021 ve 2022 yılları arasındaki dönemlerin raporlama başarıları, zorlukları ve kullanıcılar açısından değerlendirilebilir. Ayrıca 2021 ve 2022 yılları arasındaki dönemlerde ortaya çıkan benzerlikler de incelenebilir. Bu değerlendirme her iki dönemdeki çalışmaların güçlü yönlerini ve iyileştirme alanlarını ortaya koyarak gelecekte yapılacak çalışmalar için temel oluşturacaktır. Gelecek çalışmalarda daha verimli ve etkili bir yaklaşımın geliştirilmesine katkı sağlayacaktır. Bu analiz ilgili paydaşların daha iyi bilgilendirilmesini ve karar alma süreçlerinin daha sağlam temellere dayanmasını sağlayarak araştırma alanında olumlu bir etki yaratacaktır.

7. SONUÇ

İncelenen yetkili müessese şirketlerinin bağımsız güvence denetimi raporlarının raporlama sistemi aynı olmakla beraber, raporlarda sunulan bilgi ve açıklamalarda birebir aynı veya standart ifadelerle yer verilmesi güvence denetimi raporlama sürecinde bazı endişeleri beraberinde getirmektedir. Bu tür bir raporlama uygulaması, araştırma konusunu oluşturan yetkili müessese şirketlerinin güvence denetimi raporlama döneminin ilk uygulama örneği olarak kabul edilebilir olmakla birlikte, gelecek yıllarda aynı şekilde raporlamaya devam edilmesinin bilgi kullanıcıları açısından yeterli bir raporlama çerçevesi sağlayamayacağı söylenebilir. Buna göre bağımsız güvence raporlarında sunulacak bilgi ve açıklamaların her bir şirket tarafından ayrı bir şekilde değerlendirilmesi ve ele alınması daha sağlıklı bir yaklaşım olacaktır. Bu şekilde bir raporlama ile çeşitlilik ve özgünlük açısından daha dengeli bir tablo sunulabilecektir. Farklı şirketlerin kendilerine özgü raporlama sunum ve açıklamalarına yer vermesi güvence denetimleri açısından şirketlerin özel koşullarını ve performanslarını daha iyi yansıtacak ve bilgi kullanıcılarına daha fazla güven verecektir.

Tek düzen bir raporlama sistemi raporlamada standardizasyonun sağlanması açısından olumlu olmakla birlikte, şirketlerin farklı ihtiyaçları ve yapıları göz önüne alındığında güvence denetimleri açısından eksik veya yanıltıcı olabilmektedir. Bağımsız güvence denetimlerinin değerlendirme ve raporlama sürecinin daha bütünsel ve şirket bazında özelleştirilmiş bir şekilde gerçekleştirilmesi, bilgi kullanıcılarına daha net ve güvenilir bir raporlama yapılmasını sağlayacaktır. Bu şekilde, her şirketin kendine özgü performansını değerlendirmek ve şeffaf bir şekilde açıklamak mümkün olacaktır. Tek düzen bir raporlama sistemi, şirketlerin benzersiz özelliklerini ve faaliyetlerini de ihmal edebilmektedir. Kıymetli maden sektöründe faaliyet gösteren şirketler, farklı risklerle karşı karşıya kalabilmekte ve bu nedenle raporlama ihtiyaçları da farklılık gösterebilmektedir. Bu yüzden bağımsız güvence raporları, her bir şirketin özel koşulları da dikkate alarak daha kapsamlı bir şekilde değerlendirilmelidir. Ayrıca

bağımsız güvence raporları, şirketlerin yönetim süreçlerini, iç kontrollerini ve risk yönetimini objektif bir şekilde değerlendirmek için de önemli bir araçtır. Farklı şirketlerin raporlama süreçleri incelendiğinde, bu raporlar aracılığıyla şirketlerin finansal durumları hakkında daha geniş bir perspektif elde edilebilir. Bu kapsamda kıymetli maden sektöründe faaliyet gösteren ve araştırma kapsamında incelenen yetkili müessese şirketlerinin bağımsız güvence raporlarının daha kapsamlı şekilde sunumunun sağlanması bir ihtiyaçtır. Ayrıca ilgili raporların sonuç bölümleri güvence denetimi ile ilgili konuların tüm yönlerini kapsamlı şekilde analiz edecek şekilde hazırlanmalı ve bu doğrultuda görüş verilmelidir. Daha kapsamlı bir bağımsız güvence raporlaması güvence denetimi standartlarında ve kıymetli maden tedarik zinciri güvence denetimlerine yönelik ilgili yönerge ile rehberlerde belirtilen ilgili konuların daha detaylı bir şekilde incelenmesi, daha kapsamlı bilgi ve açıklamaya yer verilmesi ve daha fazla veri ile kanıtların sunulması anlamına gelmektedir. Nitekim bağımsız güvence raporlarında ilgili standart, yönerge ve rehberler uyarınca istenilen tüm bilgilere eksiksiz olarak yer verilmesi raporların güvenilirliği açısından büyük önem taşımaktadır. Bu yüzden bağımsız güvence raporlarında GDS 3000- Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimi Standardının açıklama gerekliliklerinin tam olarak karşılanamaması durumunda, bu durum raporda sebepleriyle birlikte belirtilmeli ve hangi açıklamaların eksik olduğu ya da ne gibi düzeltmelerin yapılması gerektiği açıkça ifade edilmelidir. Böylece bilgi kullanıcıları açısından bağımsız güvence raporlarının doğruluğu ve güvenilirliği artırılabilir.

Araştırma kriterlerine en yüksek ve en düşük düzeyde uyum sağlayan yetkili müessese şirketlerinin bağımsız denetimlerini yapan şirketler ise aşağıda açıklanmıştır.

En yüksek düzeyde uyum sağlayan 8 yetkili müessese bulunmaktadır. Bu yetkili müesseselerin uyum oranı %87,5'tur. Aşağıda yetkili müesseselerin isimleri ve hangi bağımsız denetim şirketi tarafından denetlendiği açıklanmıştır.

Ahlatçı Döviz ve Kıymetli Madenler Yetkili Müessese A.Ş. (Finansal Eksen Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.)

Denge Döviz Kıymetli Maden ve Yetkili Müessese A.Ş. (Arsen Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.)

Ehg Yetkili Müessese A.Ş. (Edit Bağımsız Denetim Hizmetleri Anonim Şirketi)

Haznedar Yetkili Müessese A.Ş. (Arsen Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.)

Menekşe Yetkili Müessese A.Ş. (Edit Bağımsız Denetim Hizmetleri Anonim Şirketi)

Sağlamoğlu Yetkili Müessese A.Ş. (PKF Aday Bağımsız Denetim A.Ş.)

Sembol Yabancı Para ve Kıymetli Madenler Yetkili Müessese Ticareti A.Ş. (Edit Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.)

Yıldız Döviz ve Yetkili Müessese A.Ş. (Arsen Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.)

En düşük düzeyde uyum sağlayan 1 yetkili müessese şirketi bulunmaktadır. Bu yetkili müessesenin uyum oranı %37,5'tur. Aşağıda yetkili müessese şirketinin ismi ve hangi bağımsız denetim şirketi tarafından denetlendiği açıklanmıştır.

Altınkaynak Döviz ve Kıymetli Maden Yetkili Müessese A.Ş. (Note Office Uluslararası Bağımsız Denetim Danışmanlık ve YMM A.Ş.)

İncelenen yetkili müessese şirketlerinden sınırlı güvence görüşü verilen iki kıymetli maden ve yetkili müessese şirketi bulunmaktadır. Bu şirketler Altınkaynak Döviz ve Kıymetli Maden Yetkili Müessese A.Ş. ile Kule Yetkili Müessese Anonim Şirkettir. Bu şirketlerin güvence raporunu hazırlayan bağımsız denetim şirketleri ise farklı bağımsız denetim şirketleridir. Altınkaynak Döviz ve Kıymetli Maden Yetkili Müessese A.Ş.'nin raporunu hazırlayan Note Office Uluslararası Bağımsız Denetim Danışmanlık ve YMM A.Ş.'dir. Kule Yetkili Müessese Anonim Şirketinin raporunu hazırlayan bağımsız denetim şirketi ise YKY Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi'dir.

KAYNAKLAR

- Altıntaş, D. N.** (2011). *Bağımsız Denetim ve vergi Denetimi Dışındaki Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Arthur, W., Wayne, S., & Göktürk, Ç.** (1975). Muhasebe Denetimi Standartları ve Yöntemleri. *Bilimsel Yayınlar Derneği*, 1(5), s. 2.
- Atabay, E.** (2016). *Destek Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Hizmetleri (GDS 3402): Türkiye'de Finansal Sektördeki Farkındalığın Ölçümlemesi*. Karadeniz Teknik Üniversitesi, Doktora Tezi.
- Atabay, E., & Dinç, E.** (2016). Güvence Denetim Standartları ve Güvence Denetim Süreci. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(21), s. 1527-1541.
- Bezirci, M., & Karasioğlu, F.** (2011). Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi. *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*(21), 571-592.
- Borsa İstanbul, Sorumlu Tedarik Zinciri Güvence Denetimi Yönergesi.** (2021, Mart 05). <https://www.borsaistanbul.com/files/sorumlu-tedarik-zinciri-guvence-denetimi-yonergesi-31yon05-05032021.pdf> adresinden alındı
- Borsa İstanbul, Genel Bilgiler.** (2023, Haziran 01). <https://borsaistanbul.com/tr/sayfa/64/genel-bilgiler>
- Borsa İstanbul, Yetki Verilenlere İlişkin Bilgiler.** (2023, Haziran 01). <https://borsaistanbul.com/tr/sayfa/194/yetki-verilenlere-iliskin-bilgiler?groupId=4&authId=201>
- Borsa İstanbul, Kılavuzlar.** (2023, Haziran 01). https://www.borsaistanbul.com/data/kilavuzlar/Kiyetli_Madenler_ve_Taslar_Piyasasi.pdf
- Borsa İstanbul.** (2021, Mart 05). *Sorumlu Tedarik Zinciri Uyum Yönergesi*. <https://www.borsaistanbul.com/files/sorumlu-tedarik-zinciri-uyum-yonergesi-31yon03-05032021.pdf> adresinden alındı

- China Audit Society.** (1999). *History and Development of State Audit in China.* State Audit and Accountabilitiym.
- Çelen, E.** (tarih yok). Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi. *Mali Çözüm Dergisi.*
- Demir, M., Çiçekay, H., Arslan, Ö., & Arslan, E.** (2016). MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ BAĞIMSIZ DENETÇİLİK MESLEĞİ HAKKINDAKİ DÜŞÜNCELERİ: VAN İLİNDE BİR ARAŞTIRMA . *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 17(1), s. 37-56.*
- Demir, Ö.** (2006). İç Kontrol Kavram Modelleri. *Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, 8.*
- Dewar, A.** (1985, August). Value for Money Audit; The First 800 Years. *Public Finance and Accountancy, 10-12.*
- Dinç, E., & Atabay, E.** (2016). Güvence Denetim Standartları ve Güvence Denetim Süreci. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 5(21), s. 1527-1541.*
- Elden Ürgüp, S., & Başar, R.** (2021). Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler ve Bu Düzenlemelerin Etkileri Üzerine Bir Araştırma: Kayseri ve Sivas İli Örneği. *18(3), s. 2251-2280.*
- Erdoğan, M.** (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi(5), s. 51-63.*
- Ergüden, D. D.** (2020, Ekim 25). *Güvence Denetim Standartları.*
<https://vergialgi.com/gds-3000-ve-aa1000-guvence-denetim-standartlari>
adresinden alındı
- Hazine ve Maliye Bakanlığı.** (2020). Kıymetli Madenler Ve Kıymetli Taşlar Piyasasında Faaliyet Gösteren Yükümlü Kurum Ve Kuruluşlar Sektör Araştırma Raporu. Ankara: MASAK
- Fırat, A., & Şahin, M.** (2012). 1 TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİMİN GÖZETİMİ VE DENETİM FAALİYETLERİNİN GELİŞİMİ VE TARİHÇES. *Muhasebe ve Denetim Dünyası, s. 1-10.*

- Fırat, A., & Şahin, M.** (2012). Türkiye'de Bağımsız Denetimin Gözetimi ve Denetim Faaliyetlerinin Gelişimi ve Tarihçesi. *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, 1-10.
- Güredin, P., & Uyar, P.** (2020). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*.
- Güvemli, O., & Özbirecikli, M.** (2011). Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011. *Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*, 146-180.
- Güzel, A.** (2022, Ağustos 30). <https://ekovergi.com/bagimsiz-denetimin-onemi-ve-fonksiyonlari/> adresinden alındı
- ISMMMO.** (2009). *Denetim Standartları*. ISMMMO: <https://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/4%20denetim%20standartlari.pdf> adresinden alındı
- Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Yönetmelik.** (2012). <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5136/Kamu-Gözetimi-Muhasebe-ve-Denetim-Kurumunun-Teşkilat-ve-Görevleri-Hakkında-Yönetmelik> adresinden alındı
- Kardeş Selimoğlu, P., Özbirecikli, P., & Uzay, P.** (2019). *Bağımsız Denetim* (Cilt 3.Basım).
- Kartal, M. T.** (Nisan 2019). *Uygulamalı Finansal Tablolar Analizi* (s. 306). içinde
- Kavut, D., Taş, D., & Şavlı, D.** (2009). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim. *İSMMMO Yayınları*.
- KGK, Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar.** (tarih yok). [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararları/ETİK%20KURALLAR/BAĞIMSIZ%20DENETÇİLER%20İÇİN%20ETİK%20KURALLAR\(1\).pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararları/ETİK%20KURALLAR/BAĞIMSIZ%20DENETÇİLER%20İÇİN%20ETİK%20KURALLAR(1).pdf) adresinden alındı
- KGK, BDS 200.** (tarih yok).
- KGK, BDS 500.** (2019). *Bağımsız Denetim Kanıtları*. [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20500_%20kurum%20sitesi\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20500_%20kurum%20sitesi(1).pdf) adresinden alındı

KGK, BDS 500. (2019). *Bağımsız Denetim Kanıtları*.

[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20500_%20kurum%20sitesi\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20500_%20kurum%20sitesi(1).pdf) adresinden alındı

KGK, GDS 3000. (tarih yok).

[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/GDS/3000%20site\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/GDS/3000%20site(1).pdf) adresinden alındı

KGK, GDS 3000. (tarih yok). Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri:

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/TDS/GDS3000_5_11_2015.pdf - adresinden alındı

KGK, GDS 3400. (tarih yok). İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi:

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/GDS/GDSYeni11092019/GDS_3400.pdf adresinden alındı

KGK, GDS 3402. (tarih yok). Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları:

https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararları/GÜVENCE%20DENETİM%20STANDARTLARI/GDS_3402.pdf adresinden alındı

KGK, GDS 3420. (tarih yok). Bir İzahnamede Yer Alan Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri:

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/GDS/GDSYeni11092019/GDS_3420.pdf adresinden alındı

KGK, İHS 4400. (tarih yok).

https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/İHS%204400.pdf adresinden alındı

KGK, İHS 4410. (tarih yok).

<https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/IHS/İHS%204410.pdf> adresinden alındı

KGK, KKS 1. (tarih yok).

[https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/KKS%201\(1\).pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/KKS%201(1).pdf)
adresinden alındı

KGK, TMS1. (2018). *TMS 1 Finansal Tabloların Sunuşu*. Kamu Gözetim Kurumu:

<https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS%201%20Finansal%20Tabloların%20Sunuluşu.pdf> adresinden alındı

Khan, H., Arkam, M., & Eroğlu, Ç. (1995, Ekim-Aralık). Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş. *Sayıştay Dergisi*, 19.

Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası Operasyon Direktörlüğü. (2021, Mart 05). *Borsa İstanbul A.Ş. Sorumlu Tedarik Zinciri Güvence Denetimi Yönergesi*. Borsa İstanbul. adresinden alındı

Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası Operasyon Direktörlüğü. (2021, Aralık 23). *Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Prosedürü*. Borsa İstanbul A.Ş. adresinden alındı

Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası Operasyon Direktörlüğü. (2023, 04 04). *Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasası Prosedürü*. Nisan 2023 tarihinde Borsa İstanbul: <https://www.borsaistanbul.com/files/kiymetli-madenler-ve-kiymetli-taslar-piyasasi-proseduru-31-pro-11.PDF> adresinden alındı

Köse, H. (1999, Nisan-Haziran). Denetim ve Demokrasi. *Sayıştay Dergisi*(33), 62-85.

Kubalı, D. (1999, Mart). Performans Denetimi. *Amme İdaresi Dergisi*, 32(1), 31-62.

Kutlu, H. A. (2017). *Meslek Etiği* (Cilt 5). Nobel.

Külte, M. (2013). *İşletmelerde Denetim Komitesinin Bağımsız Denetim ve İç Denetimi Gözetimi*. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi.

Maliye Bakanlığı, (2021). *Bağımsız Denetim Kuruluşları Sektör Araştırma Raporu*. Araştırma, T.C. Maliye Bakanlığı Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı, Ankara.

Maliye Bakanlığı, (2021). *Bağımsız Denetim Kuruluşları Sektör Araştırma Raporu*. T.C. Maliye Bakanlığı Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı, Ankara.

Mevzuat, *Bağımsız Sigorta Denetimine İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik*. (tarih yok).

<https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=12251&mevzuatTur=KurumVeKurulusYonetmeligi&mevzuatTertip=5> adresinden alındı

Mevzuat, *Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tarafından Yapılacak Denetime İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*. (2006, Temmuz 07).

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=10522&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5> adresinden alındı

Okan Gökten, P., & Gökten, S. (2016). Uluslararası Eğitim Standartlarına Genel Bakış: Geçerliliğinin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(6).

Özçelik, H., Şenol, H., & Aktürk, A. (2014). Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açıları ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(62), s. 55-72.

Özdemir, O. K. (2020). *Bağımsız Denetçiler İçin Güvence Hizmetlerinde Etik Kurallar*. Yüksek Lisans Tezi.

Özulucan, A., Arslan, S., & Keleş, D. (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarının 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Yer Alan Bağımsız Denetim ile İlgili Hususlar Hakkındaki Görüşlerine Yönelik Ordu İlinde Bir Araştırma. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 9(1), s. 25-42.

PCAOB, *Auditing Standard No. 1: References to the PCAOB in Auditors' Reports*.

(2015, Eylül 17). PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board): https://pcaobus.org/oversight/standards/auditing-standards/details/Auditing_Standard_1 adresinden alındı

Resmi Gazete, 5411 Sayılı *Bankacılık Kanunu*. (tarih yok).

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/04/20150402-5.htm> adresinden alındı

Resmi Gazete, 5684 Sayılı *Sigortacılık Kanunu*. (tarih yok).

<https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=12251&mevzuatTur=KurumVeKurulusYonetmeligi&mevzuatTertip=5> adresinden alındı

Resmi Gazete, *Kıymetli Maden Standartları Ve Rafinerileri Hakkında Tebliğ (Tebliğ No: 2006/1) 'De Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ*. (2021, Şubat 21). Resmi Gazete: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/02/20210221-9.htm> adresinden alındı

Sanal, R. (2002). Türkiye'de Yönetmelik Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu. *TODAİE Yayınları*(314).

Sermaye Piyasası Kurumu, *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ*. (2013, Haziran 28). Sermaye Piyasası Kurulu: [https://spk.gov.tr/data/635b6d211b41c62c78189ce9/Bağımsız%20Denetim%20Tebliğ%20\(2\).pdf](https://spk.gov.tr/data/635b6d211b41c62c78189ce9/Bağımsız%20Denetim%20Tebliğ%20(2).pdf) adresinden alındı

Sermaye Piyasası Kurumu, *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri:X, No:22*. (tarih yok). <https://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590> adresinden alındı

Sezer, Y. (1997, Ekim-Kasım). Yetkili Müesseseler. *Vergi Denetmenleri Derneği*(31), 57. https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/1997-031-Yetkili_Muesseseler-Yilmaz_Sezer%20.pdf adresinden alındı

Sharma, N. (2022, Şubat 17). *Difference Between Audit Assurance*. <https://www.linkedin.com/pulse/difference-between-audit-assurance-nitin-sharma> adresinden alındı

Süklüm, D. D. (2020). Denetim Kalitesinin Bağımsızlık İlkesi ve Etik İlişkisi Bağlamında İncelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 11(Ek), s. 17-28.

Tanrıverdi, Ö. (2021). Bağımsız Denetim Sürecinde Kanıt Toplama ve Görüş Oluşturmada Analitik İnceleme Tekniklerinin Uygulanması.

Türk Dil Kurumu, (2023). Türk Dil Kurumu: <https://sozluk.gov.tr> adresinden alındı

TÜRMOB, *Uluslararası Eğitim Bildirileri El Kitabı*. (2015). TÜRMOB Yayınları.

TÜRMOB. (2018, Kasım 14). 3568 Sayılı Yasa. TÜRMOB: https://www.turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/3568%20SAYILI%20YASA/3568SayılıYasa_14_11_2018.pdf adresinden alındı

- Ulusay, H., Eren, E., & Köylü, Ç.** (2012, Temmuz). 6102 SAYILI YENİ TÜRK TİCARET KANUNU (TTK)'NUN MUHASEBE VE DENETİM UYGULAMALARINA GETİRDİĞİ YENİLİKLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s. 11-33.
- Uyar, S.** (2016). Güvence Denetimi Standartları ve İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi (Geleceğin Denetimi). *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*(21), s. 1543-1554.
- Uzay, Ş., Tanç, A., & Erciyes, M.** (2009). Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1. *Mali Çözüm Dergisi*(95), 125-140.
- Vaidya, D.** (tarih yok). *Audit vs Assurance*. <https://www.wallstreetmojo.com/audit-vs-assurance/> adresinden alındı
- Yalçınkaya, D.** (2019, Kasım 04). <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/doganyalcinkaya/003/> adresinden alındı
- Yılmaz, B.** (tarih yok). Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulama Alanı. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 142.

ÖZGEÇMİŞ

Ad-Soyad: İrem Talaşlı

ÖĞRENİM DURUMU

Lisans : 2021, İstanbul Ticaret Üniversitesi, İşletme Fakültesi,
İşletme(İngilizce)

Yüksek Lisans. : 2023, Haliç Üniversitesi, Muhasebe ve Denetim Anabilim Dalı,
Muhasebe ve Denetim Tezli Yüksek Lisans Programı

MESLEKİ DENEYİM VE ÖDÜLLER:

1	YMM Bengi Özen	01.04.2016-30.09.2016	Stajyer
2	Süreç Bağımsız Denetim A.Ş.	15.12.2020-05.05.2022	Denetçi Yardımcısı
3	Süreç Bağımsız Denetim A.Ş. - YMM Bengi Özen	06.05.2022- 21.04.2023	SMMM Stajyeri
4	İstanbul Medeniyet Üniversitesi	24.04.2023- devam	Araştırma Görevlisi