

**TÜRK HAVA KURUMU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİME YÖN VEREN DÜZENLEMELER
ÇERÇEVESİNDE DENETÇİ BAĞIMSIZLIĞI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Fatma GOCUKLAR

İşletme Anabilim Dalı

İşletme Programı

OCAK 2017

**TÜRK HAVA KURUMU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİME YÖN VEREN DÜZENLEMELER
ÇERÇEVESİNDE DENETÇİ BAĞIMSIZLIĞI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Fatma GOCUKLAR

1303811013

İşletme Anabilim Dalı

İşletme Programı

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Mustafa Kerem YÜKSEL

Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün 1303811013 numaralı Yüksek Lisans öğrencisi, "Fatma GOCUKLAR", ilgili yönetmeliklerin belirlediği gerekli tüm şartları yerine getirdikten sonra hazırladığı "Türkiye'de Bağımsız Denetime Yön Veren Düzenlemeler Çerçevesinde Denetçi Bağımsızlığı" başlıklı tezini, aşağıda imzaları olan jüri önünde savunmuş ve oy birliği ile başarılı olarak kabul edilmiştir.

Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. M. Kerem YÜKSEL
Türk Hava Kurumu Üniversitesi

Kabul/Red

☒☐

Jüri Üyeleri : Prof. Dr. Tolga OMAV
Türk Hava Kurumu Üniversitesi

Kabul/Red

☒☐

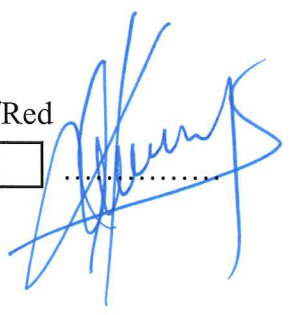
: Yrd. Doç. Dr. Aynur AKPINAR
KTO Karatay Üniversitesi

Kabul/Red

☒☐

: Yrd. Doç. Dr. M. Kerem YÜKSEL
Türk Hava Kurumu Üniversitesi

Kabul/Red

☒☐

Tez Savunma Tarihi: 26 Ocak 2017

ONAY
Yrd. Doç. Dr. Ruhi KILIÇ
Enstitü Müdürü
Tarih: 21.../..02../..2017..



TÜRK HAVA KURUMU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum, “Türkiye’de Bağımsız Denetime Yön Veren Düzenlemeler Çerçevesinde Denetçi Bağımsızlığı” adlı çalışmamın, tarafımdan akademik etik ve kurallara aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım kaynakların kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.



16.01.2017

Fatma GOCUKLAR

ÖNSÖZ

Bu tez çalışmamı hazırlama sürecinde bana her türlü desteğini esirgemeyen ve yol gösteren Sayın Yrd. Doç. Dr. Aynur AKPINAR'a, Sayın Yrd. Doç. Dr. Mustafa Kerem YÜKSEL'e yoğun ve stresli dönemlerde hep yanımda olan aileme teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Ocak 2017

Fatma GOCUKLAR

İÇİNDEKİLER

[illegible]

1.6.1.5	Denetim mekanizmasının dünya üzerindeki tarihsel gelişimi.....	16
1.6.1.6	Türkiye’de denetimin gelişimi	17
1.6.1.6.1	Cumhuriyet öncesi dönem	18
1.6.1.6.2	Cumhuriyet sonrası dönem	19
1.6.2	Bağımsız Denetime Yön Veren Standartlar, Mesleki Etik Kurallar ve Denetçi Bağımsızlığı	21
1.6.2.1	Bağımsız denetime yön veren uluslararası standartlar	21
1.6.2.1.1	AICPA’nın kuralları	22
1.6.2.1.2	Sarbanes – Oxley Kanunu ve SEC’in kuralları	22
1.6.2.1.3	Avrupa Birliği Komisyonu’nun kuralları	24
1.6.2.1.4	IFAC’ın kuralları	25
1.6.2.1.5	Diğer uluslararası kuruluşların kuralları	25
1.6.2.2	Bağımsızlık kavramı	26
1.6.2.3	Bağımsızlığı etkileyen unsurlar	26
1.6.2.4	Bağımsız denetçi	27
1.6.2.4.1	Bağımsız denetçiliğin genel standartları.....	31
1.6.2.4.1.1	Çalışma alanı standartları.....	31
1.6.2.4.1.2	Raporlama standartları	31
1.6.2.4.1.3	Mesleki eğitim ve deneyim.....	32
1.6.2.4.1.4	Bağımsızlık	32
1.6.2.4.1.5	Gerekli mesleki özen.....	33
1.6.2.4.1.6	Planlama.....	33
1.6.2.4.1.7	Denetim sonu raporlama standartları.....	34
1.6.2.5	Bağımsız denetim süreci	34
1.6.2.5.1	Müşteri seçimi ve işin kabul edilmesi	35
1.6.2.5.2	Denetim planlaması	36
1.6.2.5.3	Denetim programının yürütülmesi.....	37
1.6.2.5.4	Denetimin tamamlanması ve raporlanması	37
1.6.2.5.4.1	Olumlu görüş	38
1.6.2.5.4.2	Şartlı görüş (Sınırlı olumlu görüş)	38
1.6.2.5.4.3	Olumsuz görüş bildirme.....	39
1.6.2.5.4.4	Görüş bildirmekten kaçınma (Görüş bildirmeme).....	40
1.6.2.6	Denetçinin bağımsızlığını etkileyen faktörler.....	40
1.6.2.7	Denetçinin bağımsızlığının zedelendiği durumlar	42
1.6.2.7.1	Nepotizm.....	43
1.6.2.7.2	Etik pozisyon algısı.....	45
1.7	Araştırmanın Sınırlılıkları	45
İKİNCİ BÖLÜM		46
2. YÖNTEM		46
2.1	Araştırmanın Yöntemi.....	46
2.2	Araştırmanın Evreni	46
2.3	Araştırmanın Örneklemi.....	46
2.4	Veri Toplama	46

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	47
3. BULGULAR VE TARTIŞMA	47
3.1 Genel Bakış	47
3.2 Türkiye’de Yapılan Araştırmalara Örnekler	51
3.3 Türkiye’de Bağımsız Denetimi Düzenleyen Kurum ve Kuruluşlar.....	52
3.3.1 3568 Sayılı Kanun, Tasdik İşlemleri ve Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesi	53
3.3.2 SPK ve Bağımsız Denetim.....	54
3.3.3 Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu ve Bağımsız Denetim	55
3.3.4 Bankalar Kanunu ve Bağımsız Denetim	56
3.3.5 Sigorta Murakabe Kanunu ve Bağımsız Denetim	57
3.3.6 TTK Düzenlemeleri.....	58
3.3.7 KGK Düzenlemeleri.....	58
3.4 Bulgular / Kamu Gözetim Kurumu’ndan Önceki Uygulamaların Karşılaştırılması	59
3.4.1 Bağımsız Denetçiliğe Ait İlke ve Esaslar.....	59
3.4.2 Denetçinin Bağımsızlığını Etkileyen Faktörler	63
3.4.3 Bağımsız Denetçilerin Sahip Olması Gereken Özellikler	66
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	69
4. SONUÇLAR VE ÖNERİLER	69
4.1 Sonuçlar.....	69
4.2 Öneriler	71
KAYNAKLAR	73
ÖZGEÇMİŞ	80

TABLO LİSTESİ

Tablo 1.1 : Amacına ve Konusuna Göre Denetim Türleri	8
Tablo 1.2 : Bağımsız Dış Denetimin Tarihsel Gelişimi	17
Tablo 3.1 : Bağımsız Denetçiliğe Ait İlke Ve Esaslar	63
Tablo 3.2 : Denetçinin Bağımsızlığını Etkileyen Faktörler	66
Tablo 3.3 : Bağımsız Denetimcilerin Sahip Olması Gereken Özellikler	68



ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1.1 : Denetimde finansal raporlamanın gerekliliği	7
---	---



KISALTMALAR

AICPA	: Amerika Eğitim Programı Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
FASB	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FEE	: Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
IAASB	: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
ICAEW	: İngiltere ve Galler Muhasebe Uzmanları Enstitüsü
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IOSCO	: Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Organizasyonu
ISAs	: Uluslararası Denetim Standartları
ISB	: Bağımsızlık Standartları Kurulu
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
SEC	: Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMÖB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları

ÖZET

TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİME YÖN VEREN DÜZENLEMELER ÇERÇEVESİNDE DENETÇİ BAĞIMSIZLIĞI

GOCUKLAR, Fatma

Yüksek Lisans, İşletme Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Mustafa Kerem YÜKSEL

Ocak 2017, 80 Sayfa

Bu çalışmanın temel amacı bağımsız denetime yön veren düzenlemeler çerçevesinde Türkiye’de denetçi bağımsızlığını incelemek olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla, bu çalışmada ilgili mevzuat esas alınarak analiz yapılmaya çalışılmıştır. Bu amaçla konu üzerinde daha önce yapılmış olan çalışmalar incelenmiş ve bu çalışmaların belirlediği kriterler analiz için baz alınmıştır. Çalışma giriş, yöntem bulgular ve tartışma ve sonuç ve öneriler olmak üzere toplam dört bölümden oluşmaktadır. Bu çalışmanın sonucunda, Kamu Gözetim Kurumu bu alandaki yasal düzenleme ve uygulamalardaki eksikliklerin giderilmesinde önemli bir konuma sahip olmuştur. Bu anlamda yeni kurulan (Kamu Gözetim Kurumunun) bağımsız denetime ilişkin düzenlemeleri, uluslararası standartlara yükseltmesi beklenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Bağımsız Denetim, Türkiye’de Bağımsız Denetim

ABSTRACT

EXAMINING INDEPENDENT AUDITING IN THE CONTEXT OF STANDARTS SET BY TURKISH AUTHORITIES

GOCUKLAR, Fatma

Master, Department of Management

Thesis Supervisor: Assist. Prof. Mustafa Kerem YÜKSEL

January 2017, 80 Pages

The ultimate objective of this study was to examine the standards set by Turkish authorities in terms of independent auditing. In this perspective, this study was design as a content analysis in which the standards set by the Turkish authorities are examined in detail and rules were taken as a base for the analysis. The study consists of three sections. The results of the study indicated that all the standards established by the authorities are not enough for setting the adequate independent auditing. The most adequate standards were determined as the standards set by the BDDK and SPK however it was also identified that these standards were also not good by means of political and social independency. Accordingly, it is expected that the new Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority will establish a better standards in the country and will raise the quality of the standards to the international level.

Key Words: Auditing, Independent Auditing, Independent Auditing in Turkey

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

1.1 Problem Durumu

Bağımsız denetimin temel amacı; tüm önemli noktalarıyla finansal verilerin ve tabloların, finansal raporlama standartları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde oluşturulup oluşturulmadığı hususunda bağımsız denetçi görüşünün oluşturulması şeklinde belirtilmektedir.

Muhasebe kayıt ve hesaplarının üçüncü bir kişi tarafından denetlenmesi çok eskilere dayanmaktadır. Eski çağlardan Endüstri Devrimi'ne kadar geçen süreçte mali yönden sorumluluğu bulunan kişilerin işlerinde dürüst hareket edip etmediklerini tespit etmek için, işletmeciler ve kamu yöneticileri tarafından günümüzdeki muhasebe denetimini çağrıştıran incelemeler yaptırılmıştır. Globalleşme, denetimin tanımının ve denetim süreçlerinin kapsamını büyütmede ve gerçekleştirilecek denetimlerin hem daha sağlıklı hem de daha randımanlı şekilde yapılmasını gerekli hale getirmektedir. Denetim kavramının tanımının ve işleyişinin değişmesinde; gelişen menkul kıymetler piyasalarının, bilgiye ihtiyaç duyan birey ya da kuruluşların evrimleşen gereksinimlerinin, yabancı yatırımcılarda meydana gelen artışların ve uluslararası düzeyde meydana gelen ve dünya çapında olumsuz ekonomik sonuçlar doğuran Enron ve Worldcom gibi skandalların etkileri olmuştur.

Bu süreçte Amerika Birleşik Devletlerinde ardı ardına birçok işletmenin iflas etmesinden sonra, Sarbanes Oxley Yasası kabul edilmiş, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) bazı düzenlemeler gerçekleştirmiştir. Kamu çıkarlarının korunması ve yatırımcıların yeterince bilgilendirilebilmesi adına Uluslararası Denetim Standartları (UDS) (International Standards on Auditing-ISAs) benimsenmiş ve uluslararası anlamda buna benzer uygulama ve düzenlemelere olan ihtiyacın önemi artmıştır.

Türkiye’de de bankaların yaşamış oldukları iflaslar ve bunun yanında Avrupa Birliği uyum süreci içinde muhasebe mesleğinin uluslararası bir niteliğe kavuşturulması adına standart oluşturma çalışmaları nedeniyle bağımsızlık ve etik konularında düzenlemelerin global standartlara uygunluğunun gerekliliği ortaya çıkmıştır.

Ancak bu noktada denetimi yapacak olan kişilerin özellikleri de oldukça önemlidir. Denetim görevi teknik anlamda, denetim alanında yeterliliğini kanıtlayarak denetçi unvanını kazanmış kişiler tarafından üstlenilebilir. Fakat bu hususta önemli bir rol oynayan başka bir unsur ise; denetimde görev alacak olan denetçinin denetlenecek şirket ile arasında “bağımsızlığına gölge düşürecek”, “tarafsızlığı konusunda şüphe doğmasına neden olacak” ilişkilerin var olmaması olarak karşımıza çıkmaktadır. Bundan dolayı, birçok ülke tarafından “hangi denetçilerin denetim görevine seçilebileceği”, “kimlerin denetlenen şirkette denetçi olabileceği” yani “denetçi olarak atanma kriterleri” ne dair ilgili mevzuatlarında yasal düzenlemeler getirilmiştir. Denetçi olarak atanması düşünülen kimselerin tarafsız ve bağımsız hareket etmesinin güvence altına alınması adına onların bağımsızlık ve tarafsızlıklarına zarar vereceği düşünülen ilişki ve bağlantıları yasal düzenlemelerle belirlenmiştir.

Bağımsız denetim, “Bağımsız Denetim Kuruluşları” ve “Bağımsız Denetçiler” tarafından yapılmakta olup, bugüne kadar 196 adet bağımsız denetim kuruluşu ile 13.280 adet bağımsız denetçinin kamuya açık olarak tutulan “Bağımsız Denetim Resmi Siciline” kaydı bulunmaktadır.

Bu anlamda bu çalışmanın temel amacı, bağımsız denetime yön veren düzenlemeler çerçevesinde denetçi bağımsızlığının Türkiye’deki uygulamaları açısından incelemek olarak belirlenmiştir.

1.2 Problem Cümlesi

Ülkemizde 2011 yılında Kamu Gözetim Kurumu’nun kurulmasına kadar bağımsız denetim yetkisine sahip birçok kuruluş ve yasal düzenleme bulunmaktaydı; bu durum da bağımsız denetimde çok başlılığa sebep olmaktaydı. Bu kuruluşlardan en önemlileri; Sermaye Piyasası Kurumu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ve Enerji Piyasası Kurulu şeklinde sıralanabilir. Ayrıca Türk Ticaret Kanunu ve 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali

Müşavirlik Kanunu”nda bağımsız denetime yönelik düzenlemeler doğrudan veya dolaylı mevcuttur. Bu kuruluşlar ve yasal düzenlemelerin aralarındaki farkları ortaya koymak ve Kamu Gözetim Kurumu’nun bağımsız denetim ihtiyacına ilişkin düzenlemeleri karşılayabilecek kapasitede olup olmadığını tartışmak, bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

1.3 Alt Problemler

Bu çalışmanın temel amacı bağımsız denetime yön veren standartlar çerçevesinde denetçi bağımsızlığının Türkiye’deki uygulamalarını incelemek olarak belirlenmiştir. Çalışmanın alt amaçları şu şekilde sıralanabilir:

1. Bağımsız denetime yön veren standartların açıklanması
2. Bağımsız denetime yön veren standartların belirlenen ilkeler, özellikler ve kurallar doğrultusunda birbirleri ile karşılaştırılması
3. Kamu Gözetim Kurumu’nun bağımsız denetime yönelik düzenlemeleri karşılayabilecek nitelikte olup olmadığının ortaya konulması

1.4 Araştırmanın Önemi

Bağımsız denetimin dünyada ve ülkemizde önemli olduğu açıktır. Her ne kadar Avrupa ve Amerika gibi gelişmiş ülkelerde bağımsız denetime yön veren standartlar iyi ve net bir şekilde ortaya konmuş olsa da, ülkemizde 2011 yılına kadar bağımsız denetimde çok başlılık hâkim olmuş; 2011 yılında kurulan Kamu Gözetim Kurumu da siyasi açıdan tam bağımsızlığı olmadığı gerekçesiyle ciddi şekilde tartışılmıştır. Bu anlamda, bağımsız denetime yön veren kurum, kuruluş ve yasal düzenlemelerin birbirleri ile karşılaştırılarak ülkemizdeki bağımsız denetimin hangi boyutta olduğunu tespit etmek ve gelişmesi için gereken adımları ortaya koymak son derece önemlidir.

Bu bağlamda, bu çalışmada ilgili mevzuatlar esas alınarak analiz yapılmıştır. İlk önce konu üzerinde daha önce yapılmış olan çalışmalar incelenmiş daha sonra bu çalışmaların belirlediği denetçi bağımsızlığı kriterleri yürürlükteki düzenlemelerin birbirleri ile karşılaştırılmasında temel alınmıştır.

1.5 Kavramsal Çerçeve

Bu araştırma, temelde bağımsız denetim kavramı üzerine yoğunlaşmıştır. Araştırmada kullanılan terimler bu konuyla ilişkilidir.

Finansal verilerin bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi ve bu verilerin “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri” doğrultusunda düzenlenip düzenlenmediğinin kontrol edilmesi ve raporlaştırılarak görüş bildirilmesi sürecine “bağımsız denetim” denilmektedir. Başka bir deyişle bağımsız denetim; firmaların kamuoyu ile paylaşacağı veya kurulca talep edilen yıllık mali tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğunun ve doğruluğunun, yeterli güvence sağlayacak biçimde ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi adına, bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması suretiyle, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması şeklinde tanımlanmaktadır.

1.6 Kuramsal Çerçeve

1.6.1 Denetim, Denetim Süreci ve Gelişimi

1.6.1.1 Denetimin ortaya çıkması ve denetim kavramı

Denetim kavramı; bağımsız bir uzman kişi tarafından, iktisadi bir birim veya bir döneme ilişkin veri ve bilgilerin önceden belirlenen kıstaslara uygunluğunun derecesinin araştırılması, delil toplanması, değerlendirilmesi ve tüm bunların raporlanarak düzenlenmesi sürecini ifade etmektedir (Bozkurt, 2012: 23).

Denetim; Kontrol, Teftiş ve Revizyon gibi kavramlar ile oldukça karıştırılmaktadır. Kontrol kavramı, denetimin başlangıcı veya denetimden önce gelen faaliyeti ifade etmektedir (Selimoğlu, 2013). Teftiş ise daha farklı ve özel bir araştırma olup, bir şeyin aslının, doğrusunun veya işlerin doğru yürütülüp yürütülmediğinin değerlendirildiği incelemeyi ifade etmektedir. Denetimde bir şeyin geneline dair bir inceleme söz konusuysen, teftişte genel içindeki özel durumlara ilişkin bir inceleme vardır. Teftiş, bir alanda uygulanması gereken standart veya normlara uyulup uyulmadığının denetlenmesi için yapılmaktadır (Selimoğlu, 2013). Revizyon ise gözden geçirmek, tekrar incelemek anlamına gelir ve revizyonda

genellikle finansal olayların ve belge vs. gibi vergi hesaplarının incelenmesi söz konusudur (Selimoğlu, 2013).

Görüldüğü üzere teftiş, kontrol ve revizyon kavramları, denetim kavramı ile tam anlamıyla örtüşmediğinden denetimi tanımlamakta tek başına kullanılmamaktadırlar. Bu noktadan hareketle, denetimin başlıca sahip olduğu özellikler aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Haftacı, 2007: 2-3):

1. Denetimin konusunu meydana getiren çalışmalar belli bir iktisadi birim ya da dönem için yapılır.
2. Denetlenen bilgiler ile daha önceden belirlenen kıstaslar karşılaştırılır.
3. Denetim, işi bilen ehil kişiler tarafından yapılır.
4. Denetimde, ulaşılması gereken kanıtlar toplanır ve kanıtlar dayanaklarla karşılaştırılarak ayrıntılı bir şekilde değerlendirilir.
5. Varılan sonuçlar rapor haline dönüştürülerek yönetim kademesine ya da denetim görevini tevdi edenlere sunulur.
6. Denetim belirli bir süreçtir.

Denetimin ortaya çıkması, globalleşen dünya ve ekonomik gelişmeler ile dünya üzerinde var olan kıt kaynakların devletler tarafından paylaşılması ve bu ayrılan kaynakların ise söz konusu devletler tarafından halklarına faydalandırılması karşılığında vergi sistemleri oluşturulması sonucu meydana gelmiştir.

Denetim, işletmeler çevresindeki menfaat gruplarının gitgide genişlemesi neticesinde ise daha da fazla değer kazanmıştır. Dolayısıyla, işletmeler ile bağlantılı olan menfaat grupları, karar alma mekanizmasını işletirken temel ve güvenilecekleri kaynaklar olarak bağımsız denetim firmaları veya bağımsız denetçiler tarafından üretilmiş geçmiş dönem finansal göstergelerden yararlanırlar (Bezirci ve Karasioğlu, 2011). Finansal göstergeler ise finansal tablolardan oluşmaktadır. Finansal tablolar, ekonomik kararlar alması gereken birey ya da kurumların, işletmenin finansal hali, performans göstergeleri (faaliyet bilançoları) ve finansal pozisyonlarında meydana gelen her türlü değişim ile ilgili bilgi edinmelerine olanak sağlamaktır (Kavramsal Çerçeve, Md:12). Bu anlamda, mali tabloların haiz olması gereken kalite özellikleri anlaşılabilirlik, ihtiyaca hizmet edebilme, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik olarak belirtilmektedir (Kavramsal Çerçeve Md. 24). Bu özellikler denetim tarafından ortaya konulabilmektedir. İşletme ve işletme ile bağlantılı olan menfaat grupları arasında güven tesis edilmesi çok önemlidir ve

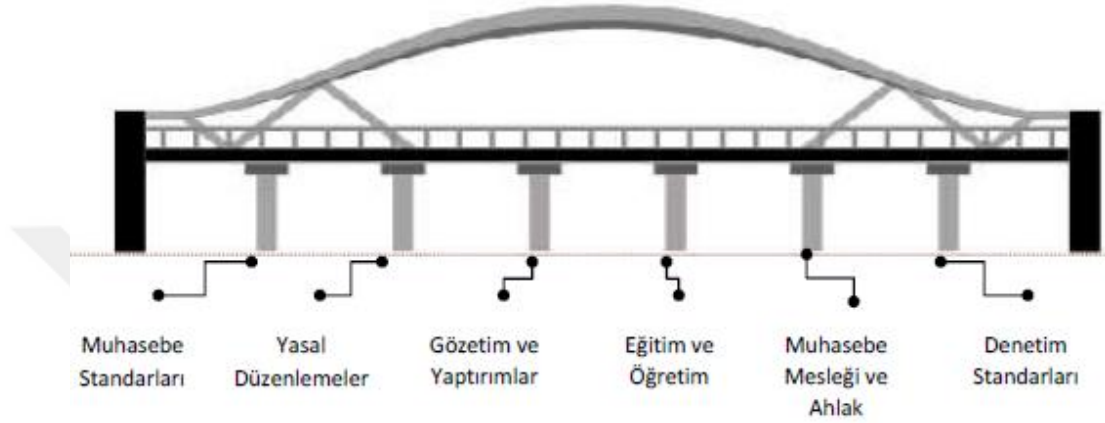
işletmeler tarafından hazırlanarak ilgili tarafların bilgisine sunulan finansal göstergeler ise bu güvenin tesis edilmesini sağlamaktadır. Hem finansal bilgiyi kullanan tarafların, hem de işletme dışından bağımsız ve tarafsız denetleyici birey ya da kuruluşların yaptıkları denetimler ortaya çıkarılmış finansal bilgilerin güvenilirliğini artırmaktadır ki bu denetimin işletmeler bazında ne derece önemli bir mekanizma olduğunu ortaya koymaktadır (Kaval, 2008: 7).

Herhangi bir ekonomik ünite ya da periyoda ilişkin bilgilerin daha önceden tanımlanmış olan kriterlere uygun olup olmadığının değerlendirilmesi ve söz konusu duruma ilişkin bir rapor oluşturmak için bağımsız bir uzmanca yapılan delil toplama ve değerlendirme prosedürü, yani denetim, hem işletmeler açısından hem de işletmelerin paydaşları tarafından oldukça önemli bir mekanizma olarak değerlendirilmektedir (Bozkurt, 2012: 23). Bu anlamda Selimoğlu (2013), bağımsız denetimi mali tablolar ve tüm finansal verilerin, finansal raporlamada belirlenmiş olan standartlara uygunluğu konusunda denetlenmesi ve bunların değerlendirilerek bir rapor oluşturulması şeklinde ifade etmiştir.

Selimoğlu'nun (2013) bağımsız denetim tanımını yaparken özellikle üzerinde durduğu üç önemli unsur bulunmaktadır. İlk olarak tanım, bağımsız denetimin önceden belirlenmiş ölçütlere (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile Türkiye Muhasebe Standartları) dayanması unsuruna dikkat çekmektedir. İkinci unsur ise bağımsızlık ilkesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Yapılan denetimin değeri, denetim raporunu kullanan kimselerin denetçinin bağımsızlığına olan inancı ile belirlenmektedir. Denetçinin hem kanıt toplarken, hem de toplamış olduğu kanıtları değerlendirme aşamasında önyargısız, uzman ve tarafsız biri gibi davranması beklenmektedir. Tanımın dikkat çektiği üçüncü unsur ise, denetim standartlarına uyumdur. Globalleşen sermaye ve iş piyasaları tüm dünyada tam bir benzerlik gösteren ve ortak olarak kullanılan denetim standartları belirleme noktasında güçlü bir eğilime sahiptir. Bu noktada denetçi, çeşitli otoritelerce oluşturulmuş olan standartlar ve denetim ilkelerine uymak zorunda kalmaktadır (Selimoğlu, 2013). Denetimin sistematik olma özelliğinden dolayı bütün aşamalarındaki çalışmalar planlı, akılcı ve örneklemeye dayalı olarak yapılmaktadır. Denetim aynı anda hem işletmeye hem de bilgi kullanıcılarına hizmet ettiği için süreç tarafsız ve objektif bir şekilde yapılıp sonuçlandırılmalıdır.

1.6.1.2 Denetime olan ihtiyaç

Yasal düzenlemeler, muhasebe standartları, eğitim ve öğretim, muhasebe mesleği ahlak ve denetim standartları, gözetim ve yaptırımlar gibi pek çok unsur finansal raporlamanın altyapısını meydana getirmektedir (Hegarty, 2007: 4). Bu unsurlar, aşağıdaki şekildeki gibi bir köprünün direkleri biçiminde ifade edilebilir.



Şekil 1.1: Denetimde finansal raporlamanın gerekliliği (Cömert vd., 2013).

Denetim, sağlıklı bir muhasebe olabilmesi için önemli bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır (Cömert vd., 2013).

İşletmeler ve yatırımcılar, yatırım kararlarını finansal bilgilere dayanarak almaktadırlar. Bu da onların hedeflerine ulaşmaları açısından oldukça önemli olmaktadır. Ayrıca işletme yönetimi finansal bilgileri, faaliyetlerin başarı düzeyini ölçme noktasında bir araç olarak da kullanmaktadır. Yatırımcıların ve diğer çıkar gruplarının ise, yine bu bilgiler ışığında işletme aktiflerinin nasıl kullanıldığı, verimli alanlarda yatırım yapılıp yapılmadığı konularında bilgi sahibi oldukları ve değerlendirme yaptıkları görülmektedir. Bilgi kullanıcılarının vermiş oldukları ekonomik kararların doğruluğu, güvenilirliği ve tutarlılığı noktasında söz konusu kararların dayanmış olduğu finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği önem taşımaktadır. Bundan dolayı, finansal tabloların karar almadan önce, doğruluk ve güvenilirlik hususlarında araştırmaya tabi tutulması zorunlu hale gelmektedir (Selimoğlu, 2013).

Aynı şekilde son zamanlarda finansal faaliyetlerdeki artışla birlikte işlemlerin daha karmaşık bir hal alması sebebiyle bilgilerin fazlalığı ve bilgi sağlayanların taraflı tutumlarından dolayı şirketlerin sunmuş oldukları verilerin güvenilirliği

sorgulanır olmuş ve bilgiyi kullanacak olan kişilerin güvenilir bilgiye olan ihtiyaçlarında artış gözlemlenmiştir (Cömert vd., 2013).

Yukarıdaki ihtiyaçlar çerçevesinde bağımsız denetimin faydalarını aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (Selimoğlu, 2013):

1. Yönetime doğru bilgi akışı sağlamak,
2. Yönetimin gelecek için doğru kararlar almasında ve mali tablolarla ilgili tahmin ve analiz yapmasında yardımcı olmak,
3. Mali tabloların gerçeği yansıtır yansıtmadığına ilişkin sonuçlara varmak,
4. İşletme yönetimi ve işletme çalışanlarının hile yapmalarının engellenmesini sağlamak,
5. Bağımsız denetimden geçen mali tablolar ile işletmenin düşük maliyetli finansman bulmasının kolaylaştırmak

1.6.1.3 Denetim türleri

Denetim faaliyeti, amacına ve konusuna göre, denetçilerin statülerine göre ve denetimin niteliğine göre üçe ayrılmaktadır.

1.6.1.3.1 Amacına ve konusuna göre denetim türleri

Denetimin, yapılma konusu ve amacına göre farklılaşan şekilde 3 başlık altında incelemesi mümkündür:

Tablo 1.1: Amacına ve konusuna göre denetim türleri (Güredin, E. (1998).

Denetim Türü	Bağlı Bulunan Ölçüt	Kullanıcılar
Finansal Tablo Denetimi	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri	Ortaklar, Kredi Verenler, Resmi Kurumlar ve Devlet
Uygunluk Denetimi	İlgili Bağıt veya Sözleşmeler	Bağıt ve Sözleşmenin Tarafları
Faaliyet Denetimi	Yönetim Tarafından Hazırlanmış Bütçeler ve/veya Diğer Başarı, Performans Ölçütleri	Yönetim

1.6.1.3.1.1 Finansal tabloların denetimi (bağımsız denetim)

Bu denetimde, şirketin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve şeffaf bir şekilde yansıtıp yansıtmadığının, şirkete ait bilanço, gelir tablosu, kâr dağıtım tablosu gibi finansal tabloların önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğinin, muhasebe ile ilgili bilgileri içeren belgelerin defterlere doğru yansıtılıp yansıtılmadığının ve bu bilgilerin mali tablolara doğru aktarılıp aktarılmadığı konusunun denetlenmesi söz konusu olmaktadır.

Bir işletmenin gelir tablosu, bilanço, kâr dağıtım tablosu gibi finansal tablolarının belirlenen ölçütlere uygunluğunun, bu tablolardaki verilerin doğruluğunun, muhasebeye ilişkin bilgileri içeren belgelerin defterlere, defterlerdeki verilerin de finansal tablolara yanlışsız bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığının kontrol edilmesi denetim içerisinde yer alan konular arasındadır. Ayrıca finansal tabloların denetimi geleneksel bir denetimdir ve denetim denilince akla gelen ilk denetim türü olma özelliğine sahiptir (Selimoğlu, 2013).

Bu denetim kamu denetçileri ve bağımsız denetçilerce yapılmaktadır. Vergi dairelerine ya da ortaklara verilen finansal tablolar, söz konusu denetimin konusunu oluşturmaktadır (Kepekçi, 2011).

1.6.1.3.1.2 Uygunluk denetimi (kamu denetimi)

Uygunluk denetimi, yanlışların ortaya çıkarılması ve bu yanlışlardan doğan bir kamu zararı mevcutsa bunun tazmin ve telafi edilmesi için inceleme ve araştırma yapma faaliyetini ifade etmek şeklinde tanımlanabilir (Bayar, 2008). Bu anlamda bu denetimde, ana sözleşme, işletme politikaları vb. şirket içi ya da dışı belirlenmiş hususlara uygunluk incelemesi yapılmaktadır (Kepekçi, 2011). Bir başka deyişle, uygunluk denetiminde, işletme tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin ilgili mevzuata ve kurallara uygunluğunun belirlenmesi amacı vardır. Ancak, denetçinin belirlenen hususları değiştirme yetkisi bulunmamaktadır. Denetçi yalnızca bu hususları veri olarak değerlendirmektedir (Kepekçi, 2011).

Uygunluk denetiminde, bir otorite tarafından oluşturulan prensiplere uyulup uyulmadığının denetlenmesi söz konusudur. Bu otoritenin, hem kamu kuruluşu hem de işletme üst yönetimi olması mümkündür (Selimoğlu, 2013).

1.6.1.3.1.3 İç denetim (faaliyet denetimi)

Burada bir işletmenin faaliyetlerinin verimliliğinin ve etkinliğinin değerlendirilmesi adına faaliyetlerine ilişkin uygulanan usul ve yöntemlerin gözden geçirilmesi söz konusudur. İşletmelerin faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini değerlendirmek, bu denetimin amacını oluşturmaktadır. Bu kavramda etkenlik, amaca ulaşma anlamına gelmektedir. Etkinlik (verimlilik) ise, amaca ulaşmada kaynakların en verimli şekilde kullanılmasını ifade etmektedir. Başka bir deyiş ile herhangi bir hata veya olumsuzluk yaşanmadan üretimin gerçekleşmesine etkenlik; mamullerin en düşük maliyetler ile üretilmesine ise etkinlik adı verilmektedir. İç denetim, çoğunlukla kamu denetçileri ya da iç denetçilerce yapılmaktadır (Kepekçi, 2011).

Bu denetim türü uygunluk denetimi ile yönetimce belirlenmiş kurallara uyulup uyulmadığının araştırılması noktasında benzerlik göstermektedir (Selimoğlu, 2013).

1.6.1.3.2 Denetçilerin statülerine göre denetim türleri

Denetim faaliyetinde bulunan denetçilerin çeşitli unvanları bulunmaktadır. Denetçiler bu unvanlar dâhilinde iç, bağımsız ve kamu denetçisi gibi isimler alabilirler. Denetimin şirket dışından bağımsız denetçilerce yapılması denetimin dış denetim ya da bağımsız denetim adını almasına neden olmaktadır. Denetimin şirketin kendi içindeki ya da şirket adına çalışan denetçilerce yapılması neticesinde ise denetim iç denetim olarak tanımlanmaktadır. Kamu denetimi ise, denetimin devlet tarafından görevlendirilen uzmanlar denetçiler tarafından yapılması halinde ortaya çıkmaktadır (Hüner, 2014).

1.6.1.3.2.1 Bağımsız denetim

Eksiksiz ve tam olarak gerçekleşecek kamunun aydınlatılması sürecinin sonunda yatırım kararlarının alınmasının sağlanması, bu şekilde piyasaların etkin bir şekilde ilerlemesini sağlayarak, birikimlerini bu piyasalarda değerlendiren tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunması sermaye piyasasındaki düzenleyici niteliğe sahip otoritelerin en önemli görevleri arasında sayılmaktadır. Bağımsız denetim kavramının da tasarruf sahiplerinin korunması amacıyla ortaya çıktığı görülmektedir. Bağımsız denetimin, şirketlerin mali durumuna ilişkin yatırımcıya

tarafsız ve sağlıklı bilgiler vermek suretiyle, asimetrik bilgi ve ters seçim olgularının ortaya çıkmasına engel olunmasına yardımcı olduğu çok açıktır (İnam, 2007: 9-10).

Bu denetim türünde denetim, şirket dışı, şirketle herhangi bir organik bağa sahip olmayan kişiler ve kurumlar tarafından yapılmaktadır. Bu denetim sürecinde; mali tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, standartlarına ve kavramlarına uygun olup olmadığı ile verilerin doğruluğunun ve gerçeğin dürüst olarak yansıtılıp yansıtılmadığının, denetçilerce denetimin ilkeleri ve kaideleri ışığında kayıtlar, defterler ve belgeler üzerinde incelenmesi ve ulaşılan yargıların rapora bağlanması söz konusudur. Bu denetimde denetçilerin şu unsurlara dikkat etmesi gerekmektedir (Hüner, 2014):

1. Denetçinin şirketle arasında sözleşmede belirtilen tutar dışında bir ücret ilişkisinin bulunmaması ve bu ücretten hariç herhangi bir başka isimle ödeme yapılmaması
2. Denetçinin şirketle herhangi bir ekonomik faaliyetinin bulunmaması, bir iş ilişkisi, ticari bir ilişki ve danışmanlık gibi ilişki kurulmaması
3. Denetçinin şirketle arasında bir borç alacak ilişkisinin olmaması, şirketten borç alınmaması ya da verilmemesi

1.6.1.3.2.2 İç denetim

İç denetimi, şirketin devamlı bir çalışanı olarak, şirket içindeki denetim faaliyetini yerine getiren bireyler olan iç denetçilerce icra edilen bir denetim türü olarak ifade etmek mümkündür (Bozkurt, 1998: 27). Fakat şimdilerde şirketlerin, bu hizmeti iç kaynaklarının yanında dış kaynaklarla da hatta her iki kaynağında kullandığı eş kaynak yönetimi adı verilen yöntemle de icra edebildikleri bilinmektedir (Çatıkkaş, 2005).

İç denetim, Türkiye İç Denetim Enstitüsü'nün yaptığı tanımında, işletmelerin muhasebe ve iç kontrollerinin incelenmesi adına yönetim ve yönetim kurulunca meydana getirilen değerlendirme ve izleme sistemi olarak belirtilmiştir. Türkiye İç Denetim Enstitüsü tarafından yapılmış bir başka iç denetim tanımı ise; iç denetimin, kurumun yönetişim, kontrol sistemi ve risk yönetimi gibi süreçlerinin verimliliğini ve etkinliğini değerlendirmek, bu süreçlerin gelişimi adına sistemli ve disiplinli bir yaklaşımda bulunularak kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmak olduğu şeklindedir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2011).

Bu denetim türünde şirket içinde süreklilik arz eden veya şirket dışından daimi olarak iç denetçi olarak hizmet sunan finansal niteliği olsun olmasın şirketin bütün faaliyetlerinin incelenmesi söz konusudur. Yani iç denetim, kamu ya da özel kesimde kuruma ya da şirkete bir ücret sözleşmesiyle bağlı bulunan kimseler tarafından yönetim adına üstlenilen denetim türünü ifade etmektedir. İç Denetçi kavramını, kamu ya da özel sektördeki şirketlerde bulunan ve çoğunlukla şirketin üst kademelerine elde edilen bilgileri sunan kişiler olarak tanımlamak mümkündür. Bu denetçilerin temel görev ve sorumlulukları arasında; bağlı oldukları kurumların ve kuruluşların iç kontrol yapılarını izlemek suretiyle onlara öneriler sunmak bulunmaktadır. Söz konusu denetçilerin görev alanındaki faaliyetler şunlardır (Hüner, 2014):

1. Şirketin muhasebe işlemleri ile hazırlanmış olan raporların doğruluğunun tespit edilmesi
2. Şirket faaliyetlerinin planlar ile bütçe hedeflerine uygunluğunun tespit edilmesi
3. Yönetimin belirlemiş olduğu politika, uygulamalar ve yönergelerin uygunluğunun tespit edilmesi
4. Şirket içinde vuku bulan hata ya da hilelerin göz önüne serilmesi
5. Uygunluk ve faaliyet denetimlerinin sürdürülmesi
6. Yönetim tarafından istenilen özel denetimlerin gerçekleştirilmesi

1.6.1.3.2.3 Kamu denetimi

Kamu denetimi, kamu kurumlarına bağlı olarak görev yapan ve kamu yararına denetim faaliyeti yürüten bireyler olan kamu denetçilerince yapılan bir denetim türü olarak karşımıza çıkmaktadır (Çatıkkaş v.d., 2012). Diğer bir ifadeyle kamu denetimini, görev yetkileri yasalara dayanan ve kamu adına, kamu ihtiyaçlarına cevap vermek adına denetim yapan bireyler tarafından icra edilen biçiminde tanımlamak mümkündür. Denetimin içeriğinde faaliyet denetimleri, uygunluk ve mali tablo gibi unsurlar bulunmaktadır (Ataman, 2010). Bu denetimin amacı kamu düzenini sağlamak ve korumaktır. Kamu denetçileri olarak görev yapan uzmanlardan bazıları şunlardır (Hüner, 2014);

1. Kamu İç Denetçi Sertifikası sahibi İç Denetçiler
2. Vergi Müfettişleri

3. Sermaye Piyasası Kurulu Denetçileri
4. Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu Denetçileri
5. Sosyal Güvenlik Kurumu Müfettişleri
6. Sayıştay Denetçileri

1.6.1.3.3 Denetimin niteliğine göre denetim türleri

Söz konusu denetim sınıflandırmasının gerçekte diğer denetim çeşitlerinin başka bir şeklini ifade ettiği söylenebilir. Denetimi; Sürekli (Yılsonu) Denetimi, Sınırlı (Ara Dönem) Denetimi ve Özel Denetim olarak üçe ayırmak mümkündür (Kaval, 2008: 13).

1.6.1.3.3.1. Sürekli denetim (yılsonu denetimi)

Bu denetim şeklinde, bağımsız denetim yapılan ya da isteğe bağlı olarak denetim yaptıran diğer şirketlerin sene sonundaki finansal tablolarının Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygun bir biçimde denetlenmesi söz konusudur. Tam bir denetim olması yani sene sonu olması itibarıyla denetçilerin yeteri kadar delil toplamalarına imkân verilmesi bu denetim şeklinin en önemli özelliğini ifade etmektedir (Kaval, 2008: 13). Ayrıca bu denetim şekli kanunların belirlemiş olduğu hükümler gereğince düzenlenen ve kanun, yönetmelik ve diğer mevzuatlarla çerçevesinin çizildiği bir denetim şeklini işaret etmektedir (Demirkan, 1998: 9). Bununla birlikte sürekli denetim şeklinde denetimin kapsamı sınırlı olmaması sebebiyle denetçi tarafından denetim neticesinde verilen raporun güvenilirlik seviyesinin oldukça yüksek olduğu bir gerçektir (Karacan ve Uygun, 2012: 38).

1.6.1.3.3.2 Sınırlı denetim (ara dönem denetimi)

Bu denetim ara dönemlerde gerçekleşen denetimi içermektedir. Söz konusu denetim şeklinde, delil toplama hususunda sınırlama bulunması nedeniyle bir önceki denetim şekline göre farklılıklar gözlemlenmektedir. Bu tür bir denetime tabi olan işletmelerin mali tablolarının sınırlamalar altında düzenleniyor olması geçici bilgiler sunulmasına yol açmaktadır. Ara dönemde karın en önemli belirleyicisi olan stok sayımının yapılamaması bu sınırlamalara örnek olarak gösterebilir. Aynı şekilde, gayrimenkul varlıklar için ayrılmış olan amortismanın tutarının sene sonu olması

sebebiyle belirlenemeyip tahmini tutarlar üzerinden hesap yapılması da bahsi geçen sınırlamalara bir örnek teşkil etmektedir. Bütün bu örnekler ışığında, şirketin mali tablolarının doğru, güvenilir ve tam bir mali tablo özelliği taşımadığı çok açıktır (Kaval, 2008: 13-14). Sınırlı Denetime tabi olan işletmelerin, bankaların ve özel finans kurumlarının; üç, altı ve dokuzuncu ay sonu itibariyle ara dönem finansal tabloları düzenleyerek Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve BDDK'ya göndermeleri zorunludur. Bununla birlikte bahsi geçen şirketlerden emeklilik yatırım fonlarının üç ve dokuzuncu ay itibariyle düzenlenmiş olan mali tablolarının da sınırlı bağımsız denetimden geçmiş olma zorunluluğu bulunmaktadır (Karacan ve Uygun, 2012: 40).

1.6.1.3.3 Özel denetim

Bu denetim şekli şirketlerin birleşme, tasfiye, bölünme ve devir gibi durumlarında yapılmakta ya da ilk defa halka arz edilecek işletmeler için öngörülmektedir. Bu haller için izahname ile sirküler düzenlenmesi söz konusudur. Bahsi geçen denetim türü, bu hazırlanmış olan izahname ile sirkülerdeki bilgileri incelemek suretiyle bunların doğruluğuna dair güvence vermektedir (Kaval, 2008: 20-21).

1.6.1.4 Denetimin yararları

Bağımsız kişi ve kurumlar tarafından denetime tabi olan kurum ve kuruluşlarca sunulan mali tabloların denetim standartları ile uygunluğunun ilgili üçüncü şahıslara yönelik olarak raporlanması, bağımsız denetimi ifade etmektedir. Buradaki amaç, mali tabloların bir bütün şeklinde mali durumunu, faaliyetlerin neticelerini ve mali durumda meydana gelen değişmelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri dâhilinde, doğru bir şekilde yansıttığı konusunda bir yargı elde etmek ve bunu denetim raporu vasıtasıyla üçüncü şahısların bilgisine sunmaktır. Raporun içeriğinde bildirilmiş olan denetime odaklı finansal tabloların doğruluğu hususundaki görüş söz konusu raporun en önemli özelliğini ifade etmektedir (Yeşil, 2006: 11). Yapılan açıklamalar ve çalışmalar sonrasında bağımsız denetimin faydaları üç grupta incelenebilmektedir (Yeşil, 2006: 11-14):

1.6.1.4.1 Denetlenen işletmeye sağladığı yararlar

1. Bağımsız denetimin mali tabloların güvenilirliğini arttırması
2. Yönetimin ve personelin sahtekârlık yapma eğiliminin azaltılması
3. Denetlenmiş mali tabloların, resmi kurumlara arz edilen mali rapor ve vergi beyannamelerine temel oluşturması, bu bildirimlerin güvenilirliğini artırarak, devletin vergi denetiminin yapılma olasılığının azaltılması
4. Denetlenmiş mali tabloların kredi imkânlarının genişlemesine sebep olması
5. Bağımsız denetimle, denetlenen firmanın muhasebe kayıtlarındaki maddi hata ve hileler ortaya çıkararak, gelirlerin ve giderlerin doğru bir biçimde gösterilebilmesine yardımcı olunması
6. Bağımsız denetimin, holdinglerde işletmenin politika ve prosedürlerine bir bütün olarak uyulduğu hususunda bilgi ve güvence vermesi

1.6.1.4.2 Üçüncü şahıslara sağladığı yararlar

1. Denetlenmiş tabloların, kredi veren kurumlara kredi verme kararlarına ilişkin yardımcı olması
2. Denetlenmiş mali tabloların, şu andaki ve gelecekteki küçük tasarruf sahibi yatırımcılara yatırım kararları hususunda ışık tutması
3. Denetlenmiş mali tabloların, işverenlerle işçi sendikalarına ücretler ve sosyal yardımlar hususundaki pazarlık esnasında tarafsız bilgiler sağlayarak yardımcı olması
4. Bir işyeri satışı veya diğer bir işyeri ile birleşme durumunda alıcılara ve satıcılara güvenilir ve tarafsız bilgi verilmesi
5. Denetlenmiş mali tabloların firma ile ilgili taraflara, özellikle firmayla iş ilişkisi olan müşterilere, denetlenen firmanın kârlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve mali yapısına ilişkin güvenilir ve doğru bilgi vermesi

1.6.1.4.3 Kamu kuruluşları açısından sağlanan yararlar

1. Denetlenmiş mali tablolar göz önüne alınarak hazırlanmış vergi beyanlarına ve finans raporlarına güvenin artmasına yardımcı olması
2. Bağımsız denetçiler tarafından kamu yararı için faaliyette bulunan kurumların mali tablolarının denetlenmiş olmasının, resmi kuruluşların bu

kuruluşlarda yapacakları denetimlerin kapsamının daraltılmasına olanak sağlaması

3. Denetlenmiş mali tabloların, borçluluk ve iflas durumlarında, vekâlet ve ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesi sırasında yargı kurumlarına bağımsız ve güvenilir bilgi sağlaması
4. Denetimin uygun bir sürede ve uygun maliyetle yapılması durumunda yararlı olacağından dolayı, denetçinin de kısıtlı ekonomik koşullarda çalışması
5. Denetçinin finansal tablolara ilişkin raporunu, bilânço tarihinden itibaren üç ay içerisinde yayınlaması gerektiği için zaman sınırlamasının yararları

1.6.1.5 Denetim mekanizmasının dünya üzerindeki tarihsel gelişimi

Sharkansky'nin (1991: 5) belirttiğine göre, tarihsel çalışmalar denetim mekanizmasının kökenleri, M.Ö. 3000'li yıllara kadar dayanmakta olduğunu gösterir. Bunun yanı sıra, arkeolojik kanıtlar ise eski Mezopotamya krallarının, kraliyete ait tahıl ambarlarının sayımının yaptırılması ve ambarlarda görev yapan kişilerin denetlenmesi için kâtiplerini yetkilendirdiklerini göstermektedir. Söz konusu bulgular, kamu mallarına ilişkin hesapların ve devlet idaresinde süren aktivitelerin denetiminin temelini teşkil etmektedir (Khan, 1995: 2).

Mezopotamya'daki denetim faaliyetleri, ilham kaynağını teşkil ettiği Eski Yunan'da site devletlerinin meydana getirilmesi ve demokrasi konseptinin oluşmasına paralel olarak aynı şekilde idame ettirilmiştir. Site (şehir) devletlerinde, kamu hizmetinde yer alan görevli bireylerin halka karşı sorumlu tutulması sağlanmış ve bu amaçla organize bir denetim mekanizması oluşturulmuştur.

Bunların yanı sıra, Mısır ve Roma imparatorluklarında da kamuya ilişkin hesapların kontrol edildiğini gösteren bulgulara rastlanmıştır. Ayrıca, bu uygarlıklarda çapraz hesap kontrolü ve finansal denetim mekanizmasını geliştirildiğine dair kanıtlara ulaşılmıştır. Benzer şekilde, Çin'de de M.Ö. 1100 yılında Zhou Hanedanlığı devresinde bazı denetimsel uygulamaların gerçekleştirildiği görülmüştür (China Audit Society, 1991: 254-259).

İslam medeniyetinin ilerlediği Yedinci ve Sekizinci Yüzyılları kapsayan tarihsel kesitte, kamusal denetim kavramının da oturduğu görülmektedir. Yazılı

kaynaklara göre, İslam halifeleri hem özel hem de kamuya ilişkin olarak fark gözetmeksizin muhasebe ve denetim üniteleri meydana getirmiştir (Khan, 1995: 3).

Konsept olarak hesap verme yükümlülüğünün ortaya çıkması ise, on yedinci yüzyılda İngiltere’de meydana gelmiştir. 1690 senesinde, İngiltere’de Kamu Hesapları Komitesi meydana getirilmiş ve bunu takiben de İngiliz Sayıştay’ı oluşturulmuştur. Ayrıca, kamu maliyesinde yasama kurulunun üstünlüğü ilk defa bu dönemde kabul edilmiş ve parlamentonun yürütme üzerinde kontrol uygulaması ilkesi kabul edilmiştir (Dewar, 1985: 10-12).

Dünya üzerinde meydana gelen ekonomik gelişmelere bağlı olarak muhasebe denetiminin geçirdiği dönemler, aşağıdaki şemada gösterilmektedir.

Tablo 1.2: Bağımsız dış denetimin tarihsel gelişimi (Güredin, E. (2014).

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar
Sanayi Devrimi	% 100’lük bir inceleme	Yanılımların Bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi ile 1900’lü Yıllar Arası	% 100’lük bir inceleme	Yanılımların Bulunması	Ortak ve işletmeye borç verenler
1900-1930’lü yıllar arası	% 100’lük bir inceleme ve örneklemeye başvurma	Bilanço ve gelir tablolarının doğruluğunu onaylama	Ortaklar, işletmeye borç verenler ve devlet
1930’dan bugüne	Finansal verilen örneklemeye yoluyla incelenmesi	Finansal tabloların doğruluk ve dürüstlüğü hakkında bir görüş oluşturma	Ortaklar işletmeye borç verenler, devlet, sendikalar, parlamento, tüketiciler v.d. gruplar

1.6.1.6 Türkiye’de denetimin gelişimi

Türkiye’de denetimin tarihsel gelişimini, iki ayrı dönemde ele almak gerekir. Bunun için Türkiye Cumhuriyeti’nin ilanından önceki dönem ile sonraki dönem karşılaştırmalı olarak ele alındığında bu iki farklı dönemdeki mevzuat ve uygulamalar arasındaki fark ve benzerlikler daha iyi şekilde anlaşılabilir.

1.6.1.6.1 Cumhuriyet öncesi dönem

Cumhuriyetin ilanından önceki dönem ele alındığında, denetim mekanizmasının tam olarak ne zaman meydana geldiğine dair net bilgiler bulunmamaktadır. Bununla beraber, Mustafa Akdağ (1979), “Türkiye’nin İktisadi ve İctimai Tarihi” isimli çalışmasında, önemli derecede Selçuklu Modeline göre şekillendirilmiş olan Osmanlı İmparatorluğu devlet yönetim modelinde denetleme kavramının var olduğunu ve bağımsız bir biçimde yerine getirildiğini belirtmektedir.

Söz konusu ifadeler, Osmanlı Devletinde yer alan mali denetimin bilhassa halkın yararı göz önünde bulundurularak geliştirildiğini işaret etmektedir (Tabakoğlu ve Taşdirek, 2015).

Osmanlı Şeriye Sicilleri üzerindeki araştırmalar göstermektedir ki Osmanlı Devleti Hukuk Sisteminde kamu yararını korumak amacına ilişkin olarak tüm finansal konularda kadılar tam yetkili olarak belirlenmiştir. Kadılar, kendilerine tevdi edilen bu yetkiler ile sınırlı olarak faaliyet gösterdikleri bölgelerdeki her nevi muhasebe işlemlerinin gerçekleştirilmesinden ve bu işlemlerin denetime tabi tutulmasından sorumlu tutulmuşlardır. Kadılar, bu yetki ve sorumluluklarını ifa ederlerken muhasebat ile ilgili verdikleri tüm kararları Şeriye Sicillerinde kayıt altında tutmakta idiler (Büyüksalvarcı v.d., 2008).

II. Mahmut döneminden itibaren, Osmanlı Merkezi Hükümetinde Avrupa’daki benzerlerine uygun nezaretler (bakanlıklar) teşkil edilmeye başlanmıştır. Nezaretlerin esasını meydana getiren ve “teftiş” adı verilen ünitelerde görev alan kişilere “müfettiş” adı verildiği görülmektedir. Bu bağlamda, II. Mahmut döneminden itibaren Türk Kamu Yönetiminde denetleme mekanizmasının bağımsız bir ünite tarafından yerine getirilmeye başlandığı görülmektedir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011).

Milli Mücadele’nin devam ettiği olağan dışı şartlar altında 1921 Anayasası ile geniş yetkilerle donatılmış “Bölge Müfettişlikleri” kurulmuş, ancak söz konusu normal dışı şartların ortadan kalkması neticesinde bahsi geçen Bölge Müfettişlikleri, Cumhuriyet’in ilanından sonra oluşturulan 1925 Anayasasında idari yapı içinde bulundurulmamıştır. Cumhuriyet’in ilanından itibaren en önemli yönetim kurumları konumuna yükselen bakanlıklar ve benzeri merkezi kurumlarda umumiyetle ve doğrusal olarak “denetleme” ve “soruşturma” sorumluluğunu yerine getiren bir

“Teftiş Heyeti”, daha sonra değiştirilen adıyla “Teftiş Kurulu Başkanlığı” daima bulunmuştur (Bezirci ve Karasioğlu, 2011).

1.6.1.6.2 Cumhuriyet sonrası dönem

Muhasebe alanında denetim kavramı, ilk olarak mahkemelerde bilirkişi konumu ile başlamıştır. Muhasebede bilirkişi konumu ve söz konusu faaliyetler Osmanlı İmparatorluğu’nun kuruluş devrelerinden itibaren uygulanmaya gelen geleneksel bir durumdur. Bununla birlikte, fiili denetimin başlangıcı, 1926-1934 yıllarını kapsayan dönemde muhasebe mesleğinde serbest olarak çalışan ve ahlaklı kişiliği ile bilinen bir kısım meslek erbaplarına, vergi kanunları çerçevesinde vergi denetimi yapma yetkisi tanınması ile olmuştur. Ekonomik alanda gelişmeler ve bir takım yabancı firmaların talepleri sonucunda muhasebe alanında denetim kavramının ilerlemesine sebep olmuştur. Kamusal alanda, devletin ekonomik kurumlarını destekleyen bir memur kitlesinin gelişmesi, Maliye Bakanlığı bünyesinde denetim işlerini yürüten Maliye Müfettişleri ile Kazanç ve Muamele Vergileri Hesap Mutahassısı’nın Hesap Uzmanları olarak tekrar yapılandırılması sonucu serbest çalışan muhasebe mesleği üyelerinin mesleki alanda ilerlemeleri, denetim amacı güden mesleki örgütler kurulması gereksinimini oluşturmuştur (Bezirci ve Karasioğlu, 2011).

Bu bağlamda, bahsi geçen mesleğin Fransızca karşılıkları arasında yer alan “Expert Comptables”a Türkçe’de tekabül eden “Uzman Muhasebeciler” unvanı benimsenmiş ve sonuç olarak 1942 senesinde “Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği” kurulmuştur. Söz konusu dernek, günümüzde de faaliyetlerini devam ettirmekte ve muhasebe mesleğinin denetim alanında ilerlemesi için çalışmaktadır (Türker, 2006).

Finansal piyasalarda faaliyet yürüten banka ve benzeri finansal kurumların talepleri, Türkiye’de bağımsız denetim mesleğinin oluşması ve ilerlemesinde etkili sebep olmuştur. Yurtdışı muhabet kuruluşlar ve fon kaynağı sunan kurumların talebi ile 1960’lı yıllardan başlayarak finansal piyasalarda faaliyetlerini yürüten banka ve diğer finansal kuruluşlar, finansal raporlarını bağımsız denetçilere yaptırmaya başlamıştır. İlk önceleri yurtdışı merkezli bağımsız denetim firmaları doğrudan bu faaliyetleri yürütürken, 1970’li yıllardan itibaren uluslararası bağımsız

denetim kuruluşlarının bünyesinde Türkiye’de çalışan üye şirketleri bu görevi yapmaya başlamıştır (Türker, 2006).

Türk hukuk sisteminde, firmalara yapılan finansal denetimler 1987 yılına kadar Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve vergi mevzuatı bağlamında kamu gelirlerinin güvence altına alınmasını sağlamak için ve kamu otoritelerince gerçekleştirilen bir denetim olmuştur. 1987 yılı itibari ile ise kamusal alanda çalışan denetçilerin yanı sıra bağımsız denetçiler de bu faaliyetlere dâhil olmuş ve buna paralel olarak firmaların denetiminde bağımsız denetim yapılmaya başlanmıştır (Çelik, 2005: 411).

Türkiye’de 1987 yılına kadar mali denetim faaliyetleri “TTK ve Vergi Mevzuatı” bağlamında yerine getirildikten sonra bu dönemden sonra tarihte ilk defa TTK çerçevesine alınmıştır (Bayazıtlı, 1991: 64).

Türkiye’de 1987 yılından itibaren bankaların denetlenmesi ile bağımsız dış denetim zorunlu hale getirilmiş, bununla beraber, bağımsız denetim prensipleri ve kuralları ile ilk defa 1988 senesinde SPK’nın yayınladığı tebliğler vasıtası ile yasal bir özelliğe kavuşmuştur (Kutukız ve Öncü, 2009: 133). Bu dönemde, Türk menşeli ve yabancı menşeli toplam 19 firma tescil edilmiştir. Bir birlik oluşturan bu firmalar “Bağımsız Denetim Derneği”ni kurmuşlardır (Kutukız ve Öncü, 2009).

Türkiye’de muhasebe denetiminin gelişimi aşağıdaki ilkelere bağlı olarak gerçekleşmiştir (Çarıkoglu, 1995).

1. Genel kabul görmüş muhasebe prensip ve kurallarının oluşturulması,
2. Tek Düzen Hesap Çerçevesi finansal tablo düzenleme ve yayımlama prensiplerinin oluşturulması,
3. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının tanımlanması,
4. Muhasebe denetimi mesleğinin kökleştirilmesi ve ilerlemesi amacı ile mesleğe giriş sınavlarının gerçekleştirilmesi, mesleğin ve meslek mensuplarının daha ileriye götürülmesi amacıyla gerekli düzenlemeler ile ilgilenecek bir mesleki örgüt oluşturulması,
5. Yukarıda bahsedilen meslek içi eğitimlere ek olarak, yükseköğrenim kurumlarının lisans ya da lisansüstü programları ile uzmanlaşma amaçlı eğitim ünitelerinin oluşturulması ve var olanların ise ilerletilmesi,
6. Muhasebe denetiminin vergi denetiminden ibaret olmadığı anlayışının yerleştirilmesi,
7. Finansal tabloların halka açıklanması ve açıklanan bu tabloların bağımsız

denetçiler tarafından onaylanması mecburiyetinin getirilmesi.

Türkiye’de bağımsız denetimle ilgili yasal düzenlemeleri 7 alt sınıf altında irdelemek mümkündür:

1. “3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”
2. “Sermaye Piyasası Kanunu”
3. “Bankacılık Kanunu”
4. “Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu”
5. “Sigortacılık Kanunu”
6. “Türk Ticaret Kanunu”
7. “Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”

1.6.2 Bağımsız Denetime Yön Veren Standartlar, Mesleki Etik Kurallar ve Denetçi Bağımsızlığı

1.6.2.1 Bağımsız denetime yön veren uluslararası standartlar

“Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları”, “Denetim Standartları”, “Meslek Ahlak Kuralları” ve “Kalite Kontrol Standartları”, meslek mensuplarının denetim faaliyetlerinin kalitesini güvence altına almak, kamunun yapılmış olan çalışmalara ve denetçiler tarafında verilen görüşlere olan güveninin artmasını sağlamak amacıyla uymaları gereken mesleğin özgün ilke ve davranış kurallarını belirlemektedir (Kavut, 2000). Bahsi geçen standartlar ve kuralların hepsi denetçi bağımsızlığını içermekte ve buna ilişkin Amerika Eğitim Programı Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) tarafından yayınlanan, ideal bir denetçide bulunması gereken özelliklere ait genel standartlar bulunmaktadır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) tarafından yayınlanan UDS genel standartlara ilişkin olarak “Meslek Ahlak Kurallarını” işaret etmektedir (Kaval, 2008).

Düzenleyici kurumlar; günümüzde küreselleşmenin ortaya çıkardığı, sermayenin sınır bilmemesi, ülkeler için dış sermayenin öneminin artması, sermaye piyasası ile ilgili tarafların güvenilir bilgiye olan gereksinimi, mali skandallar gibi faktörlerin etkisiyle denetçi bağımsızlığına ilişkin var olan kuralları gözden geçirmekte ya da yenilerini oluşturmaktadırlar (Uzay, 2004).

1.6.2.1.1 AICPA'nın kuralları

AICPA, 1977 yılında Bağımsızlık Standartları Kurulunu (Independence Standards Board- ISB) meydana getirmiştir. Buradaki amaç, bağımsızlık için yeni bir kavramsal boyut oluşturmak olup, bağımsızlık; genel olarak bireyin dürüst, tarafsız ve profesyonel şüphecilikle faaliyet gösterme yeteneği şeklinde tanımlanmıştır. AICPA'nın bağımsızlık kuralına göre, bir muhasebe firması tarafından müşterilerine finansal tabloların denetimi, incelenmesi ve diğer tasdik hizmetleri vermesi durumunda, şirket ortaklarının ve profesyonel çalışanlarının bağımsız olması zorunluluğu bulunmaktadır (Uzay, 2004).

Eğer yasal bir denetçi tarafından bir işletmenin finansal tabloları düzenleniyorsa raporda mutlaka bağımsızlığa ilişkin bir ibarenin bulunması gerekmektedir. Bunun nedeni ise, yasal denetçinin yapmış olduğu bu eylemin bağımsızlığa uygun olduğunun gösterilmesidir (Uzay, 2004).

1.6.2.1.2 Sarbanes – Oxley Kanunu ve SEC'in kuralları

Mesleği düzenleyici işlev gören SEC'in yönlendirmeleri neticesinde, ABD'de bağımsızlık kavramı resmi düzeyde tanınmıştır. 1960'lı yıllara kadar bağımsızlık konusunda, gerçekte bir zihin durumu olarak algılanması ideali söz konusu iken, bu tarihten itibaren bu anlayıştan vazgeçilerek bağımsızlığın ilkelerden çok kurallarla kurulması yoluna gidilmiştir (Uysal, 2002).

Yaşanan skandallar neticesinde, denetim kalitesiyle denetçi bağımsızlığının birlikte korunması adına dengelerin gözetilmesi amacıyla Sarbanes-Oxley Kanunu oluşturulmuştur. Özellikle SEC tarafından denetçi bağımsızlığının güçlendirilmesine ilişkin düzenlemeler gerçekleştirilirken, ilgili tarafların görüşlerinin değerlendirilmesine de ayrıca önem verilmiştir. 2002'de Amerikan Kongresi tarafından kabul edilen Sarbanes-Oxley Kanunu ile aslen sermaye piyasası kanunları ile uyumlu olacak şekilde, şirket açıklamalarının güvenilirliğini ve doğruluğunu artırmak vasıtasıyla yatırımcıların korunması amaçlanmıştır. Bu kanunla denetçi bağımsızlığı altında oluşturulan kuralların aşağıdaki şekilde özetlenmesi mümkündür (Uzay, 2004):

a) Denetim dışı hizmetler:

Denetim şirketleri tarafından bağımsız bir denetimde, bir müşteri işletmeye; defter tutulması, mali tablolar ya da muhasebe kayıtlarına ilişkin diğer hizmetler, mali veri sisteminin tasarlanması ve uygulanması, değerlendirme hizmetleri, uygunluk (doğruluk) görüşleri ya da ortak denetim raporlarına katkıda bulunulması, iç denetim hizmetleri, yönetim fonksiyonları ya da yatırım bankası hizmetleri, hukuksal hizmetler ve denetim dışı uzmanlık hizmetleri gibi denetim dışı hizmet sunulması kanunen yasaktır. Bir denetim şirketinin, yukarıdaki hizmetler dışında vergi hizmetleri vb. denetimle ilgili olmayan bir hizmeti, müşteri işletmenin denetim komitesi tarafından uygun bulunması şartıyla gerçekleştirebilmesi mümkündür.

b) Denetim komitesi ön onayı:

Müşteri işletmeye verilecek gerek denetim gerekse denetim dışı hizmetler, işletmenin denetim komitesi tarafından ön onaya tabidir. Onaylanan denetim dışı hizmet de yatırımcılara periyodik bir biçimde açıklanmalıdır. Denetim dışı hizmetin sunulduğu yılda denetim dışı hizmetten kazanılan gelirin, müşteri işletmenin toplam olarak ödemiş olduğu miktarın %5'ini geçmemesi, müşteri işletmeyle akit esnasında belirlenmemiş hizmetlere karşılık gelmesi ve denetimin tamamlanmasından önce, hizmetin vakit geçirmeden denetim komitesine arz edilmesi gibi durumlarda, denetim dışı hizmetin ön onaydan muaf tutulması söz konusu olabilmektedir.

c) Sorumlu ortak rotasyonu:

Müşteri işletmeye denetim hizmeti sunan, başlıca sorumluluk sahibi denetim ortağının ya da denetimin gözlemlenmesinden sorumlu denetim ortağının, aynı müşteri işletmeye beş mali yılı aşkın bir süre hizmet vermesi mümkün değildir.

d) Denetim komitesi ile iletişim:

Denetim şirketinin, denetim süreciyle alakalı önemli olan noktaları, müşteri işletme denetim komitesine zamanında raporlaması gerekmektedir.

e) Çıkarların çatışması:

Müşteri işletmede kontrolör genel müdür, finansman müdürü ve muhasebe müdürü ya da bunlarla aynı değerinde bir vazifesi olan bir kişi, müşteri işletmeye denetim tarihinden önceki bir yıllık süre içinde denetim şirketinde işe başlar ve müşteri işletmenin denetiminde bulunursa, bahsi geçen şirketin müşteri işletmeye denetim yapması mümkün olmamaktadır.

f) Diğer düzenlemeler:

ABD Sayıştay'ı (The Comptroller General of the United States) denetim şirketlerinin zorunlu rotasyonuna yönelik bir araştırma yapılacağını belirtmektedir. Bunun yanında, kanunla getirilen standartlar kayıtlı olmayan küçük ve orta ölçekli denetim şirketleri için uygulanmamaktadır.

Denetim şirketlerinin zorunlu rotasyonuna dair Amerikan Sayıştay'ı tarafından (The Comptroller General of the United States) bir araştırma yapılacağı ifade edilmektedir. Bununla birlikte, Sarbanes-Oxley Kanununun getirmiş olduğu standartların, kayıtsız küçük ve orta ölçekli denetim şirketleri söz konusu olduğunda uygulanmayacağı belirtilmektedir.

28 Ocak 2003 tarihinde Sarbanes-Oxley Kanununun denetçi bağımsızlığı ve diğer durumların gerçekleştirilmesine yönelik düzenlemelere son şekil verilmiş ve yayınlanmıştır.

1.6.2.1.3 Avrupa Birliği Komisyonu'nun kuralları

Avrupa Birliği Komisyonu'nun denetçi bağımsızlığına yönelik başlıca düzenlemelerinin;

1. Mayıs 2002 tarihli "AB'de Yasal Denetçilerin Bağımsızlığı: Başlıca Prensipler Seti" başlıklı Komisyon Önerisi,
2. Mayıs 2003 tarihli "AB'de Yasal Denetimin Güçlendirilmesine İlişkin Düzenleme",
3. Mart 2004 tarihli, "Yasal Denetim Yönergesi Tasarısı"

olmak üzere 3 alt başlıkta toplanması mümkündür (Uzay, 2004).

AB Komisyonunca yapılmış olan bu çalışmaların temelinde denetçi bağımsızlığına ilişkin, milletler arası platformda genel ahlak kuralları standardının olmaması nedeniyle, Avrupa Birliği üye ülkelerinin ulusal bağımsızlık kurallarını oluştururken faydalanabilecekleri bir rehber oluşturmak, bu önerinin hazırlanmasındaki temel amacı işaret etmek yatmaktadır. Denetçi bağımsızlığı, sistemli bir biçimde korunmalı ve denetçi bağımsızlık tehditlerinin önemi farklılaştığından, çeşitli durumlara göre çeşitli önlemler alınmalıdır. Denetim müşterisine belirli ilave hizmetleri sunmasının ve belirli ilişkilere girmesinin yasaklanması nihai önlemlere bir örnek teşkil etmektedir.

Önerilerde, küçük ve orta ölçekli denetim şirketlerine ayrıcalık tanınmamakla birlikte, hangilerinin kabul edilemez olduğu da açık olarak ifade edilmiştir. Denetim müşterisi ile doğrudan ya da dolaylı mali çıkar; bir müşteri işletmeden gelirlerinin önemli bir kısmının sağlaması; yakın bir aile üyesinin bir yönetim pozisyonunda çalışması gibi durumlar söz konusu olduğunda bağımsız denetçilerin yasal bir denetimi sürdürmeleri mümkün olmamaktadır (Uzay, 2004).

1.6.2.1 4 IFAC’ın kuralları

2002 yılının sonunda IFAC’a bağlı olarak çalışan, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) denetim standartları yayınlamıştır. Bu standartlarda mali tabloların denetiminin amacı ve denetimin genel ilkeleri ifade edilmiştir. Buna göre; denetçi denetimin tüm aşamalarında etik ilkeler çerçevesinde UDS’ye uyumlu bir şekilde denetim faaliyetini gerçekleştirmeli; bağımsız, tarafsız, dikkat, mesleki özen, sır saklama ve şüphecilik gibi denetim faaliyetinin gerektirdiği tüm gerekliliklere uymakla yükümlüdür (Türkiye Denetim Standartları Kurulu, (TÜDESK), 2004).

Bununla birlikte denetim çalışmasında kalite kontrolü standardında; denetim şirketi çalışanlarının, özgürlük, tarafsızlık, güvenilirlik ile profesyonel davranış ilkelerine bağlı kalmasına ilişkin prosedürler yayınlanmıştır (Süer, 2004).

1.6.2.1.5 Diğer uluslararası kuruluşların kuralları

a) 2004 - OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri (OECD Principles of Corporate Governance)

b) 2002 - Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Organizasyonu (IOSCO–International Organization of Securities Commissions) Teknik Komitesi - “Denetçi Bağımsızlığının İzlenmesinde Kurumsal Yönetimin Rolü ve Denetçi Bağımsızlığının Prensipleri”

c) Amerika Genel Muhasebe Ofisi (The General Accounting Office –GAO) - kamu denetim standartlarına (Governmental Auditing Standards) göre denetim gören firmalara dair, başvurulacak bağımsız kurallar seti

Bütün bu uluslararası niteliğe sahip kuralların yalnızca yer aldıkları ülkeleri değil, küreselleşme nedeniyle diğer tüm gelişmekte ve gelişmiş olan ülkeleri de etkilediği bir gerçektir (Uzay, 2004).

1.6.2.2 Bağımsızlık kavramı

Bağımsızlık kavramı, profesyonel denetçiliğin en önemli temel yapı taşları arasında bulunmaktadır. Bağımsızlık, karşı taraftan gelen müşteri baskısına karşı koyabilme ve denetçinin gerekli denetim kararlarında tarafsızlık gösterebilme yeteneğidir. İçinde bulunulan koşullara bakılmaksızın, mesleğin insanın kendisine yüklemiş olduğu birtakım sorumlulukların farkında olması, bu sorumlulukları her daim kendi menfaatinin önünde tutarak mesleğini yapması bağımsızlık olarak ifade edilmektedir (Atağan, 2007: 34). Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) oluşturduğu bağımsızlık standartları ile ilgili genel çalışmanın 4. Maddesi uyarınca, bağımsızlık tanımı iki grupta tanımlanmıştır. Bunlar düşünsel bağımsızlık ile dışsal bağımsızlıktır. Düşünsel Bağımsızlık; mesleki açıdan verilen kararları gölge altında bırakmaksızın, hizmetin yapılmasını sağlayan, dürüstlük, nesnellik ve mesleki kuşkuculuk ile davranılmasına olanak tanıyan bir durumdur (Karakaş, 2008: 53). Dışsal Bağımsızlık ise; bütün bilgilere hakim üçüncü kişinin, bir firmanın veya denetim ekibinin doğruluk, dürüstlük ya da mesleki kuşkuculuğunun zarar gördüğü yargısına kolaylıkla ulaşılabilmesi sistematik bir durum olarak tanımlanmıştır (Karakaş, 2008: 53).

1.6.2.3 Bağımsızlığı etkileyen unsurlar

Bağımsızlık, bir denetçide bulunması gereken en önemli vasıf olarak bilinmektedir. Bağımsızlığı etkileyen birçok unsur bulunmaktadır, bunlardan başlıcaları şu şekilde sıralanmaktadır (Atağan, 2007: 35); ekonomik, yönetsel, sosyal ve siyasal bağımsızlık,

i. *Ekonomik bağımsızlık*: Çıkar ilişkileri ve çıkar çatışmaları, bağımsızlığı etkileyen en önemli unsur arasında yer almaktadır. Çıkar çatışmalarının büyük çoğunluğunu ise ekonomik anlamda çıkar çatışmaları oluşturmaktadır. Örneğin; Dart (2011: 173-185) yatırımcıların denetçi bağımsızlığına ilişkin tutum ve algılarını

İngiltere’de bir çalışma yaparak ortaya koymaya çalışmış ve vardığı sonuçlar denetçilerin, denetim müşterilerine önemli derecede ekonomik olarak ilişkili olmalarının, denetçi bağımsızlığı algısını olumsuz etkilediğini göstermiştir. Bu açıdan incelendiğinde denetçinin denetlenen işletme ve işletme ile ilgili üçüncü ve başka kişilerle çıkar ilişkisinden uzak durması gerektiği yasalar tarafından belirtilmiş ve gerekli düzenlemeler yine yasalar (örn. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu) tarafından yapılmıştır (Atağan, 2007: 35). Aksi durumlarda ekonomik çıkarların öne çıktığı durumlarda bağımsızlıktan ve doğrudan denetçi bağımsızlığından söz edilememektedir.

ii. *Yönetmelik bağımsızlık*: Denetçiler denetim yaptıkları firmaların yönetimleriyle çıkar ilişkisi içerisinde olmamalıdır, aksi takdirde denetçinin bağımsızlığı zedelenmektedir. Yönetmelik bağımsızlık denetçinin;

- a) Denetimi yaparken denetlenen işletme yönetiminden ve
- b) Denetim şirketinin yönetiminden olmak üzere iki açıdan da bağımsız olma zorunluluğudur (Atağan, 2007: 40).

iii. *Sosyal bağımsızlık*: Denetçinin özel hayatı veya sosyal durumundan kaynaklanan nedenler sebebiyle bağımsızlığının zedelenmesi veya tamamen ortadan kalkması durumu sosyal bağımsızlığı ifade etmektedir (Atağan, 2007: 41).

iv. *Siyasal bağımsızlık*: Siyasal bağımsızlık iki farklı boyuttan ele alınmaktadır. Bunlardan ilki, siyasi otoritenin vereceği tepki ve tavırlar karşısında denetçinin bağımsızlığının zedelenmesi durumudur. İkincisi ise, denetçinin siyasi görüşüdür. Denetçilerin siyasi anlamda görüş farklılığı da bağımsızlıkları üzerinde etkili olan bir unsurdur (Atağan, 2007: 42). Bu nedenle denetçi müşteri firmayla siyasi açıdan yakınlık gösterdiği takdirde bağımsızlık tarafı kötü anlamda etkilenebilmektedir.

1.6.2.4 Bağımsız denetçi

Denetçinin denetim hizmeti esnasında, müşteri işletmenin baskısı altında olmadan işini yapabilmesinin ön koşulu bağımsızlıktır. Denetçi denetimin kapsamını, elde edilecek delillerin sayısını ve niteliğini belirlemektedir. Bu sebeple, denetimde elde edilecek delillere özellikle denetimin sonucunda hazırlanacak raporla ilgili müşteri işletme kaynaklı bir sınırlama getiriliyorsa ve bu sınırlamanın denetimin etkin bir şekilde yapılmasına engel teşkil etmesi halinde yöneticilerin tarafsızlığı ve bağımsızlığından bahsetmek mümkün olmayacaktır (Akışık, 2002: 3).

Mednick ve Previts'e (1987) göre denetim hizmetlerinin kalitesini oluşturan etkenlerin arasında denetçinin bilgi deneyim ve yeteneği kadar bağımsızlığı da önemli bir yere sahiptir. Müşteri firmaya karşı bağımsız olmayan denetçilerin denetçi olarak nitelenemeyeceğini yaptıkları araştırmalarda nitelemişlerdir (Craig ve James, 1999). Gerçekten de Craig ve James (1999) yaptıkları çalışmada denetçi bağımsızlığının Independence Standards Board (ISB)'un karşılaştıkları en önemli sorun olduğu sonucuna varmışlardır.

Denetçinin verdiği hizmetler Bodur'a (2007:7) göre üç başlık altında toplanmıştır. Bunlar sırasıyla:

1. Muhasebeye ilişkin hizmetler,
2. Vergi danışmanlığı,
3. Yönetim danışmanlığıdır.

Denetçi bağımsızlığına olumsuz yönde etki eden etmenler şu şekildedir: denetim maliyetleri, müşteri kaybetme riski, tehdit, firmanın eski yöneticilerinden herhangi birinin denetim firmasında çalışması, çıkar çatışmaları ve denetlenen firmaya danışmanlık gibi denetim haricinde hizmetlerin verilmesi (Fearnley v.d., 2005). Özel sektörde güçlü rekabetin bulunması sebebiyle, firmalar mevcut müşterilerini kaybetmek istemedikleri için müşterileri lehine yorumlarda bulunabilmekte ve uzun sürelerde devam eden denetim sürecinde denetçi bağımsızlığını kaybedebilmektedir (Pearson, 1987). Bu anlamda denetçi bağımsızlığına yönelik tehdit ve önlemler ile ilgili birçok görüş belirtilmiştir. Ancak; yasal denetçilerin bağımsızlıklarının tehlikeye düşürüleceği durumların ortadan kaldırılabilmesi ya da bu durumlardan kaçınılabilmesi adına her şeyden önce, bağımsızlık tehditlerinin tanımlanmasının, ardından da denetçi bağımsızlığını tehlikeye sokabilecek risk düzeyinin değerlendirilmesi gerekmektedir.

IFAC tarafından Meslek Ahlak Kuralları çerçevesinde (Code of Ethics) belirtilmiş olan, başlıca tehdit türleri aşağıda yer almaktadır (Uzay, 2004):

1. Kendi kendini denetleme tehdidi (self-review): Kendi kendini denetleme prosedürlerinin yürütülmesi sırasında, objektifliğin korunmasına dair birtakım zorluklarla karşılaşmaktadır. Buna örnek olarak, tamamıyla firma yönetiminin alınması gereken kararların alınması ya da alınan kararlara katılım gösterilebilir.
2. Kişisel menfaat tehdidi (self-interest): Yasal denetçinin bağımsızlığı

finansal ya da kişisel menfaat çatışmasının tehdidi altındadır. Bu duruma; bir müşteri firmadan sağlanan doğrudan ya da dolaylı finansal menfaat, müşteri firmada denetim ya da denetim dışı ücretlere aşırı bağıllık, ödenmemiş ücretlerin tahsil edilmesi ya da firmayı kaybetme korkusu örnek olarak gösterilebilir.

3. Samimiyet veya güven tehdidi (familiarity or trust): Yasal denetçilerin, müşteri firmanın kişiliğinden ve özelliklerinden oldukça çok etkilenmesi sonucunda, müşteri firmanın menfaatlerine karşı aşırı derecede sempati göstermeleri söz konusu olabilir. Bu duruma örnek olarak; müşteri firma çalışanlarıyla fazlasıyla uzun süreli ve oldukça yakın ilişkilerin, firmaya aşırı güvenilmesine ya da yeterli objektif incelemelerin yapılmamasına yol açtığı gösterilebilir.
4. Savunma tehdidi (advocacy): Firmada menkul kıymetlerin ya da ortaklık paylarının değerinin artırılmasına ilişkin, yasal bir anlaşmazlıkta müşterinin taraf olarak savunucu olması, müşteri firmanın denetçilere karşı dava açması gibi olguları kapsayan durumlarda yasal denetçinin savunmada ya da muhalefette yer alması, bağımsızlığa bir tehdit oluşturmaktadır.
5. Yıldırma tehdidi (intimidation): Müşteri firmanın zorluk yaratması ya da etkin (sözü geçen) bir konuma sahip olması gibi korkuların oluşturduğu tehditler, bağımsız denetçinin objektif olarak faaliyet göstermekten vazgeçme ihtimalini de beraberinde getirmektedir.

Yukarıda bahsi geçen bu tehditlerin teker teker ya da birlikte önemi ve denetim üzerindeki etkileri, denetçilerin bağımsızlıklarını tehlikeye sokan risk düzeyinin belirlenmesinde önemli bir rol üstlenmektedir. Yasal denetçinin, bağımsızlık riskinin değerlendirilmesi sırasında;

1. Yasal denetçinin atanmasından önce, denetim müşterisiyle mevcut olan ilişkiler ve son yıllarda denetim müşterisine verilmiş olan hizmetler,
2. Yasal denetim boyunca, denetim müşterisiyle mevcut olan ilişkiler ve verilen hizmetler üzerinde önemle durmak gerekmektedir.

Bağımsızlık risk düzeyi, koruyucu önlemlerin varlığından ve etkinliğinden etkilenmektedir. Koruyucu önlemler ise; denetim müşterisinin önlemleri, kalite güvencesi ve yasal denetçinin genel olarak önlemleri olmak üzere üç ana başlıkta toplanmaktadır (Uzay, 2004).

a) Denetim müşterisinin önlemleri: Yönetimin yapısı, bağımsızlık risk değerlendirmesini etkilemektedir. Yasal denetçinin, yönetimin riskleri azaltma konusunda tedbirlerinin olup olmadığına ve bunların ne şekilde uygulamaya konulduğuna dikkat etmesi gerekmektedir. Denetlenen firmanın yönetimi dışında bulunan kişilerce yasal denetçinin atanması; denetim şirketince sunulan yasal denetim ve diğer hizmetlerle ilgili müşteri firma bünyesinde gerçekleştirilen iletişim ve gözetim gibi unsurlar bu duruma örnek teşkil etmektedir.

b) Kalite güvencesi (Quality assurance): Burada, yasal denetçinin bağımsızlığıyla ilgili ihtiyaçlara uygunluğunu korumaya yardım eden mekanizmalar söz konusu olmaktadır.

c) Yasal denetçinin genel olarak önlemleri: Bu önlemler iki alt başlıkta incelenebilir. Buna göre;

1. Denetim firmaları üzerinde kontrol ve ortaklık: Yasal denetçinin bir denetim şirketi olması halinde, şirketin çoğunluk hissesi yetkili yasal denetçilerin elinde olmalıdır.
2. Denetim firmasının iç koruma sistemi: Denetim şirketinin iç kontrol yapısının bir unsurunu oluşturan bir koruma sistemi oluşturması gerekmektedir. Böyle bir sistemin fonksiyonel anlamda faaliyette olması kalite güvence sistemlerini de ilgilendirmektedir. Çoğunlukla bir denetim şirketinin koruma sisteminde yazılı bağımsızlık politikaları ve bunlara dair önlemler yer almaktadır. Bunlara örnek olarak aşağıdaki başlıklar verilebilir:
 - a) düzenli eğitim dahil personele ilişkin değişiklikler ve politikalara ilişkin düzenli bildirim yapılması;
 - b) gerek hukuki gerekse de özel durumlara karşı bağımsızlık standartlarının sağlanması adına personelin uygulayacağı prosedürlerin belirlenmesi;
 - c) koruma sisteminin yeterliliği, güncellenmesi ve değişikliklerin zamanında bildirilmesi hususunda üst düzey sorumluların belirlenmesi;
 - d) her bir denetim müşterisinin bağımsızlık riskinin ve tehditlerin değerlendirilmesiyle ilgili elde edilen neticelerin özetlerinin bulunduğu belgelendirmeler ve;
 - e) koruma politikalarının uygunluğu gösteren iç denetim kontrolleri.

1.6.2.4.1 Bağımsız denetçiliğin genel standartları

Genel standartlar bağımsız denetçiyi tanımlarlar. Denetçinin nasıl olması gerektiğini tanımlarken bunun yanında da denetim çalışmasında göstermesi gereken davranış kalıplarını da belirler.

1. Denetim çalışmaları; denetçi adı verilen yeterince mesleki eğitim, bilgi ve deneyime sahip olan kişi ya da kişiler tarafından gerçekleştirilir.
2. Denetçiler, görevlerini ifa ettiği süre boyunca bağımsızlık ilkesinin gerektirdiği şekilde çalışmalıdır.
3. İnceleme süresince ve denetim raporu hazırlanırken gerekli mesleki özeni göstermelidir (Usul, 2013: 36).

1.6.2.4.1.1 Çalışma alanı standartları

Denetçinin genel standartlara nazaran özel çalışma standartlarına sahip olması, ona güvenilir bir denetim görüşüne ulaştırma açısından delil toplama ve toplanan bu delillerin değerlendirilmesi esnasında yardımcı olmaktadır (Bozkurt, 2012: 36).

1. Denetim çalışmalarının yeterli bir biçimde planlanması ve eğer varsa yardımcılarının doğru bir biçimde gözlenmesi gerekmektedir.
2. Denetçinin, çalışmalarını planlama ve uygulayacağı testlerin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlemede firmanın iç kontrol yapısını incelemesi ve değerlendirmesi gerekmektedir.
3. İncelenen finansal tablolara ilişkin bir yargıya ulaşılmasına kılavuzluk yapacak; sayım, gözlem, soruşturma ve doğrulama gibi denetim teknikleri vasıtasıyla yeterli sayı ve güvenilirlikte deliller elde edilmesi gerekmektedir (Bozkurt, 2012: 36).

1.6.2.4.1.2 Raporlama standartları

Denetçi, denetlediği işletmenin finansal tabloları ile ilgili kendisinin edindiği izlenimi rapor yoluyla paydaşlara ulaştırır. Raporlama standartları da denetçinin hazırlayacağı raporun hangi esaslarda oluşması gerektiğini belirler. Denetçi, bu raporu hazırlarken aşağıdaki esaslara uymak zorundadır (Usul, 2013: 37).

1. Raporda, incelenen finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu belirlenmelidir.

2. Raporda, incelenen dönemdeki muhasebe politikalarının, aynı zamanda ve bir önceki dönemde de uygulanıp uygulanmadığı kontrol edilmeli ve belirtilmelidir.
3. Raporlarda aksi belirtilmediği takdirde, finansal tablolardaki açıklayıcı notların, uygun ve yeterli seviyede olduğu kabul edilmelidir.
4. Rapor, değerlendirmeye tabi tutulan finansal tablolarla ilgili varılan genel bir görüşe ilişkin ibare içermelidir. Herhangi bir görüş bildirmekten kaçınılacak ise, bunun da nedeni ile birlikte raporda yer alması gerekmektedir. Ayrıca raporda, gerçekleştirilen incelemelerin tüm niteliklerine ve alınmış olan sorumluluğun derecesine mutlaka yer verilmelidir (Usul, 2013: 37).

1.6.2.4.1.3 Mesleki eğitim ve deneyim

Denetimi gerçekleştiren kişilerin iyi eğitim almış, mesleğinde yeterli tecrübeye sahip kişiler olması gerekmektedir. Bağımsız denetçi olmak isteyen bir kişinin, lisans eğitiminin ardından üst düzey muhasebe ve denetim konusunda yardımcı olacak diğer eğitimleri de alması gerekmektedir. Gerekli eğitimi alan denetçi, tecrübe kazanmaya başlamakta ve kazandığı deneyimle birlikte işinde daha başarılı hale gelebilmektedir. Son gelişmelerden uzak kalmamak için denetçinin, uzmanlık alanındaki gelişmeleri de yakından takip etmesi gerekmektedir (Başpınar, 2005).

1.6.2.4.1.4 Bağımsızlık

Bağımsızlık standardı; denetçinin müşteri baskısına karşı koyabilme ve vereceği denetim kararlarında tarafsızlığını koruyabilme yeteneğine sahip olabilmesini öngörür. Bağımsızlık sadece düşünce de değil aynı zamanda görünürde de olmalıdır. Yani bu standarda göre denetçi, denetleme görevinin sonuçları açısından kamuya hizmet sunan bir kişi olarak çıkar grupları arasında hiçbir etki altında kalmadan bağımsız olarak hareket etmelidir (Haftacı, 2007: 25). Her ülke kendi düzenlemeleri ile denetçilerin bağımsızlığını sağlamaya çalışmaktadır. Bağımsız karar vermek işin zor tarafıdır. İşleyiş açısından bağımsızlığın sağlanması ve sürdürülebilmesi için çeşitli kurallar oluşturulmaktadır. Bunlarla ilgili bazı örnekler aşağıdaki şekildedir:

1. Denetçinin, denetlediği işletmenin ortağı olması bağımsızlık ilkesine ters düşmektedir.
2. Denetçi ile denetlenen işletmenin ortağı ya da yöneticilerinin arasında var olan yakın akrabalık ilişkileri bağımsızlığı bozmaktadır.
3. Denetçi ile denetlenen işletme arasındaki iş ilişkisi bağımsızlığı bozmaktadır.
4. Denetçinin denetlediği işletme sahibi ya da yöneticilerinden borç para alışı verişinde bulunması bağımsızlığı etkiler.
5. Denetçinin denetlediği işletmeye muhasebe hizmeti de vermesi bağımsızlığı etkilemektedir.

Birçok ülke yukarıda yer verilen olumsuzlukları engellemek amacıyla çeşitli yasaklayıcı kurallar koymuşlardır (Bozkurt, 2012: 38).

1.6.2.4.1.5 Gerekli mesleki özen

Denetçinin mesleğini yaparken gerekli özeni göstermesi ve denetim kurallarını eksiksiz olarak yerine getirmesi gerekmektedir. Denetçi; denetim sürecini planlayıp programlamakla, topladığı kanıtların güvenilir olduğu kanısına varmakla, düzenli çalışma kâğıtları hazırladıktan ve incelediği tabloların doğruluğunu onayladıktan sonra elde ettiği bilgilere göre raporunu açık bir şekilde hazırlamak ve açıklamakla yükümlüdür (Koçberber, 2008).

1.6.2.4.1.6 Planlama

Bu standartta denetçi, denetimi esnasında hangi yöntemleri izleyeceğini, önceliklerini ve denetimi ne şekilde gerçekleştireceğini belirler. Daha sonra izlemesi gereken standartlar ise; denetim planlamasının yapılması, denetleyeceği işletmenin iç kontrol mekanizmasının incelenmesi ve kanıt toplama işlemleridir.

Bütün denetim çalışmaları, kendilerine ait özellikleri bulunan birer projedir. Bu projeler bir faaliyet olarak başlatılır ve sonlandırılır. Yeterli sayı ve kanıta ulaşabilmek, denetim giderlerini en uygun maliyette tutabilmek ve denetlenen işletme ile ilgili yanlış anlaşılmanın önüne geçebilmek için bir denetim planı hazırlanır. Bu denetim planında; uygulanan denetim politikaları, elde edilen veri ve bilgilere göre oluşturulan denetim programları, yeterli bilgi ve tecrübesi olan

kişilerden oluşan denetim ekibi, denetim çalışmalarının bütçesi ve zamanlaması, işletmenin iç denetçisinden faydalanma şekli ve gerektiği zaman başvurulup danışılacak uzman kişiler yer almalıdır. İstenen bir diğer özellik ise denetçi yardımcılarının gözetim altında tutulmasıdır. Denetim ekibindeki herkesin yeterli deneyim ve bilgiye sahip olması beklenemez. Bu sebeple çalışmanın başındaki bağımsız denetimcinin, ekibindeki diğer çalışma arkadaşlarını gerektiği gibi gözlemlemesi gerekmektedir (Bozkurt, 2012: 39-40).

Denetim süresince iç kontrol sistemi de aktif şekilde incelenip, değerlendirmeye tabi tutulmalıdır. Denetçi, yaptığı gözlem ve soruşturmalardan elde ettiği bilgiler neticesinde kaliteli ve yeterli miktarda kanıt elde etmelidir.

1.6.2.4.1.7 Denetim sonu raporlama standartları

Denetçi denetlediği işletmenin finansal tablolarıyla ilgili oluşan izlenimini rapor yoluyla paydaşlara ulaştırmaktadır. Her bir denetim çalışmasının sonucu olarak oluşturulan bu denetim raporunda yer alması gereken özelliklerin belirli standartları bulunmaktadır ve denetçi raporunu uyması gereken bazı kurallar çerçevesinde hazırlanmalıdır. Hazırlanan raporda, incelenen mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı, muhasebe ilkelerinin önceki dönemle uyumlu olarak uygulanıp uygulanmadığı ifade edilmeli ve son olarak da finansal tablolar ile ilgili olarak genel bir kanaat belirtmeli ya da bir kanaate ulaşılamadığı açıklanmalıdır. Eğer genel bir kanaat belirtmiyorsa bu kanaate neden ulaşılamadığının da belirtilmesi gerekmektedir. Yapılan denetimin özellikleri ve denetçinin üzerine aldığı sorumluluk da açık bir şekilde belirlenmelidir (Usul, 2013: 37).

1.6.2.5 Bağımsız denetim süreci

Bağımsız denetim süreci, denetçinin işletmeden işi almasından başlar ve hazırladığı raporu açıklamasıyla son bulur.

İşletmenin önceki dönemlerde denetlenip denetlenmemesine bağlı olarak sürecin zorluk derecesi değişiklik gösterebilir. Daha önce hiç denetim geçirmeyen bir işletmenin denetlenmesi çok daha zordur. Bunun nedeni, eğer denetçi bir işletmeyi ilk defa denetliyorsa, bazı konularda birkaç dönem geriye giderek incelemeler

yapmak zorunda kalabilir. İşletme eğer daha önce denetlenmiş ise, denetçi eski denetçiye ihtiyacı olan bilgileri danışabilir (Defliese, 1984: 33).

Denetim süreci; Müşteri Seçimi ve İşin Kabulü, Denetim Planlanması, Denetim Programının Yürütülmesi, Denetimin Tamamlanması ve Raporlanması olmak üzere dört başlıkta incelenebilir.

1.6.2.5.1 Müşteri seçimi ve işin kabul edilmesi

Denetim süreci, öncelikle denetim işi alındıktan sonra başlar. İşin kabul edilmesi planlama öncesi aşamadır ve müşteri seçimi adı verilir. Denetim planına geçilmeden önce denetçi müşteriden iş yeriyle alakalı bilgileri ister, bu bilgileri inceledikten sonra işi alıp almayacağına karar verir (Kardeş, 1996: 12).

Müşteri seçimi esnasında denetçinin riski en aza indirmesi için dikkat etmesi gerektiği bazı konular vardır. Bu hususlar aşağıda belirtilmiştir (Ataman v.d., 2001: 53).

1. İşletmenin geçmişi incelenerek faaliyette bulunduğu sektörde ne durumda olduğuna bakılır.
2. Devlet kurumları başta olmak üzere diğer kurumlarla olan ilişkileri araştırılır.
3. İşletmelerin mali tabloları incelenir ve mali durumu ile faaliyet sonuçlarıyla ilgili bilgi sahibi olunur.
4. Üst düzey yöneticilerin dürüstlükleri, diğer ilişkileri ve denetim faaliyetine bakışları araştırılır.
5. İşletmenin denetimi neden istediği öğrenilir.
6. Denetlenecek işletmenin teklifinin kabul edilmesi durumunda denetçinin itibar kaybı yaşayıp yaşamayacağı araştırılır.
7. Eğer işletme daha önceden bir denetçi çalıştırmışsa o denetçiyle görüşme yapılır.
8. İşletmeden bağımsız bir şekilde çalışılıp çalışılmayacağı hakkında araştırma yapılır.
9. İşletmenin kullandığı muhasebe sistemi değerlendirilerek, denetim süresince denetçinin işini kolaylaştırıp kolaylaştırmayacağı incelenir.

1.6.2.5.2 Denetim planlaması

Denetim planlaması, denetçi görüşüne ulaşırken faaliyetlerini nasıl yürüteceği konusunda davranış düzenini ifade eder. Bu planın amacı, denetimi alanlara ayırmak, denetçileri bu alanlarda görevlendirmek, uygulanacak denetim alanlarına denetimin yöntem ve tekniklerini belirlemek ve bunları zamana oturtmaktır (Haftacı, 2007: 49).

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu yönetmeliğinde yer alan 15. madde gereğince, bağımsız denetim planı kapsamında asgari olarak aşağıda yer alan konuların bulunması gerekmektedir (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), 2006);

1. İşletmenin organizasyon yapısı ve kültürü, çalışma ve iş akış şekli, iç denetim ve risk yönetim sistemleri ile ilgili gerekli incelemelerin yapılmış olması,
2. İşletmeye ait finansal tablolar, denetim raporları, önceki dönemlere ilişkin çalışma evrakları ve haberleşme dokümanlarının incelenmesi,
3. İşletmenin iç kontrol ve risk yönetim sistemlerinin güvenilirliği ve denetim riski ile önemlilik sınırının tespiti,
4. Muhasebe politikalarının incelenmesi, bağımsız denetimde ya da mevzuatta yaşanabilecek ve finansal tablolarda etkisi olabilecek tüm değişikliklerin araştırılması,
5. İlgili personel ve yöneticiler ile yapılacak olan bağımsız denetim faaliyetinin türü, kapsamı ve zamanlamasının tartışılması,
6. Denetim faaliyeti esnasında, denetçilere bilgi aktaracak ve veri hazırlayacak personelin seçilmesi ve bu personeller arasındaki koordinasyonun sağlanması,
7. Bağımsız denetim faaliyetini sürdürecektir ekip içerisinde iş bölümünün planlanması ve aradaki koordinasyon ve iletişimin sağlanması,
8. Bağımsız denetim programının yazılı hale getirilmesi.
9. Önceki dönem denetim farklı bir kuruluş tarafından yapıldıysa, o kuruluştaki denetim faaliyetlerine ilişkin çalışma kâğıtlarının incelenmesi gerekmektedir.

Denetim Planlaması, denetimin yapısı ve akışıyla ilgili bütün planın oluşturulması aşamasıdır. Denetçi, işini mesleki şüphecilik davranışıyla birlikte planlamalıdır (Dalkılıç ve Oktay, 2011).

1.6.2.5.3 Denetim programının yürütülmesi

Denetim planının yürütülmesi aşamasında denetçinin oluşturduğu plan uygulamaya konur. Denetim programının uygulamaya koyulması ise denetçinin ihtiyacı olan kanıtları toplama durumudur. Başka bir deyişle denetçi, uygunluk testlerinin ve maddilik testlerinin yapılması ile denetimi iki aşamalı olarak yerine getirir (Kell v.d., 1989: 88). Uygunluk testleri iç kontrol sisteminin tasarımı ve işleyişinin etkinliğini belirlemek amacıyla yapılan testlerken maddilik testleri firmaların tutmuş oldukları mali tablolarının ve açıklamaların doğruluğunu belirlemek amacıyla yapılan testlerdir.

Denetçi, daha sonra hesap kalanlarının test edilmesi aşamasına geçer. Bu aşamadaki amaç, uygun olarak düzenlenen finansal tablolardaki dipnot ve dönem sonu kalanlarına dayanılarak kanıtlar elde etmektir. Daha önceki bulgulara bağlı olarak bu çalışmanın yapısı ve kapsamı belirlenir (Arens ve Loebbecke, 2000: 332).

1.6.2.5.4 Denetimin tamamlanması ve raporlanması

Denetim çalışmalarının son ve en önemli aşaması raporlama aşamasıdır. Bu aşamada denetçi, incelediği işletmeyle ilgili bulgularını ve görüşlerini açıklar. Paydaşların alacakları kararlarda bu rapor oldukça önemlidir. Ancak işletmenin mali durumunun iyi ya da kötü olması denetçiyle ilgili değildir.

Denetçi, mali olayların gerçekten gerçekleşip gerçekleşmediğini araştırıp, gerçekleştiği durumlarda muhasebe kriterlerine uygun kayıt edilip edilmediklerine ve özetlenen finansal tabloları inceleyip, yalnız bu noktadaki düşünce ve bulgularını raporunda açıklar (Çömlekçi, 2010).

Bağımsız denetim hizmeti sürdürülürken, müşterilerden bazı varlık ve borç kalemleriyle alakalı yazılı beyanlar alınabilir. Bütün beyanlara tek belge içinde de yer verilebilir. Beyan mektubu olarak adlandırılan bu belge, alan çalışmasının tamamlanmasının ardından, denetim raporu hazırlanmadan önce işletmenin yönetimince denetçiye hitap alarak düzenlenir. Bu mektupta, finansal tabloların sorumluluğunun işletmede olduğu ve işletmenin denetçiye muhasebe kayıtlarının içerisinde bulunduğu defteri ve diğer belgeleri eksiksiz olarak verdiği belirtilir (Akışık, 2002: 98).

1.6.2.5.4.1 Olumlu görüş

Denetçinin mali tablolar ile ilgili görüş bildirmesinde yerine getirmesi gereken yükümlülükleri, Kamu Gözetimi Kurumu tarafından hazırlanıp açıklanan 30 no.lu Türkiye Denetim Standartları Tebliği (Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama (BDS 700) Hakkında Tebliğ) tarafından düzenlenmiştir. Buna göre denetçinin olumlu görüş vereceği durumlar aşağıdaki gibidir (Kamu Gözetim Kurumu BDS 700, 2014):

1. Denetçi raporunda “Görüş” sütununda bir bölüm yer alır.
2. Denetçi, mali tabloların tüm mühim yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak tamamlanıp tamamlanmadığına ilişkin bir görüş belirtir. Görüşü meydana getirmek için denetçi, finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek için bir sonuca ulaşır.
3. Denetçi, finansal raporlama kapsamındaki yargısında:
 - a) Muhasebe yöntemlerinin mali tablolarda ihtiyacı karşılayacak şekilde açıklanıp açıklanmadığını,
 - b) Muhasebe yöntemlerinin uygunluğu ile bu yöntemlerin geçerli finansal raporlama çerçevesinde uyumluluğunu,
 - c) İşletme yönetimince yapılan muhasebe tahminlerinin doğru ve akla yatkın olup olmadığını,
 - d) Mali tablolardaki bilgilerin gereksinime uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olup olmadığını,
 - e) Mali tabloların başlığı da dahil, mali tablolarda kullanılan tüm terimlerin uygunluğunu değerlendirir.
4. Mali tabloların, bütün tarafıyla uygulanan finansal raporlama çerçevesine elverişli olarak hazırlandığı sonuca varırsa, denetçi olumlu görüş verir.

1.6.2.5.4.2 Şartlı görüş (Sınırlı olumlu görüş)

Kamu Gözetimi Kurumunun 31 no.lu Türkiye Denetim Standartları Tebliği (BDS 705) gereğince, denetçi, aşağıdaki konumlarda şartlı görüş (sınırlı olumlu görüş) verir (Kamu Gözetim Kurumu BDS 705, 2014):

1. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi durumunda, yapılan

yanlışıkların, yalnızca ya da toplu olarak önemli olduğu, ancak mali tablolarda çok fazla yaygın olmadığı neticesine ulaşırsa,

2. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmemesi durumunda, varsa tespit edilmemiş yanılışıkların mali tablolar üzerindeki olası etkilerinin önemli, ancak yaygın olamayabileceği sonucuna varırsa.

Mali tablolara ilgili sınırlı olumlu görüş vermesi konumunda, denetçi (Altaş, 2016);

1. Görüşünü, denetçi raporunda görüş paragrafında “Sınırlı Olumlu Görüş (Şartlı Görüş)” başlığını kullanarak değerlendirir.
2. BDS 700’ün mecburi olarak belirlediği unsurların yanı sıra, denetçi raporuna sınırlı olumlu görüşe sebep olan konunun belirtilebilmesi için görüş paragrafının hemen öncesinde ayrıca bir paragraf ekler. Bu paragraf için “Şartlı Görüşün (Sınırlı Olumlu Görüşün) Dayanağı” başlığını kullanır.

1.6.2.5.4.3 Olumsuz görüş bildirme

Bağımsız denetçi raporunda 31 no.lu Türkiye Denetim Standartları Tebliği (BDS 705 - Kamu Gözetim Kurumunun Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Hakkında Tebliğ) gereğince; yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, hataların mali tablolar için önemli ve yaygın olduğu neticesine ulaşırsa olumsuz görüş verir (Kamu Gözetim Kurumu BDS 705, 2014).

BDS 450 tarafınca yanılılık; raporlanan bir mali tablo kaleminin tutarı, sınıflandırılması veya açıklanması ile aynı kalemin geçerli finansal raporlama çerçevesi gereğince olması gereken tutarı, sınıflandırılması veya açıklanması arasındaki farklılıklar şeklinde açıklanmaktadır.

Buna göre mali tablolardaki önemli bir yanılılık aşağıdaki durumlarda oluşabilir (Altaş, 2016):

1. Tercih edilen muhasebe yöntemlerinin uygunluğu,
2. Tercih edilen muhasebe yöntemlerinin tatbik edilmesi,
3. Mali tablolardaki izahların mutabakatı veya yeterliliği.

Denetçi, mali tablolar ile ilgili olumsuz görüş vermesi konumunda;

1. Görüşünü “Olumsuz Görüş” başlığını altında verir.
2. BDS 700’ün mecburi olarak belirlediği noktaların dışında, denetçi raporuna olumsuz görüşe sebep olan konunun belirtilebilmesi için görüş paragrafının

hemen öncesinde ayrıca bir paragraf ekler. Bu paragraf için “Olumsuz Görüşün Dayanağı” başlığını kullanır.

1.6.2.5.4 Görüş bildirmekten kaçınma (Görüş bildirmeme)

31 no.lu Türkiye Denetim Standartları Tebliğine (BDS 705 - Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Hakkında Tebliğ) göre (Kamu Gözetim Kurumu BDS 705, 2014);

1. Denetçi, görüş bildirmesi için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse veya tespit edilmemiş yanlışlıkların mali tablolar üzerindeki olası etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği kanısına varırsa, görüş bildirmekten kaçınır.
2. Denetçi, birden fazla belirsizlik içeren durumlarda, belirsizliklerin her biri ile ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmiş olmasına bağlı kalmaksızın, belirsizliklerin olası etkileşimi ve mali tablolar üzerindeki muhtemel etkileri nedeniyle, görüş bildirmenin mümkün olmadığını belirtir ve görüş vermekten kaçınır.

Denetçi, mali tablolar ile ilgili görüş vermekten kaçınması durumunda (Altaş, 2016);

1. Görüşünü, “Görüş Vermekten Kaçınma” başlığı altında belirtir.
2. BDS 700’ün mecburi olarak belirlediği noktaların dışında, denetçi görüş bildirmekten kaçınmasına sebep olan konunun belirtilebilmesi için görüş paragrafının hemen öncesinde ayrıca bir paragraf ekler. Bu paragraf için “Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı” başlığını kullanır.

1.6.2.6 Denetçinin bağımsızlığını etkileyen faktörler

Denetçinin bağımsızlığını etkileyen altı faktör vardır. Bu altı faktör aşağıdaki gibidir (Bodur, 2007: 9):

1. Denetim şirketinin büyüklüğü
2. Piyasadaki denetim şirketlerinin rekabeti
3. Denetim şirketinin müşteriye olan ihtiyacı
4. Denetim ücreti
5. Denetim şirketi tarafından müşteriye yönetim danışmanlığı sağlanması
6. Denetim komitesinin varlığı

Denetim şirketinin büyüklüğü: Yapılan çalışmaların çoğu denetim şirketleri ile denetimin bağımsızlığı arasındaki olası ilişkiye odaklanmıştır ve çıkan analiz sonuçlarının pozitif yönde olduğu saptanmıştır. Denetim şirketinin büyüklüğü arttıkça denetçinin bağımsızlığı artmıştır. Büyük denetim şirketleri, müşteri baskına karşı koyabilmektedir ve böylece denetimin bağımsızlığını artırmaktadır (Bodur, 2007: 9). Fakat denetim şirketi yeni ve baskılara boyun eğecek yapıdaysa bağımsızlık zarar görmektedir.

Denetim hizmetleri piyasasındaki rekabet: Denetim firmaları arasındaki yoğun rekabetin denetim bağımsızlığına olumsuz etkileri olduğu kanıtlanmıştır. Tersine sonuca varan çalışmalar da mevcuttur (Bodur, 2007: 10). Rekabet ortamının varlığı denetim firmalarının bağımsızlığını çoğu zaman etkilemiş ve yanlış davranışlara sevk edebilmiştir.

Denetçinin belirli bir müşteriye hizmet sağladığı sözleşme süresi: Sözleşme süresi, bir denetim şirketinin belirli bir müşteriye denetim hizmeti sağlayacağı zaman dilimi olarak bilinmektedir. Sözleşme süresinin denetçinin bağımsızlığını kaybetme riskinde etkisi olduğu ifade edilmiştir. Örneğin bir kurum ile denetçi arasında çok uzun süreli bir denetim ilişkisi oluşması, denetçinin müşterinin çıkarlarıyla ilişkilendirilmesine neden olabilmektedir. Bu durum da denetçinin tam bir bağımsızlık içerisinde hareket etmesini zorlaştırabilir (Bodur, 2007). Örneğin BDDK (2011) bu durumun oluşmasını bağımsız denetçilerin, aynı bankada en fazla birbirini takip eden beş hesap dönemi için görev alabilmesi şeklinde sınırlamıştır. BDDK'ya göre bir denetim kuruluşu bir banka ile en az 3 en fazla ise 8 hesap dönemi için sözleşme yapabilir ve bu sözleşmeler yıllık olarak yapılmalıdır. Bir denetim kuruluşuyla 8 dönem çalışmış olan bir banka en az iki hesap dönemi geçmeden bu denetim kuruluşuyla çalışamaz diyerek bağımsızlığı etkileyecek faktörlerden biri olan sözleşme süresinin etkisini azaltmayı hedeflemiştir (26 Temmuz 2011 tarih 28006 nolu Resmi Gazetede yayınlanan BDDK'nın Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi Ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik madde 1).

Denetim firması tarafından alınan denetim ücretinin miktarı: Normal şartlarda, büyük miktardaki denetim ücretleri, denetim bağımsızlığının kaybedilmesi açısından daha fazla riski beraberinde getirir. IFAC, denetçilerin toplam denetim ücreti

gelirlerinin %10 veya daha fazlasını oluşturan denetim faaliyetlerini kabul etmelerinin yasaklanmasını önermiştir.

Yönetim danışmanlığı hizmetleri: 3. kişilerin, denetçilerin ve şirketlerin konuya nasıl baktıklarını araştırmak amacıyla çeşitli deneysel çalışmalar yapılmıştır. Ancak sonuçlar da, tartışmanın kendisi gibi, kesin bir görüş bildirmekten uzaktır. McKinley'nin (1985) çalışmasına göre, mali tablo kullanıcılarına ilişkin önceki araştırmalar, denetim müşterilerine denetim dışı hizmetler de sağlanmasının denetçinin bağımsızlığı üzerinde olumsuz etkisi olduğunu göstermiştir (Bodur, 2007: 12). Danışmanlık hizmetleri veren denetçilerle müşteriler arasında zamanla sıkı bir bağ oluşabilmekte ve buda bağımsızlığı etkileyebilmektedir.

Denetim komiteleri: Denetim komiteleri, iç ve dış denetim sürecinin uygulama etkinliğini, muhasebe, finansal raporlama, iç kontrol ile ilgili iç sistemlerin uygulanışını ve yeterliliğini yönetim kurulu adına gözetmek ile sorumlu olan komitelerdir (denetim.net, 2016). Denetim komiteleri ile denetçi bağımsızlığı arasında olumlu bir ilişki olduğuna dair görüş yaygın destek görmektedir. Bu anlamda “bir firmada bir denetim komitesinin varlığının denetçi bağımsızlığını artıracak” düşünülmektedir (Bodur, 2007: 13).

1.6.2.7 Denetçinin bağımsızlığının zedelendiği durumlar

Denetçilerin bağımsızlığını zedeleyen onları hataya iten bazı durumlar vardır, bunlar aşağıdaki gibidir (Kasapoğlu, 2008: 81-84).

Denetçi ve müşteri firma arasındaki iş ilişkisinden dolayı bağımsızlığın zedelenmesi: Denetçi ve müşteri arasındaki ilişki, bağımsızlığın zedelenmesine yol açabilir (Kasapoğlu, 2008: 81).

Müşteri firma için çalışan bir kişinin aynı zamanda o firmayı denetlemesi durumunda, bağımsızlığın zedelenmiş olacağı ve karşılıklı menfaat ilişkilerinin ortaya çıkmaya başlayacağı belirtilmiştir.

Denetçi ve müşteri firma arasındaki finansal ilişkiden dolayı bağımsızlığın zedelenmesi: Denetçi ve müşteri firma arasındaki finansal ilişki, doğrudan ve dolaylı olmak üzere karşımıza iki farklı şekilde çıkabilmektedir (Kasapoğlu, 2008: 82). Burada doğrudan finansal ilişkiden kasıt, denetçinin denetim yapacağı firmaya ortak yönetici gibi bir vasıfla bağlı bulunmasıdır. Dolaylı ilişkide ise, denetçinin direkt olarak kendisinin değil de herhangi bir yakınının firma ortağı veya yöneticisi olması

gibi durumlar söz konusu olmaktadır. Bu durumda bağımsızlık zedelenmiş olup, karşılıklı menfaat ilişkileri ön plana çıkmaktadır.

1.6.2.7.1 Nepotizm

Nepotizmi; bireyin yetenek, başarı, beceri ve eğitim düzeyi gibi özellikleri dikkate alınmaksızın, yalnızca akrabalık ilişkileri veya yakınlık derecelerine göre değerlendirilmeye alınması şeklinde açıklamak mümkündür. Günümüzde, nepotizm kavramı bulunduğu mevkii ailesinin yararına suiistimal eden kişiler için kullanılmaktadır (İyişleroğlu, 2006: 43). Nepotizm bilimsel olarak, aynı grubun kendi bünyesindeki fertlerine yaptığı ayrıcalıklı avantaj sağlama, grupsal farklılıkları belirginleştirme olarak tanımlanmaktadır.

Akraba kayırmacılığını, geleneksel bağları ve ilişkileri kuvvetli olan az gelişmiş ülkelerde daha sıklıkla görmek mümkündür (İyişleroğlu, 2006: 43). Siyasi nepotizm yani adam kayırmacılığı, bir kimsenin yetenek, beceri, başarı ve eğitim düzeyi gibi etmenler dikkate alınmaksızın yalnızca tanıdığı kişiler nedeniyle iş başına getirilmesi olarak ifade edilebilir.

Şirketlerde uygulanan nepotizm, siyasi nepotizme benzemektedir (İyişleroğlu, 2006). Adam kayırmacılık ve kayırma, yaygın bir hal almıştır. Doğaları nedeniyle bunları belgelemek zor olsa da, işletmelerde giderek artan sayıda aile üyeleri, daha düşük iş kalitesinin varlığı bunun bir göstergesidir, ebeveynler çalıştıkları firmada çocuklarının, akraba veya yakınlarının istihdamını kolaylaştırmak için bu yönde bir eğilimdedirler. Birçok durumda, yöneticiler ve işe alım sorumluları için sosyal olgular, eğitim ve yeteneklere bakılmaksızın tanıdıkların işe alınması bunun kanıtı olarak karşımıza çıkmaktadır (Ponzo ve Scoppa, 2010). Nepotizm, kişiler arasındaki ilişkiler söz konusu olduğunda sübjektif bir karaktere bürünmektedir. Uygulandığında mağdurlar yarattığı düşünülen nepotizm çoğunlukla örgüt içi ilişkilere zarar veren bir durumu ifade etmektedir (Asunakutlu ve Avcı, 2010: 94).

Nepotizm kaynaklı bir kayırmacılık kavramı ve sonucunda ortaya çıkan adaletsiz performans değerlendirmeleri, işe alınma süreci, ücretlerin aile üyeleri lehine oluşu, terfi ve bütün diğer faaliyetlerdeki dengesiz, adil olmayan ve kayırmacı bir iş ortamı çalışanlar üzerinde stres oluşmasına sebebiyet vermektedir. Bu bağlamda, nepotizmin çalışanlar için bir stres kaynağı olduğu bir gerçektir (Büte, 2011: 176).

Bir kimsenin belirli bir göreve gelmesinde ve terfi etmesinde kendisinin çabası ve yeteneği dışında yakınlık ilişkileri, siyasi görüşü ve tutumları etkili oluyorsa, bu durum o kişi açısından etik bir zaaf, toplum açısından ise adam kayırmayı ve rüşveti destekleyen bir olgu olarak görülmektedir. Bu durumun sıkça görüldüğü ülkelerde işe alınmada yetenek ve başarı göz önünde bulundurulmadığından, iş kaybı ve başarısızlık durumlarına oldukça yaygın bir biçimde rastlanmaktadır (İyişleroğlu, 2006: 44).

Nepotizmin sakıncaları aşağıdaki şekilde sıralanabilir (İyişleroğlu, 2006: 45-47; Büte, 2011: 388-390):

1. Nepotizm aile şirketlerinin başarısı için bir dezavantaj meydana getirir.
2. Nepotizm yapan aile şirketlerinde personel seçim süreci uygulanmadan aile üyesi kişiler direkt işe alınır.
3. Aile şirketlerinde nepotizm yüzünden kaliteli personel yerine aile üyeleri işe alındığı için şirket, bilimsellikten uzak olacaktır ve bundan zarar görecektir.
4. Performansı kötü olan aile üyelerine herhangi bir yaptırım olmaması, diğer çalışanların motivasyonunu olumsuz yönde etkiler.
5. Aile üyelerinin diğer çalışanlardan yüksek maaş almaları ortaya haksızlık çıkaracağı için diğer çalışanlar bundan rahatsızlık duyacaklardır.
6. Aile üyeleri daha esnek çalışma saatleri ve imkânlarına sahip oldukları için hem diğer çalışanlar bundan rahatsızlık duyacaklardır hem de işlerde bir aksama meydana gelebileceği için şirket zarar görecektir.
7. Bir diğer etkide aile üyelerinin daha lüks araç gereçlere sahip olmasıdır, bu kişilere kaliteli ve üst model araç gereçler alınırken diğer çalışanlara eskilerin verilmesi olumsuz bir hava oluşturacaktır hatta kıskançlık olabilecektir.
8. Aile mensuplarının odaları, yemek imkânları, SGK prim ödemeleri gibi durumların diğer çalışanlara göre daha iyi olması, diğer çalışanlarla aralarındaki mesafenin daha da artmasına sebep olacaktır.
9. Nepotizm müşteri memnuniyetini de olumsuz yönde etkilemektedir, çünkü kayırmacılık yapılarak işe alınmış bir personel gerekli düzeyde işe önem vermeyebilir ve buda müşteri önünde yanlış bir tutum olarak ortaya çıkar.
10. Güçlü akrabalık ve arkadaşlık bağlarının oluşması şirketin geleceğini

olumsuz yönde etkiler ve dışa kapalı bir yapı oluşmasına sebep olur.

11. Kan bağıının olması sebebiyle yapılan kayırmacılık uygulamaları, örgüt içinde aile kavgaları, nesiller arası anlaşmazlık ve çatışmalar, örgüte olan bağlılığın azalması, kaliteli ve tecrübe sahibi yöneticilerin örgütten koparak ayrılmaları gibi birçok olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir.

1.6.2.7.2 Etik pozisyon algısı

Etik pozisyon algısı temel olarak iki boyut şekilde açıklanmıştır; bunlar idealizm ve rölativizmdir (Forsyth, 1980). Rölativizmde, bireyin herhangi bir yargıya varabilmesi adına, gerekirse tüm evrensel ahlak kurallarını reddedebileceği ve kendi çıkarı doğrultusunda karara varabileceği savunulmaktadır. Buna karşın idealizmde ise, bireylerin elde etmek istedikleri sonuçlara doğru hareket etmeleri halinde ulaşabilecekleri düşünülmektedir (Forsyth, 1980). Bu etik ikilem dikkate alındığında, bireylerin idealizm algılarının arttıkça, hile ve hatalara karşı sergileyecekleri tutum ve davranışlarının katılaşacağı ve toleranslarının azalacağı düşünülmektedir. Bu anlamda etik pozisyon algısı da nepotizme benzer bir şekilde denetçi bağımsızlığını zedeleyen durumlardan biri olarak değerlendirilebilir.

1.7 Araştırmanın Sınırlılıkları

Bu araştırma öncelikle Türkiye ile sınırlıdır. Bunu takiben, Türkiye’de uygulanan kanunlar ve kurum ve kuruluşlar tarafından oluşturulan mevzuatlarla sınırlıdır. Bu çalışma ayrıca, bağımsız denetime yön veren düzenlemelerden seçilmiş olan (EPDK, BDDK, SPK, TTK, 3568 Sayılı Kanun ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları) kurum, kuruluş ve kanunlar ile sınırlıdır.

İKİNCİ BÖLÜM

YÖNTEM

2.1 Araştırmanın Yöntemi

Bu araştırmada betimsel tarama yöntemi kullanılmıştır. Bu anlamda, ilgili mevzuatlar, kanunlar ve yönetmelikler incelenerek karşılaştırma yapılmıştır.

2.2 Araştırmanın Evreni

Bu araştırmanın evreni Türkiye’de bağımsız denetime yön veren standartlar, mevzuatlar, yönetmelikler, kanunlar, kurum ve kuruluşlardır.

2.3 Araştırmanın Örneklemi

Bu araştırmada bağımsız denetime yön veren standartlardan EPDK, BDDK, SPK, TTK ve 3568 Sayılı Kanun seçilmiştir. Bu beş düzenlemenin seçilmiş olmasının temel sebebi; bu düzenlemelerin her birinin farklı uygulamalara sahip olmaları ve Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kurulmasından önce Türkiye’de denetim yapan başlıca temel düzenlemeler arasında yer almalarıdır.

2.4 Veri Toplama

Bu araştırmada veriler bütünüyle ilgili mevzuatlar üzerinden toplanmıştır. Araştırma örneğine ait kanun, yönetmelik ve mevzuatlar internet ortamında yer almaktadır. Bu bağlamda, araştırmaya ilişkin verilere ilgili kurum, kuruluşların ve kanun yapıcılarının web sitelerinden ulaşılmıştır. Araştırmanın literatür bölümünde ise konuya ilişkin yayınlanmış kitaplar ve makaleler kullanılmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BULGULAR VE TARTIŞMA

3.1 Genel Bakış

Türkiye’de bağımsız denetimin tarihi çok eski değildir. Bankacılık sektöründe bağımsız denetimin mecburi hale getirilmesi ile birlikte ilk zorunlu denetim faaliyeti 1987 yılında gerçekleştirilmiştir. Bundan önce, kendi istekleri doğrultusunda bazı yatırımcılar ve işletmeler denetim uygulamaları yaptırmışlardır. 1989 yılında, kamuya açık işletmeler için bağımsız denetimin mecburi hale getirilmesinden sonra, bağımsız denetimi gerçekleştirecek kişi veya kuruluşların yetkilerini belirleyen ve denetleme faaliyetini düzenleyen yönetmelikler yürürlüğe girmiştir (Uyar ve Çelik, 2009).

Türkiye’de bağımsız denetimin başlamasına ve gelişmesine neden olan en önemli etkenler arasında, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nın faaliyete başlaması ve yatırım yapmak isteyen yurt içi ve yurt dışı kaynaklı fon, banka ve diğer yatırımcıların güvenilir finansal bilgilere ulaşmak için finansal bilgiler üzerinde denetim istemeleri yer almaktadır.

3568 sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile ilk kez denetim mesleği tanımlanmıştır. Ancak bahsi geçen kanunda, denetim mesleğinin nasıl icra edileceği, standartlarının neler olduğuna dair herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. 1994 tarihinde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), denetim ve muhasebe standartlarının belirlenmesi için kurulmuştur. Bu kurul tarafından, 1996 yılında 11 tane muhasebe standardı kabul edilmiş ve 1997 yılında da uygulamaya geçirilmesi öngörülmüştür (Yalkın, 2001).

Bunu takiben 2499 sayılı “Sermaye Piyasası Kanunu” ile 04.03.1996 tarihli ve 22570 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Seri: X No: 16 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” sermaye piyasasında bağımsız denetimin temelini oluşturmuştur (Küçüksözen ve Sayar, 2002).

31.01.2002 tarih ve 24657 sayılı Resmi Gazetede, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından düzenlenen “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” ve “Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik” yayınlanmıştır. Bu yönetmeliklerin amacı, bankacılıkta bağımsız denetim ile ilgili standartların belirlenmesidir. Daha sonra, “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik” 01.11.2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Bu yönetmelikte 11. kısım 47.-52. maddelerinde denetim raporu ve görüşleri ile ilgili açıklamalar bulunmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun (TMSK) faaliyete girmesinin ardından 2003 yılında da Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) kurulmuştur. Buna göre TÜDESK’in amacı, denetim faaliyetlerinin doğru ve disiplinli bir şekilde yerine getirilmesi adına ulusal denetim standartlarının oluşturulması ve yayınlanması şeklinde ifade edilmiştir. Bu doğrultuda Türkiye’de ulusal denetim standartlarının oluşması için TÜDESK, Uluslararası Denetim Standartları’nı (UDS) Türkçe diline çeviri yaptırtarak yayınlamıştır (Uyar ve Çelik, 2009).

Bununla birlikte, 2003 yılında enerji piyasalarındaki bağımsız denetime ilişkin usul ve esasların yer aldığı “Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu ve Bağımsız Denetim” (EPDK) yönetmeliği yayınlanmıştır.

Bu yasalar ve yönetmeliklere müteakip, denetim mekanizmasını sağlayan 6 ana yapılanma ortaya çıkmıştır. Bunlar aşağıda sıralanmıştır.

1. “3568 sayılı Kanun ve Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesi”
2. “Sermaye Piyasası Kanunu ve Bağımsız Denetim”
3. “Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu ve Bağımsız Denetim” (EPDK)
4. “Bankalar Kanunu ve Bağımsız Denetim”
5. “Sigorta Murakabe Kanunu ve Bağımsız Denetim”
6. “Türk Ticaret Kanunu”

Bağımsız denetimde yaşanan bu çok başlılığı kaldırmak üzere 2011 yılında Kamu Gözetim Kurumu'nun kurulmasına karar verilmiştir. Söz konusu kurum 26 Eylül 2011 tarihli ve 660 no'lu Kanun Hükmünde Kararnameyle bağımsız denetimde uygulama birliğinin, gerekli güvenin ve kalitenin sağlanması; uluslararası standartlarla uyumlu; Türkiye Muhasebe Standartlarının oluşturulması ve yayımlanması; denetim standartlarının belirlenmesi; bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ve bunların faaliyetlerinin denetlenmesi; bağımsız denetim alanında kamu gözetiminin yapılması yetkileriyle donatılmıştır.

Yüksek kalite ve güvende bir finansal raporlama ve bağımsız denetim ortamı oluşturulması düşüncesi kurumun vizyonunu ifade ederken; uluslararası standartlar ile doğru orantılı ve uyumlu mali raporların oluşturulması ve bunların denetimini sağlayacak standartların konulması, etkili bir kamu gözetiminin gerçekleştirilmesi de kurumun misyonuna işaret etmektedir (türkiye.gov, 2015).

660 no'lu Kanun hükmünde kararnamede bağımsız denetçinin SMMM ya da YMM unvanına sahip meslek mensubu olması ilk şart olarak belirtilmektedir.

Bahsi geçen kanun hükmünde kararnameyle Türkiye'deki kanunları gereği ilgili oldukları işletmelere kamu gözetimi yapma yetkisine sahip kuruluşların (Sermaye Piyasası Kurumu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Enerji Piyasası Kurulu, Hazine Müsteşarlığı vb.) bu yetkilerinin onlardan alınarak, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na verilmiştir (Arıkan, 2011).

Aynı şekilde Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 400. Maddesi de bu konuyu düzenlemektedir. Dünyadaki uygulamalarla paralellik içinde olan bu uygulamalar, 660 no'lu kanun hükmünde kararnamenin amacına ulaşabilmesi adına büyük öneme sahiptir. Türkiye'de şirketlerin denetimi, 1 Ocak 2013'den itibaren 6102 sayılı TTK'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte, AB normları ile uyumlu UDS doğrultusunda yapılmaya başlanmıştır. 6102 sayılı TTK ile bir şirketin organı olmasına karşın mesleki kalite şartı aranmayan murakıplar (denetim organları) kaldırılarak, onların yerine bağımsız denetim kurumları getirilmiştir. Burada işletmenin yasal organı olmayıp hiçbir şekilde veya sıfatla işletme bünyesinde yer almayan, uzman ve objektif denetçilerin yapmış olduğu bir denetim söz konusudur.

6102 No'lu TTK'ya kadar bağımsız denetimin sadece sermaye piyasası, bankacılık ve sigorta mevzuatı dâhilinde faaliyette bulunan AŞ'ler için geçerli olduğu söylenebilir. Bahsi geçen yasa ile birlikte bağımsız denetim anonim ve limited

şirketler hukukunda da yaygınlaşmaya başlamıştır. Aynı zamanda bu yasa sermaye şirketlerine oldukça kapsamlı geniş bir bağımsız denetim öngörmektedir. Yasa ile birlikte şirketlerin veya toplulukların mali ve konsolide tablolarının, kanunlara, Türk Muhasebe Standartları'na ve ana sözleşmeye uygunluğu yönünde denetlenmesi zorunluluğu getirilmiştir. Yönetim kurulu tarafından kanunlara uygun hareket edilip edilmediği, işletmenin varlığına tehdit oluşturacak durumların olup olmadığı, ticari defterlerin yasalar çerçevesinde düzenlenip düzenlenmediği, mali tabloların ve senelik raporların şeffaflık ve dürüstlük ilkesi ile hazırlanıp hazırlanmadığı ve son olarak denetimin kapsamı ve niteliği gibi hususlar denetim sonucunda arz edilecek raporun içeriğini oluşturmaktadır. Finansal tablolar ve yıllık raporlar bağımsız bir dış denetimden geçmedikleri sürece düzenlenmiş sayılmayacaklardır (Karasu, 2014). Bakanlar Kurulu kararı ile bağımsız denetime tabi olacak firmalar aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

1) Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;

- a) Yatırım kuruluşları,
- b) Kolektif yatırım kuruluşları,
- c) Portföy yönetim şirketleri,
- ç) İpotek finansmanı kuruluşları,
- d) Varlık kiralama şirketleri,
- e) Merkezi takas kuruluşları,
- f) Merkezi saklama kuruluşları,
- g) Veri depolama kuruluşları,
- ğ) Derecelendirme kuruluşları,
- h) Değerleme kuruluşları,
- ı) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler.

2) 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;

- a) Bankalar,
- b) Derecelendirme kuruluşları,
- c) Finansal holding şirketleri,
- ç) Finansal kiralama şirketleri,

- d) Faktoring şirketleri,
- e) Finansman şirketleri,
- f) Varlık yönetim şirketleri,
- g) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler.

3) 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.

4) İstanbul Altın Borsasında üye olarak faaliyet göstermesine izin verilen yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler.

5) 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri ile 11/8/1982 tarihli ve 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket şeklinde kurulan şirketler.

6) Ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı şirketler.

Bu firmalar listesine 2012/4213 Sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar 2012/4213 Sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar'dan ulaşılabilecektir.

Buna göre (Resmi Gazete Tarihi: 23/1/2013, Resmi Gazete Sayısı: 28537, Madde 3) 22.03.2016 tarihli 2016/39 sirküler aşağıda belirtilen üç maddeden en az ikisini sağlayan yukarıdaki şirketler, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile 26/9/2011 tarih ve 660 sayılı “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname” çerçevesinde bağımsız denetime tabidirler (KGK, 2013):

- 1) Toplam aktif değeri 150 milyon TL ve üzeri olan şirketler
- 2) Yıllık net satış hasılatı 200 milyon TL ve üzeri olan şirketler
- 3) 500 ve üzeri çalışan istihdam eden şirketler

3.2 Türkiye’de Yapılan Araştırmalara Örnekler

Ülkemizde denetçi bağımsızlığı ve bu bağımsızlığı düzenleyen kurum ve kuruluşlar üzerine birçok araştırma yapılmıştır. Örneğin, Arıkan (2011) Kamu

Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu özelinde bir çalışma gerçekleştirerek kurumun neden kurulduğunu ve eksikliklerini araştırmıştır. Çalışma sonuçlarına göre Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu denetçi bağımsızlığı üzerindeki farklı görüş ve uygulamaları ortadan kaldırmıştır ancak kurum yetkililerinin hükümet tarafından atanacak olması kurumun siyasi bağımsızlığına gölge düşürebilecektir. Karasu (2014) de benzer bir çalışma yapmış ve aynı sonuçlara ulaşmıştır.

Farklı bir çalışma Sağmanlı ve Cömert (2010) tarafından ortaya konulmuştur. Sağmanlı ve Cömert (2010) denetçi olarak atanabilme kriterleri ve bu konudaki Türk Ticaret Kanunu hükümlerinin Alman Ticaret Kanunu ile karşılaştırılması üzerine bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. Çalışma sonuçlarına göre TTK-Tasarısının ülkemiz açısından reform niteliğinde olduğu belirtilmiş ancak Alman yasasının oldukça gerisinde kaldığı tespit edilmiştir.

Kayrak (2015) ise denetim başarısızlığı kavramını nedenleri, sonuçları ve çözüm önerileri bağlamında araştırmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre denetim başarısızlığı kavramının minimuma indirilmesi gerektiği, bunun için de denetimde kalitenin yükseltilmesi, standartların eksiksiz uygulanması ve denetçilerin mesleki yeterliliklerinin artırılması öngörülmüştür.

Uzay (2004) ise Türkiye’de denetçi bağımsızlığını etkileyen faktörler üzerine bir çalışma yaparak 80 bağımsız denetim firmasında anket uygulaması gerçekleştirmiştir. Çıkan sonuçlara göre denetçi bağımsızlığını etkileyen en önemli faktörlerin etkin bir iç denetimin varlığı, kamuoyunun bilinçlendirilmesi ve cezaların caydırıcılığı olduğu tespit edilmiştir.

Kandemir ve Akbulut (2013) ise bağımsız denetimin etkinliğinde denetimden sorumlu komitenin rolü üzerine bir araştırma yapmışlardır. Bu araştırmanın sonucuna göre denetim komitesinin varlığı, hem denetimin kalitesini artırmakta hem de denetlenen şirketin karşılaşılabileceği riskler hakkında uyararak riskini azaltmaktadır.

3.3 Türkiye’de Bağımsız Denetimi Düzenleyen Kurum ve Kuruluşlar

Zaman içerisinde aynı konuyla ilgili olarak çok fazla yetkili kurumların oluştuğunu ve dolayısıyla da Kurum ya da Kurul sayısı kadar farklı denetim uygulamaları ve beklentilerin ortaya çıktığını ifade etmek mümkündür. Bu nedenle,

Türkiye’de Kamu Gözetim Kurumu kurulmuş ve söz konusu kanun hükmünde kararnameyle tüm yetkili kurumlar bir tek Kurum bünyesinde toplanmıştır.¹

3.3.1 3568 Sayılı Kanun, Tasdik İşlemleri ve Yeminli Mali Müşavirlik Müessesesi

13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de, 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir.

3568 sayılı Kanunda 26.07.2008 tarihli ve 5786 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle meslek mensupları; Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir olmak üzere iki alt grup olarak belirlenmiştir.

Mesleğin konusu da, Muhasebeci Mali Müşavir için (Madde 2/A);

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümlerince, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; defterlerinin tutulması, bilanço kar-zarar tablolarının oluşturulması ve beyannamelerle diğer belgelerin düzenlenmesi ile benzeri işlerin yapılması

b) Muhasebe sistemlerinin kurulması, geliştirilmesi, muhasebe, işletmecilik, malî mevzuat, finans ve bunların uygulamalarına dair işlerinin düzenlenmesi ya da bu hususlarda müşavirlik yapılması

c) Yukarıda geçen hususlarda, belgelere dayanılarak; “tahlil, inceleme, denetim yapılması, malî tablo ve beyannamelere ilişkin yazılı görüş verilmesi, rapor ve benzerlerinin düzenlenmesi, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işlerin yapılması” olarak düzenlenmiştir.

Yeminli Mali Müşavirlik için mesleğin konusu ise; (A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işlerin yapılmasına ek olarak Kanunun 12. Maddesi uyarınca düzenlenecek yönetmeliğe göre tasdik işlerinin yapılması, şeklinde ifade edilmiştir.

Yeminli malî müşavirlerin muhasebe ile ilgili defter tutmaları, muhasebe bürosu açmaları ve muhasebe bürolarına ortak olmaları mümkün değildir.

¹ Bağımsız denetimde yaşanan çok başlılığı kaldırmak üzere 2011 yılında Kamu Gözetim Kurumu’nun kurulmasına karar verilmiştir. Bahsi geçen kanun hükmünde kararnameyle Türkiye’deki kanunları gereği ilgili oldukları işletmelere kamu gözetimi yapma yetkisine sahip kuruluşların (Sermaye Piyasası Kurumu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Enerji Piyasası Kurulu, Hazine Müsteşarlığı vb.) bu yetkilerinin onlardan alınarak, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’na verilmiştir.

Kanunun 12. Maddesine göre; gerçek ve tüzel şahısların ya da bunlara ait işletme ve teşebbüslerin finansal tablolarının ve beyannamelerinin muhasebe ilkelerine ve standartlarına, mevzuat hükümlerine uygunluğunun denetlenmesi ve hesaplarının denetim standartları uyarınca incelenip incelenmediğinin onaylanması Yeminli Mali Müşavirlerin yetkisinde bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan yönetmenlikler ile tasdike ilişkin usul ve esaslar belirlenmektedir.

12. madde göz önünde bulundurulduğunda, yeminli mali müşavirlik, bağımsız dış denetçilik yerine getirmesi beklenen faaliyetler de bağımsız dış denetim olarak değerlendirilebilir. Bununla birlikte, yeminli mali müşavirlik ve bağımsız dış denetçilik aynı manaya gelmemektedir. Müşavirlik konsepti daha ziyade danışmanlık manasına haizdir. Bununla beraber, danışmanlık bir denetçinin en önemli görevi olarak düşünülemez. Bu bağlamda 3568 sayılı Kanun, bağımsız dış denetimi tam anlamıyla düzenlememesine rağmen bağımsız denetçilerin Yeminli Mali Müşavir ya da Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olması gerektiğinden, söz konusu yasanın bağımsız denetimle iç içe girdiğini ifade etmek mümkündür (Dönmez v.d., 2005: 63-64).

3.3.2 SPK ve Bağımsız Denetim

Sermaye piyasasında güven ve açıklığı sağlamak amacıyla çıkan Sermaye Piyasası Kanunu, bu amaç çerçevesinde farklı kurum ve kuruluşların uyması gereken kuralları düzenleyen bir kanundur. Kanun 12/6/2006 tarihli ve 26196 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğin, 6102 sayı ve 13/1/2011 tarihli Türk Ticaret Kanunu ve 660 sayı ve 26/9/2011 tarihli Kanun Hükmünde Kararname ile yürürlüğe giren yenilikler bağlamında güncellenmesi söz konusu olmuş ve bu bağlamda oluşturulan Seri: X, No:28 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”, 28691 sayı ve 28/6/2013 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. Yürürlükteki son düzenleme bu tebliğde yer almaktadır.

Sermaye Piyasası Kanunu kapsamına dâhil olma sonucunda, aşağıda yer alan düzenlemelerin yapılması zorunluluğu bulunmaktadır.

1. Şirket ana sözleşmesinin Sermaye Piyasası Kanunu’na uygun hale gelecek şekilde revize edilerek düzenlenmesi,

2. Şirketin tahvil, finansman bonosu, sermaye artırımı gibi menkul kıymetlerin arzında Sermaye Piyasası Kurulundan ön izin alması ve menkul kıymetlerin Sermaye Piyasası Kurulu tarafından kayıt altına alınması zorunluluğu,
3. Menkul kıymetlerin halka arzında, bunların basımında, faiz ve kâr payı dağıtımında Sermaye Piyasası Kanunu düzenlemelerine tabi olması zorunluluğu
4. Özel durumların halka duyurulması ve açıklanması zorunluluğu,
5. Bağımsız dış denetime tabi olma.

3.3.3 Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu ve Bağımsız Denetim

Enerji piyasalarındaki bağımsız denetime ilişkin 03.10.2003 tarihinde yürürlüğe girmiş olan “Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik”te yapılan düzenlemelerin, SPK’nın düzenlemeleri ile paralellik gösterdiği görülmektedir (Sarpın, 2012: 79). Yönetmeliğin 22. maddesi Kurulun, bu yönetmelik tarafından düzenlenmiş olan bağımsız denetimin içeriğini değiştirmeye yetkili olduğunu ifade ederken; 23. maddesi ise bu yönetmeliğin uygulama esaslarının gereken hallerde Kurulca yayınlanacak tebliğlerle düzenlenmesini öngörmektedir.

Söz konusu yönetmeliğin kapsamında; enerji piyasasında faaliyette bulunan lisansa sahip tüzel kişiler, sertifikaya sahip gerçek ve tüzel kişiler ile yetki belgesine sahip resmi ve özel işletmelerin bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenmesi, bu denetimleri yapacak bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirilmesi ve yetkilerinin geçici veya sürekli olarak kaldırılması hususlarında usul ve esaslar yer almaktadır.

Söz konusu yönetmeliğe göre bağımsız denetim yapacak kurumların, 2499 No’lu SPK ile bu Kanun uyarınca yürürlükte olan yönetmelik ve tebliğlere dayanarak, bağımsız denetim yapma yetkisine sahip olmaları şartı aranmaktadır. Yine bu yönetmeliğe göre, denetim yapmak isteyen kuruluşların, talep edilecek belgelerle Kuruma başvurmaları gerekmektedir. Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu kararı ile uygun koşullara sahip kuruluşlar bağımsız denetim yapma yetkisine sahip olmaktadır. Bu yönetmelik bağlamında, bağımsız denetim faaliyetini

gerçekleştirecek kuruluşların, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve bu kanun kapsamında yürürlüğe konan tebliğ ve yönetmelikler bağlamında, bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirme yetkisine sahip olmaları şarttır. Bu noktadan hareketle, yönetmelik kapsamında görev almak isteyen firmalar talep edilen belgeleri tamamladıktan sonra EPDK'ya başvuru yapmaktadırlar. Bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirebilmeleri için yetki verilen kuruluşlara bu yetkiyi gösteren bir belge verilmektedir. Kurul, bu belgeler için yıllık vize şartı ve vize ücreti koyma hakkına sahiptir (EPDK - Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi Madde 6).

3.3.4 Bankalar Kanunu ve Bağımsız Denetim

Bu Yönetmelik, 5411 sayı ve 19/10/2005 tarihli “Bankacılık Kanunu” kapsamında, bankalarda uygulanacak bağımsız denetim faaliyetlerini ve bunları gerçekleştirme hakkına sahip olan kuruluşları kapsamaktadır (BDDK, 2015). Yönetmeliğin amacı; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca görevlendirilmiş olan bağımsız denetim kuruluşlarının, “Bankalarda Bağımsız Denetim Yapmaya Yetkili Bağımsız Denetim Kuruluşları Listesinde” yer almaları için gerekli olan tüm şartları belirlemek, listede yer alan kuruluşların geçici veya sürekli olarak çıkarılmasını yönetmek ve bankalarda uygulanacak bağımsız denetime ilişkin usul ve esasları düzenlemektir (BDDK, 2015). Listeye alınacak bağımsız denetim kuruluşunun (BDDK – Kuruluşlarda Aranılan Şartlar – Madde 8):

- a) Denetim yetkisinin olması
- b) Yönetmelikte yer alan kurallar kapsamında oluşturulmuş yönetim yapısına, teknik ekipmana, belge ve kayıt tutma düzenine ve bağımsız denetçiye sahip olması
- c) Bünyesinde en az iki adet denetçi ekibinin oluşturulmasını sağlayacak şekilde yeterli sayıda ve nitelikte bağımsız denetçi çalıştırılması
- d) 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname kapsamında verilen hizmet sonucunda yaşanabilecek zararları karşılamak amacıyla, zorunlu mesleki sorumluluk sigortasına sahip olması
- e) Bağımsız denetim faaliyetini yapma yetkisinin hem yurt içi hem de yurt dışında iptal edilmemiş olması

- f) Yurt dışında kurulu ve hukuki bağlantısı olan şirketin, bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirme yetkisinin iptal edilmemiş olması
- g) Bağımsız denetim yetkisine sahip olduktan sonra, bankalar hariç Karar eki I Sayılı Listenin (2) numaralı bölümünde yer alan kurum düzenleme ve denetimine tabi kuruluşlarda, en az üç hesap dönemi bağımsız denetim yapmış olması şarttır.

Sermaye ve para piyasalarının en önemli kuruluşları arasında özel finans kurumları ve katılım bankaları bulunmaktadır. Bu kurumların asli işlevleri için kendilerine özel kanunları bulunmaktadır. Bu kurumlar diğerlerine nazaran oldukça farklı bir denetime tabi tutulmakta ve bununla birlikte söz konusu kuruluşların finansal tabloları da bağımsız bir dış denetim tarafından denetlenmektedir. Bankalar Kanunu'nun 13/1-a maddesi ile BDDK'ya bankaların hesap ve kayıt düzeni hakkında düzenlemeler yapma yetkisi verilmektedir. Aynı zamanda bu madde ile (13/2) Bağımsız Denetim Kuruluşlarına yetki verme hususunda Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) yetkili kılınmaktadır. Bu bahsi geçen yetkiler dâhilinde BDDK tarafından, 13.01.2002 tarihli 24657 No'lu mükerrer RG'de "Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik ve Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkındaki Yönetmelikler" yayınlanmıştır (Kaval, 2008). Söz konusu yönetmelikler dâhilinde, bankalarda bağımsız dış denetim yapabilecek denetim firmalarının BDDK'dan izin alması karara bağlanmıştır.

3.3.5 Sigorta Murakabe Kanunu ve Bağımsız Denetim

1996 yılında ilk defa yayınlanan, 2003 ve 2008 yıllarında revize edilen bu yönetmelik Sigorta ve Reasürans şirketlerinde bağımsız denetimin nasıl yapılması gerektiğini belirtmiştir. Ancak yönetmelik yeterli değildir. Bu nedenle eksikliklerinden ötürü 2008 yılında yapılan revizenin (Resmi Gazete: 12.07.2008 - 26934) dördüncü bölümü Çeşitli ve Son Hükümler / Madde 22'de yer alan bağımsız denetimin geçerliliğinin 4. bendinde: açıklık olmayan hallerde 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve SPK gibi daha geniş ve daha kapsamlı denetçilik yönetmeliklerinin uygulanması tavsiye edilmiştir. Bu nedenle bu çalışmada da bu kanun, diğer kanunlarla karşılaştırılmamıştır.

3.3.6 TTK Düzenlemeleri

TTK'nın üçüncü bölümü firmalar için, bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerin yer aldığı “Denetleme” başlığı altında düzenlenmiştir. Bağımsız denetim kanunun 397-406 maddeleri arasında düzenlenmiş olup, bu maddelerle, bütün anonim ortaklıklara ait mali tabloların bağımsız denetçilerce denetlenme zorunluluğu getirmektedir. Denetim çalışmasının, Uluslararası ve Türkiye Denetim Standartlarına uygun bir biçimde yapılması gerekmektedir. Bağımsız denetçilerce anonim ortaklıkların finansal tablolarının Türkiye Muhasebe Standartlarına uygunluğu incelenmektedir (Büte, 2011:176).

TTK'nın 400/1. maddesinde, denetçilerin ve ortaklarının, yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bağımsız denetçiler olabileceği gibi bu kişilerden oluşan sermaye şirketi de olabilir denilmiştir. Ancak denetçi, denetlenecek şirkette pay sahibiyse, o şirkette çalışıyorsa ve benzeri durumlarda ilgili şirkette denetçi olamaz. Yukarıda da belirtildiği gibi bu şirketler; toplam aktif değeri 150 milyon TL ve üzeri olan, yıllık net satış hasılatı 200 milyon TL ve üzeri olan ve 500 ve üzeri çalışan istihdam eden şirketlerdir.

3.3.7 KGK Düzenlemeleri

Kamu Gözetim Kurumu, AB uygulamaları ve 8. Yönerge doğrultusunda oluşturulmuştur. Avrupa Birliği tarafından üye ülkelere bırakılan bazı yetkilerin Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na bırakılmış olduğu ve kurumun teknik olarak üzerinde pek çok yetkiyi ve görevi topladığı görülmektedir (Arıkan, 2011).

Bu kanunda denetçi; 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”na göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatına sahip meslek mensupları arasından seçilen ve Kamu Gözetim Kurumu tarafından bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirmek üzere yetkilendirilen kişiler olarak açıklanmıştır.

KGK düzenlemelerinin temel amacı, ülke çapında bağımsız denetim alanında uygulama birliğinin sağlanması olarak belirlenmiştir. Buna göre:

1. Finansal raporlama ve muhasebe standartlarının oluşturulması,
2. Denetim standartlarının oluşturulması,

3. Bağımsız denetçilerin almaları gereken eğitim ve sınavların belirlenmesi ve yetkilendirilmeleri
4. Mesleki etik kurallarının oluşturulması ve bağımsız denetçilerin sicil kayıtlarının düzenli olarak tutulması,
5. Bağımsız denetim kuruluşlarına yetki verilmesi ve sicil kayıtlarının tutulması,
6. Kalite güvence sisteminin oluşturulması için, bağımsız denetim üzerinde “kamu gözetimi” düzeninin yerleştirilmesi,
7. Diğer ülkelerdeki aynı alanda görev yapan yetkili organ ve uluslararası kuruluşlar ile işbirliği içerisinde olunması, bilgi paylaşımının yapılması alanlarında tek yetkili kurum olarak Kamu Gözetim Kurumu belirlenmiştir.

Ayrıca, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede, Kurul ve Başkanlığın oluşumu, yetkileri, görevleri, çalışmaları ile ilgili usul ve esasları içeren hükümler de yer almaktadır.

3.4 Bulgular / Kamu Gözetim Kurumu’ndan Önceki Uygulamaların Karşılaştırılması

Bu bölümde belirlenen ilkeler, özellikler ve kurallar doğrultusunda; EPDK, BDDK, SPK, TTK ve 3568 Kanun analiz edilerek, bu beş düzenleme arasındaki bağımsız denetçilik anlayışı arasındaki farklar incelenmiştir. Bu beş düzenlemenin seçilmiş olmasının temel sebebi; bu düzenlemelerin her birinin farklı uygulamalara sahip olmaları ve Kamu Gözetim Kurumunun kurulmasından önce Türkiye’de denetim yapan başlıca temel düzenlemeler arasında yer almalarıdır.

3.4.1 Bağımsız Denetçiliğe Ait İlke ve Esaslar

Bağımsız denetçiliğe ait ilke ve esasların düzenlendiği her bir yasal düzenlemede, Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda tanımlanan yeminli mali müşavirlerin de bağımsız denetçi olabileceği belirtilmiştir. Mali müşavirlere ilişkin yapılmış düzenlemede *mesleki titizlikten* net bir şekilde bahsedilmiştir. Bu anlamda, tüm düzenlemelerde mesleki titizlikten bahsedildiği söylenebilir (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2. Bölüm, Madde 6).

Bağımsız denetçiliğe ait ilke ve esaslar çerçevesinde BDDK, SPK ve TTK'nın 3568 sayılı kanun ve EPDK'ya oranla daha kapsamlı oldukları belirlenmiştir. Daha önce de belirtildiği üzere bağımsızlığı etkileyen en önemli etkenlerden birisi olan *ekonomik bağımsızlığı*, çıkar ilişkileri ve çıkar çatışmaları şeklinde tanımlamak mümkündür. Birçok çıkar çatışmasının temelinde ekonomik çıkar çatışmaları yer almaktadır. Bu çerçevede denetçinin denetlenen firma ve firmayla ilgili üçüncü ve diğer kişilerle hiçbir çıkar ilişkisine girmemesinin gerekliliği yasalarca belirtilmiştir. Gereken düzenlemeler ise yine bu yasalar tarafından yapılmaktadır (Atağan, 2007: 35).

EPDK Yasaklar bölümü Madde 13'de bağımsız denetçilerin; denetim verdikleri döneme ait olarak, denetlenen nezdinde bedelli ya da bedelsiz fark etmeksizin, defter tutma ve diğer bunlarla ilişkili hizmet verme, finansal bilgi sistemi kurma ve geliştirme, finans veya muhasebe ile alakalı müşavirlik yapma, aktüerya hizmetleri verme, tahkim veya bilirkişilik yapma, iç denetim hizmeti verme gibi görevlerde bulunamayacakları belirtilmiştir. Aynı zamanda yine aynı maddede, “denetlenenler ile borç-alacak veya ortaklık ilişkisi içerisinde olamazlar” ifadeleri bulunmaktadır. Belirtilen ifadelere göre, bağımsız denetçiler ekonomik olarak denetim hizmeti alandan bağımsız olmalıdır.

3568 sayılı kanunda, ekonomik bağımsızlık ücret alma açısından ele alınmıştır. 3568 sayılı kanun göz önünde bulundurulduğunda, yeminli mali müşavirlik, bağımsız dış denetçilik yerine getirmesi beklenen faaliyetler de bağımsız dış denetim olarak değerlendirilebilir. Bu anlamda, müşavir yaptığı hizmet karşılığında tarifenin altında kalmamak şartıyla ücretini almaktadır, bir başka deyişle bağımlı değildir (Yasaklar - Madde 45). Aynı zamanda kanunun Yasaklar bölümü Madde 45'de; Serbest muhasebeci malî müşavirler ve yeminli malî müşavirlerin, denetim işlerinin yürütülmesi için gerçek veya tüzel kişilere bağlı ve onların işyerlerinde çalışamayacakları, ticari aktivitelerde bulunamayacakları, eşleri ve 3. derece akrabaları da dâhil olmak üzere bunların ortak oldukları şirketlerin işlerine bakamayacakları belirtilmiştir.

BDDK'da ise Bağımsız Denetim Kuruluşlarına yetki verme hususunda BDDK yetkili kılınmaktadır ve bu anlamda kurum özel denetim isteyebilmektedir. 2 Nisan 2015 Perşembe tarihinde 29314 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Yönetmeliğin İkinci Bölüm Madde 4 bent 5 ve 6'da bu durum belirtilmiştir. Bent 5'de, kurumun

bankalar ve bağımsız denetim kuruluşlarından özel amaçlı olarak bağımsız denetim yapılmasını isteme hakkına sahip olduğu belirtilmiştir. Bent 6’da da, özel amaçlı bağımsız denetime başlanmadan önce, 26333 sayılı ve 1/11/2006 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “Bankalarca Yıllık Faaliyet Raporunun Hazırlanmasına ve Yayımlanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” kapsamında yapılacak denetim hariç, bağımsız denetim kuruluşu ile banka arasında bağımsız denetimin türü ve şekli ve düzenlenecek rapora ilişkin olarak sözleşme yapılacağı ve denetim faaliyetlerinin buna göre yürütüleceği belirtilmiştir. Bu anlamda bağımsız denetçinin hiçbir ekonomik çıkarı yoktur.

SPK’da da durum benzerdir. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluşlar Listesine Alınma Başvurusunda Aranacak Koşullar (Seri:X, No:22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’in İkinci Kısım)’nın 2, 3, 4 ve 5. bölümlerinde yer almaktadır) incelendiğinde denetçinin ekonomik bağımsızlığının olması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Yine, yetki SPK’nın elindedir ve özel denetim isteyebilmektedir (SPK - Özel Bağımsız Denetime Tabi İşletmeler Madde 6). Yönetmeliğin üçüncü bölüm 12. Maddesi 4. Bendinde; bağımsız denetçinin denetimde bağımsız olduğunu bildiren bir yazılı beyanı denetimden sorumlu olan komiteye sunması ve denetim sırasında bağımsızlığını tehdit eden unsurlar olması durumunda, bu unsurları ve bunlara karşı oluşturulan önlemleri yazılı olarak beyan etmesi ve yine sorumlu komiteye sunması gerekliliği belirtilmiştir. Bu şekilde, ekonomik bağımsızlığın garanti altına alınması planlanmıştır.

Aynı şekilde TTK düzenlemesi de denetlenenin fesih hakkını kısıtlayarak ekonomik bağımsızlığı arttırmıştır (TTK Fesih: “Denetçi, denetleme görevinden ancak mahkeme kararıyla alınabilecektir”).

Yönetmelik bağımsızlık denetçiler denetim yaptıkları firmaların yönetimleriyle çıkar ilişkisi içerisinde olmamalıdır, aksi takdirde denetçini bağımsızlığı zedelenmektedir.

SPK yönetmeliği üçüncü bölüm Madde 13’te bağımsızlığı ortadan kaldıran durumları tespit etmiş ve bağımsız denetçinin yönetsel bağımsızlığı olması gerektiğini açıklamıştır. Bu maddeye göre, bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarında, herhangi bir şekilde bağımsızlığın zarar gördüğüne ilişkin bir düşünce olması halinde bağımsızlığın ortadan kalkacağının kabul edileceği

belirtilmektedir. Yine aynı madde, bağımsızlığın hiçbir şekilde zedelenmemesi adına, bağımsız denetim kuruluşunun yönetici, ortak, bağımsız denetçileri ve yardımcıları ve bunların 3. derece de dâhil olmak üzere akrabaları ve eşleri ile müşteriler arasında bir ilişkinin olmaması gerektiğini ortaya koymuştur. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No:22) de, bağımsızlığa önem vererek bağımsız denetim ekibinin son dönemde işletmeye özgü konularda yaşanan değişiklikler gibi faktörlerin de gözden geçirilmesi gerekliliğini ortaya koymuştur. Bu gözden geçirme denetime uygunluğu ortaya çıkaracak bir faktördür (Bağımsız Denetimlerde Dikkat Edilecek Hususlar 1.1).

BDDK 3. bölüm madde 9 2/a'da bağımsız denetçilerin, diğer bir bağımsız denetim kuruluşunda ortaklığının bulunmaması, yönetici veya personel olarak görev yapmaması zorunluluğuna yer vermektedir.

TTK'da denetçiler ile ilgili bazı kısıtlamalar getirilmiştir. Buna göre bağımsız denetçinin; denetlenecek firmanın ortağı, yüzde yirmiden fazla paya sahip olması veya firmada yönetici, personel gibi görevleri olması veya bu sıfatlara geçmiş 3 yıl içerisinde sahip olması gibi durumlar halinde söz konusu firmada denetim yapamayacağı ifade edilmektedir.

“Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmeliğin” Yasaklar bölümü madde 13, 6/c,d bentlerinde, bağımsız denetçinin denetlenen firma ile borç-alacak ve ortaklık ilişkisine giremeyeceği ve denetlenen firmada yönetim ve danışmanlık görevlerinde yer alamayacağı belirtilerek, yönetsel bağımsızlık ortaya konmuştur. Fakat 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” çerçevesinde, finansal tablolar ve tüm beyannamelerin vergi mevzuatına uygun olup olmadığının inceleme faaliyetleri bu kapsamda değerlendirilmemektedir. Oysa EPDK madde 13'e göre bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler, bağımsız denetim hizmeti verdikleri denetlenene, aynı dönem için ayrıca bir danışmanlık hizmeti verememektedirler.

3568 sayılı kanunda ise bu tarz açıklamalara yer verilmemiştir.

Sosyal bağımsızlık, denetçinin özel hayatı ve sosyal yaşamından kaynaklanan nedenlerden dolayı bağımsızlığının zarar görmesi veya tamamen ortadan kalkması durumunu ifade ettiği durum olarak tasnif edilmiştir (Atağan, 2007: 41). Bu durum hiçbir kanunda düzenleme altına alınmamıştır.

Siyasal bağımsızlık ise iki açıdan incelenmektedir. İlki, siyasi otoritenin vereceği tepki ve tavırlar karşısında denetçinin bağımsızlığının zarar görmesi durumudur. İkincisi ise denetçinin siyasi görüş farklılığının bağımsızlık üzerinde etkili bir unsur olmasıdır (Atağan, 2007: 42). Bu nedenle denetçi müşteri firmayla siyasi açıdan yakınlık gösterdiği takdirde bağımsızlık tarafı kötü anlamda etkilenebilmektedir. Bu durum da hiçbir kanunda düzenleme altına alınmamıştır.

Aşağıdaki tabloda, seçilen beş düzenleme arasındaki bağımsız denetçiliğe ait ilke ve esasların durumu yer almaktadır.

Tablo 3.1: Bağımsız denetçiliğe ait ilke ve esaslar.

Faktör	EPDK	BDDK	SPK	TTK	3568
Mesleki Titizlik	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR
Ekonomik Bağımsızlık	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR
Yönetmel Bağımsızlık	VAR	VAR	VAR	VAR	YOK
Sosyal Bağımsızlık	YOK	YOK	YOK	YOK	YOK
Siyasal Bağımsızlık	YOK	YOK	YOK	YOK	YOK

3.4.2 Denetçinin Bağımsızlığını Etkileyen Faktörler

Denetçinin bağımsızlığını etkileyen faktörler çerçevesinde inceleme yapıldığında çıkan sonuçlar göstermiştir ki, BDDK ve SPK diğer düzenlemelere oranla daha kapsamlıdır. Denetim şirketlerinin büyüklüğü konusunda bir bilgi hiçbir kanunda yer almamıştır. Örneğin; BDDK ve SPK sadece yetki belgesi (bu kurumlar tarafından yetkilendirilmiş olma) ararken, EPDK, TTK ve 3568 sayılı kanunlar tüm yeminli mali müşavirlerin bu konuda yetkili kılınabileceği konusunda önermelerde bulunmuşlardır.

Piyasadaki denetim şirketleriyle rekabet konusunda ise durum farklıdır. Yeminli mali müşavirlerin ve mali müşavirlerin reklam ve rekabet konusunda 3568 sayılı kanunun 45. geçici maddesine göre kısıtlamaları bulunmaktadır. Buna göre rekabet EPDK, TTK ve 3568 sayılı kanunda yeminli mali müşavirlerin denetim mekanizmasını işlettikleri düşünüldüğünde rekabetin yasak olduğu açıktır. Ancak SPK ve BDDK’da durum farklıdır. Çünkü yetki belgesi almış firmalar konu hakkındaki bilgi, beceri, yetenek ve referanslarını müşteri çekmek amaçlı kullanabilmektedirler. Bu anlamda rekabet oluşabilmektedir. Ancak bu noktada belirtilmelidir ki, EPDK’da yeminli mali müşavirler dışında SPK’ya başvurarak

bağımsız denetim yetkisi almış şirketler de denetim yapabilmektedir. Bu anlamda, bu şirketler diğer şirketlerle rekabet içerisine girebilmektedirler (EPDK Madde 6).

Müşteriye duyulan ihtiyaç ve müşteri yönetimi konularında net bilgiler olmasa da bunun varlığı denetim ilişkisinde açıktır. Her bir yönetmelik başlangıcında müşteri ve denetçi kavramlarına açıklıklar getirmektedir. Örneğin EPDK denetçiyi; sertifika sahibi gerçek ve tüzel kişiler, lisans sahibi tüzel kişiler, yetki belgesine sahip resmi ve özel şirketleri, yönetmelik hükümlerine bağlı olarak denetim faaliyetini gerçekleştirmek üzere görevlendirilmiş Bağımsız Denetim Kuruluşunun tüm kıdem ve unvandaki denetim elemanı şeklinde ifade etmiştir. Buna karşı denetleneni ise, bu yönetmelik hükümlerine göre bağımsız denetim yaptırma zorunluluğuna sahip sertifika sahibi gerçek ve tüzel kişiler, lisans sahibi tüzel kişiler, yetki belgesi sahibi resmi ve özel şirketler şeklinde tanımlamaktadır ve denetim ilişkisinin oluşması için denetlenene (müşteri) ihtiyaç duyulduğunu ifade etmektedir.

Ücret konusuna 3568 sayılı kanunun 46. maddesinde verilmiştir. Buna göre ücret, verilen hizmetin bedelidir ve en düşük hizmet bedeli tarife ile belirlenir. Diğer düzenlemelerde de ücretin varlığı açıktır. Çünkü denetimden hizmet olarak bahsedilmektedir ve bu anlamda hizmetin bedelsiz yapılmayacağı açıktır. Örneğin EPDK'da, denetim ekibinde yer alanların unvanları, çalışma süreleri ve ücret tutarlarının ayrıntılı dökümünü kapsayacak şekilde bağımsız denetim ücreti sözleşmede bulunmak zorundadır (Değişik Madde: 21 Mart 2010 RG, Sayı:27528, Md.1). SPK ise ücretin, bağımsız denetim ekibi için harcadıkları zaman ve diğer ulaşım, konaklama, yeme-içme gibi masraflar da dâhil edilerek hesaplandığını ve çalışmalarını devam ettiği müddetçe faturalandırıldığı belirterek, ücret konusuna değinmiştir (SPK yönetmeliği sy. 147 - SPK sözleşme örneği).

Müşteri yönetimi anlamında, her bir düzenlemede bağımsız denetçilerin denetimi yapılan firmalardan çeşitli belge ve dokümanlar isteyerek, bazı konularda da açıklamalar bekleyerek denetimi gerçekleştirmektedir. Bu anlamda, denetçi firmalara müşteri yönetimi hakkı düzenlemelerde verilmiştir. Örneğin BDDK Madde 6'da "Bağımsız denetçinin yetkileri"; denetlenen bankanın tüm kayıt ve belgelerinin gizli olsa bile incelemeye tabi tutulması; denetim ile ilgili tüm bilgilerin yetkili kişilerden istenilmesi; denetlenen banka tarafından talep edilmesi durumunda yönetim kurulu ve genel kurul toplantılarında denetim faaliyetleri ile ilgili konularda açıklamalar yapılması şeklinde ifade edilmiştir.

Yukarıda belirtilen bu yetkiler, SPK tebliği Madde 21/C’de bağımsız denetim ile ilgili tüm bilgilerin müşterilerden veya karşı inceleme yapılmak istenmesi durumlarında diğer ilgililerden istenmesi şeklinde belirlenmiştir.

EPDK bağımsız denetim yönetmeliğinde ise biraz farklı bir anlatım olsa da, Belirsizlikler ve Aykırılıklar Madde 16, bağımsız denetçinin müşteri üzerindeki yönetimini ortaya koymuştur. Bu maddeye göre denetçi, çalışmasını engelleyen veya sınırlayan herhangi bir durumun söz konusu olması halinde ya da finansal tablo ve verilere ilişkin gerekli olan bilgi ve belgeleri elde edememesi durumunda, finansal tablo ve verilerin güvenilirliğine olan etkisini de göz önünde bulundurarak şartlı veya olumsuz görüş bildirebilmektedir.

TTK ve 3568 sayılı kanunda, gerektiğinde denetçilerin bilgi ve belge isteyebilecekleri ortaya konmuştur. Bu anlamda TTK Madde 402’de, şirket yönetim kurulunun, finansal tabloları ve yıllık faaliyet raporlarını düzenlettirip denetçiye vermesi gerektiği ve denetçinin işini yapabilmesi için gerekli tüm imkânları sağlaması gerektiğini vurgulamıştır. 3568 sayılı kanun madde 12’de ise; yeminli mali müşavirler, gerçek ve tüzel kişilerin ve işletmelerinin finansal tablolarının ve beyannamelerinin mevzuata ve muhasebe standartlarına uygunluğunu incelemekle, bu inceleme sonucu uygunluğu onaylamakla sorumludurlar. Bu anlamda gerektiğinde denetçilerin bilgi ve belge isteyebileceklerini ortaya koymuştur.

Denetim komisyonunun varlığı BDDK ve SPK’da açık bir şekilde ifade edilmişken; TTK, 3568 ve EDPK mali müşavirlerin sorumluluklarından bahsetmiştir. BDDK Madde 16’da bağımsız faaliyetin kesintiye uğraması durumunda konunun denetim komitesi tarafından çözüme ulaştırılması gerektiği öngörülmüştür. SPK’da ise, Madde 25’de denetim komitelerinin sorumlulukları belirtilmiştir. Buna göre; denetim komitesi bağımsız denetim sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapmakla sorumludur.

Aşağıdaki tabloda, seçilen beş düzenleme arasındaki denetçinin bağımsızlığını etkileyen faktörler yer almaktadır.

Tablo 3.2: Denetçinin bağımsızlığını etkileyen faktörler.

Faktör	EPDK	BDDK	SPK	TTK	3568
Denetim Şirketinin Büyüklüğü	YOK	YOK	YOK	YOK	YOK
Piyasadaki Denetim Şirketleriyle Rekabet	VAR	VAR	VAR	YOK	YOK
Denetim Şirketlerinde Müşteriye Duyulan İhtiyaç	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR
Denetim Ücreti	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR
Denetim Şirketi Tarafından Müşteri Yönetimi	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR
Denetim Komitesinin Varlığı	YOK	VAR	VAR	YOK	YOK

3.4.3 Bağımsız Denetçilerin Sahip Olması Gereken Özellikler

Bağımsız denetçilerin sahip olması gereken özellikler çerçevesinde inceleme yapıldığında, tüm düzenlemelerin yeterli düzeyde kapsamlı oldukları ortaya çıkmıştır.

Bu anlamda yeminli mali müşavirleri denetçi olarak niteleyen TTK, EPDK ve 3568 sayılı düzenleme, yeminli mali müşavirlerde olması gereken özellikler bağlamında dürüstlük, nesnellik ve mesleki kuşkuculuğu içermektedir.

EPDK yönetmeliği Tarafların Sorumlulukları bölümü Madde 12’de, denetçinin denetim aşamasında herhangi bir şekilde ilgili mevzuata aykırı düşen yanlışlıklar ve hilelerde, finansal tablo ve verilerin ciddi ölçüde etkileneceğini göz önünde bulundurmak zorunda olduğu ve gereken hassasiyeti göstermekle yükümlü olduğu belirtilmiştir. Bu anlamda, bağımsız denetim için dürüstlük ilkesi olması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Benzer şekilde Belirsizlikler ve Aykırılıklar bölümü Madde 16’da, denetçinin uygunsuzluk durumlarında finansal tablo ve verilerin güvenilirliğine olan etki düzeyini de göz önüne alarak olumsuz görüş bildirmek durumunda olduğu belirtilmiştir. Bu duruma örnek olarak “muhtemel bazı belirtiler veya kuşku doğuran hususların tespiti” denilerek, mesleki kuşkuculuğun önemi ortaya konmuştur. Bağımsız Denetim bölümü Madde 5’te bağımsız denetim; finansal tablolar ve mali hesapların, bağımsız denetim kuruluşları tarafından görevlendirilen denetçiler tarafından genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun incelenmesi, bu inceleme sonucunda hesap, işlem ve kayıtların doğruluğunun ve güvenilirliğinin bir rapora aktarılması şeklinde ifade edilmiştir. Bu anlamda, yapılan işin nesnel olması sonucu doğmaktadır.

3568 sayılı Kanunun Yemin bölümü Madde 11’de, yeminli malî müşavirlik mesleğine kabul edilen kişilerin, görevlerine başlamadan önce Asliye Ticaret Mahkemesinde yemin etmek zorunda oldukları belirtilmiştir. Bu yeminin içeriği incelendiğinde; dürüstlük, nesnellik ve mesleki kuşkuculuğun yani bağımsız denetçilerin sahip olması gereken özelliklerin olması gerektiğini görmek mümkündür.

TTK Madde 400’de denetçinin, bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirmek üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”na göre ruhsat almış ve yetkilendirilmiş yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan kişilerden oluştuğunu ifade ederek, 3568 sayılı düzenlemede geçen denetçi özelliklerini kabul etmiştir.

SPK ve BDDK ise denetçilerin kimler olması gerektiği konusunda yapmış oldukları tespitlerde dürüstlük, nesnellik ve mesleki kuşkuculuğa odaklanmışlardır. Örneğin SPK’nın “Bağımsız Denetimin Amacı ve Genel İlkeleri” madde 5’de mesleki şüphecilik, Madde 12’de ise dürüstlük ve nesnellik konuları ele alınmıştır. Madde 5’e göre, bağımsız denetçinin, denetim faaliyetini yaparken denetlediği firmanın mali tablo ve verilerinin gerçeği yansıtip yansıtmadığını ve güvenilirliğini etkileyebilecek durumların olup olmadığını göz ardı etmeyerek, denetimi mesleki şüphecilik anlayışı çerçevesinde gerçekleştirmesi gerekmektedir. Madde 12’de ise bağımsızlığın, mesleki faaliyetin tarafsız ve doğru bir şekilde yürütülmesini sağlayacak davranış ve anlayış bütünü olduğu belirtilmiştir.

BDDK’da ise bağımsız denetçide olması gereken özellikler bağlamında dürüstlük, nesnellik ve mesleki kuşkuculuk, Kanunun dayandığı 26/12/2012 tarihli ve 28509 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinden gelmektedir. Bu yönetmeliğin 21. Maddesi “Mesleki etik ilkelere uyma konusunu ele almaktadır”. Buna göre; denetçilerin ve denetim kuruluşlarının aşağıda yer alan mesleki etik kurallarına uymak zorunda oldukları ifade edilmiştir:

- a) Çalışmalarında dürüstlükten ödün vermemek ve güvenilir olmak
- b) Çalışmalarında tarafsızlık ilkesini benimsemek ve kararları hiçbir etki altında kalmadan vermek

- c) Yaşanan güncel gelişmeler sonucunda, mesleki bilgi ve becerinin denetlenecek işletmelerin yeterli bir seviyede denetim hizmeti almalarını sağlayacak bir seviyede tutmak ve TDS'ye uygun hareket etmek
- d) Çalışmalarını yaparken elde edinilen tüm bilgilerin gizliliğini ön planda tutmak ve üçüncü kişiler ile paylaşılmasına dikkat etmek
- e) Denetim ile ilgili olan mevzuata her daim sadık kalmak ve mesleği kötüleyecek her türlü davranıştan sakınmak

Aşağıdaki tabloda, seçilen beş düzenleme arasında bağımsız denetçilerin sahip olması gereken özellikler yer almaktadır.

Tablo 3.3: Bağımsız denetçilerin sahip olması gereken özellikler.

Faktör	EPDK	BDDK	SPK	TTK	3568
Dürüstlük	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR
Nesnellik	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR
Mesleki kuşkuculuk	VAR	VAR	VAR	VAR	VAR

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SONUÇLAR VE ÖNERİLER

4.1 Sonuçlar

Muhasebe denetiminin geçmişi çok eski zamanlara dayanmaktadır. Günümüzde bilgi birikimi ve tecrübe edilen bazı skandallar sonucunda bağımsız denetimin önemi artmış ve duyulan ihtiyaç neticesinde bağımsız denetimde önemli gelişmeler meydana gelmiştir. Kavram gün geçtikçe kendisini geliştirmiş ve güçlenmiştir. Bir süreç olarak ele alındığında ise bağımsız denetim; işletmelerin mali tabloları ve diğer mali bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve bilgilerin doğruluğu konusunda denetim standartlarında istenen bağımsız denetim teknikleri uygulanarak, gerekli dokümanların denetlenmesi, değerlendirilmesi ve raporlanması sürecidir. Ancak, bilgiyi doğru ve güvenilir bir biçimde üretilip raporlamak için, işletme öncelikli olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile yönetim tarafından belirlenen kuralların uygulanmasını sağlayan iç kontrol sistemini kurmuş olmalıdır. Muhasebe ilkelerinin, muhasebe bilgi sisteminin tüm evrelerinde uygulanması neticesinde ilgili, tarafsız, önemli, zamanlı, karşılaştırma yapılabilir, eksiksiz ve tam bilgi üretilmiş olur ve sonuç olarak da finansal tablolar şeklinde raporlanır.

Denetimin konusu olan muhasebe bilgi sisteminin çıktısı niteliğindeki finansal tabloların, doğru ve güvenilir olup olmadığının anlaşılması ve elde edilen sonucun görüş olarak açıklanması için işletme, muhasebe bilgi sisteminin bütün evrelerinde muhasebe ilkelerine uyulup uyulmadığını araştırmalıdır. Başka bir ifadeyle şirketlerin denetlenmeleri gerekmektedir. Bu anlamda bağımsız denetime ihtiyaç doğmuştur. Bağımsız denetçilerin, denetledikleri işletmelerle aralarında işçi-işveren bağı yoktur. Bağımsız denetçilerin diğer denetçilerden ayrılmasının en büyük sebeplerinden bir tanesi de budur. Çok basit bir anlatımla bağımsız denetçinin görevi,

denetlediği işletme için ücret karşılığında hizmet yapmaktır. İşletme ilgilileri bağımsız denetimden geçmiş finansal raporlara diğer raporlardan daha çok güvenirler. Bu noktadan hareketle bağımsız denetim dünya çapında gelişmeye başlamış ve Türkiye de bu gelişmelerden etkilenmiştir.

Türkiye’de bağımsız denetim faaliyeti uygulamalarının başlamasına ve gün geçtikçe ilerlemesine sebep olan faktörler arasında; İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nın faaliyetlerine başlaması ve bununla birlikte banka ve diğer finansal kuruluşların talepleri yer almaktadır. Bu anlamda aslında, Türkiye’de bağımsız denetim uygulamaları çok eski bir geçmişe dayanmamaktadır. Bankacılık için bağımsız denetim faaliyetinin zorunlu olması ile 1987’de ilk mecburi denetim faaliyeti hayata geçirilmiştir. Bundan önce, bazı yatırımcılar ve şirketler kendi istekleri çerçevesinde denetim faaliyetleri gerçekleştirmişlerdir. Kamuya açık işletmeler için bağımsız denetimin 1989’da zorunlu olması ile birlikte, bağımsız denetim faaliyeti yapacak kişi veya kuruluşların, yetkilerini belirleyen ve denetlemeyi düzenleyen yönetmelikler yürürlüğe girmiştir.

Türkiye’de kamu kurumları öncülüğünde bankacılık, sigortacılık, sermaye piyasaları, enerji piyasaları gibi bazı sektörlerle yönelik olan 1987’den günümüze dek bağımsız denetimin gelişiminde her kurum kendi yönetim alanında bulunan sektörlerde bazı düzenlemelerde bulunmuştur. Bu düzenlemeler sonucunda, sürecin oldukça dağınık ilerlediği görülmektedir. Bu düzenlemeler sonucuna genel çerçeveden bakıldığında toplu olmaktan uzak, dağınık bir süreç söz konusu olmuştur. Ancak son yıllarda, Avrupa Birliği adaylığı süreci ile birlikte Türkiye’de denetim konusunda hızlı bir değişiklik yaşanmaya başlanmıştır. Bu anlamda, 6102 sayılı Yeni TTK çıkarılmıştır. Bağımsız denetim alanında yürürlüğe giren bu yeni kanun ile birlikte, birçok alanda da önemli değişiklikler meydana gelmiş ve bu kanunun çıkarıldığı yıl Türkiye için bir dönüm noktası haline gelmiştir. Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuş ve bağımsız denetimi tek çatı altında toplamayı amaçlamıştır.

Bu bilgiler ışığında bu çalışmanın temel amacı bağımsız denetime yön veren standartlar çerçevesinde denetçi bağımsızlığını Türkiye çerçevesinde incelemek olarak belirlenmiştir. Belirlenen ilkeler, özellikler ve kurallar doğrultusunda, EPDK, BDDK, SPK, TTK ve 3568 Sayılı Kanun analiz edilerek, bu beş düzenleme arasındaki bağımsız denetçilik anlayışı farkları incelenmiştir. Bu beş düzenlemenin

seçilmiş olmasının temel sebebi; Kamu Gözetim Kurumu kurulmadan önce Türkiye’de bağımsız denetimi düzenleyen başlıca uygulamalar arasında yer almalarıdır.

Çıkan sonuçların kısa bir değerlendirilmesi yapıldığında; bağımsız denetçiliğe ait ilke ve esaslar çerçevesinde BDDK, SPK, TTK ve EPDK’nın 3568 sayılı kanuna oranla daha kapsamlı oldukları belirlenmiştir (3568 sayılı kanunda Yönetmelik bağımsızlıktan söz edilmemiştir). Denetçinin bağımsızlığını etkileyen faktörler çerçevesinde inceleme yapıldığında çıkan sonuçlar göstermiştir ki, BDDK ve SPK bu konudaki diğer kanunlara oranla daha kapsamlıdır. Bu anlamda SPK’nın Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği ve BDDK’nın standartları diğer düzenlemelerinkine göre daha kapsamlıdır denilebilir. Bu noktadan hareketle uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak ve Avrupa Birliği normlarına uymak adına Kamu Gözetim Kurumu oluşturulmuştur. Bu anlamda kanun hükmünde kararname ile kurum ilgili kurumların (SPK, BDDK, EPDK) görev alanlarına giren konularda gözetim yapabileceğini belirtmiştir. Ancak Kamu Gözetim Kurumu’nun üyelerinin de siyasi bir şekilde seçiliyor olması, bu kurumun siyasi bağımsızlığına gölge düşürmekte ve birçok araştırmacı ve profesyonel tarafından bu durum eleştirilmektedir. Atılması gereken en önemli adım, bu kurumun siyasi bağımsızlığını güçlendirmek olacaktır.

4.2 Öneriler

Bir denetçinin sahip olması gereken en önemli özelliklerden biri, sorumluluk bilincinin yerinde olmasıdır. Denetçiler, birçok gruba karşı sorumludurlar bunlar; denetim işlemini yaptıkları firma, firma yönetimi, ortaklar, finans kurumları ve devlet burada sayılabilecek başlıca kişi ve kuruluşlardır. Burada sayılmış olan gruplar denetim işleminin ardından sunulan rapor doğrultusunda az veya çok mutlaka etkilenmiş olacaklardır. Alınacak kararlar yön değiştirebilecek bu sebeple de denetim kalitesinin önemi artacaktır. Bu da denetçinin sorumluluğunu daha da arttıracaktır.

Sorumluluk algısı yüksek olan bireyler işi olması gerektiği gibi yapmaya çalışırlar. Bu anlamda denetçilerin sorumluluk algılarının artırılması hedeflenmelidir. Bu durum hiçbir standartta net bir şekilde yer almamaktadır.

Denetim hizmet kalitesini oluşturan etkenlerin arasında denetçinin bilgi, deneyim ve yeteneği kadar bağımsızlığı da önemli bir yere sahiptir. Sorumluluk sahibi bir denetçi bilgi, deneyim, yetenek ve bağımsızlık faktörlerini bir arada tutabilen, işine, kendisine ve denetim sonucunda etkilenecek tüm kişi ve kurumlara saygı duyan ve işini hakkıyla yapmak için emek gösteren kişidir. Denetçi açısından bunu sağlıklı şekilde yapabilmenin yolu denetimden etkileneceği çıkar çevrelerinden bağımsız hareket edebilmesiyle yakından ilgili olmaktadır. Bağımsızlık, bir denetçinin sahip olması gereken en önemli unsurların başında gelir. Bir başka ifadeyle bağımsızlık, içinde bulunulan koşullara bakılmaksızın, mesleğin insanın kendisine yüklemiş olduğu birtakım sorumlulukların farkında olması, bu sorumlulukları her daim kendi menfaatinin önünde tutarak mesleğini yapması şeklinde tanımlanabilir. Bu doğrultuda, Türkiye'deki tüm standart ve kanunların geliştirilerek sosyal ve siyasal bağımsızlıkların da güvence altına alınması gerekmektedir. Böylece denetçi mesleğinin kendisine verdiği sorumlulukların farkında olan ve bu sorumlulukları kendi menfaatinin önünde tutarak çalışabilecek; müşteri baskısına karşı koyabilecek ve gerekli denetim kararlarında tarafsızlık gösterebilecektir. Bu anlamda mesleki açıdan verilen kararları gölge altında bırakmaksızın, hizmetin yerine getirilmesini sağlayan, dürüstlük, nesnellik ve mesleki kuşkuculukla davranılmasına olanak sağlanacaktır.

KAYNAKLAR

- Akdağ, M. (1979). *Türkiye'nin İktisadi ve İctimai Tarihi* (5. Baskı). Ankara: Tekin Yayınevi.
- Akışık, O. (2002). Denetimde bağımsızlık ilkesinin yeri. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 1 (31), 97-111.
- Altaş, S. (2016). Bağımsız Denetim Sonucunda Düzenlenecek Görüş Yazısının Türleri Ve Şirket Yönetimine Etkisi. *Mali Çözüm Dergisi*, 139-152.
- Arens, A., Loebbecke, J. (2000). *Auditing: An Integrated Approach* (8. Baskı). New York: Prentice Hall.
- Arıkan, Y. (2011). Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu Görüşler / Saptamalar / Öneriler. *Mali Çözüm*, 7-18.
- Asunakutlu, T., Avcı, U. (2010). Aile işletmelerinde nepotizm algısı ve iş tatmini ilişkisi üzerine bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2 (15), 93-109.
- Atağan, H. (2007). Uluslararası gelişmeler çerçevesinde denetçinin bağımsızlığı. (Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Ataman, B. (2010). Türkiye’de Kamu Denetimi. *Maliye Finans Yazıları*, 24 (87), 19.
- Ataman, Ü., Hacırustemoglu, R., Bozkurt, N. (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*. İstanbul: Alfa Basımevi.
- Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*, 148, 35-62.
- Bayar, D. (2008). Mali Denetim Nedir?. *Maliye Dergisi*, 155, 1-10.

- Bayazıtlı, E. (1991). Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- BDDK (2006). Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik Taslağı. Erişim <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/11/20061101-28.htm>
- BDDK (2015). Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik. Erişim <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/04/20150402-5.htm>
- Bezirci, M., Karasioğlu, F. (2011). Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 21, 571-592.
- Bodur, İ. (2007). Denetimin bağımsızlığı. (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Bozkurt, N. (1998). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Bozkurt, N. (2012). *Muhasebe Denetimi* (6. Baskı). İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Büte, M. (2011). Nepotizm ve iş tatmini ilişkisinde iş stresinin aracı rolü var mıdır?. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 29, 175-184.
- Büyükalvarcı, A., Bezirci, M., Uz, M., Güven, M. (2008). Records Of Kadı Fundamental Of Accrual Accounting: A Research About Konya During The Year 1848. 12th World Congress of Accounting Historians, İstanbul, ss. 2689-2717.
- China Audit Society, (1991). History and development of State Audit In China. State Audit and Accountability, State of Israel, State Comptroller’s Office, Jerusalem
- Cömert, N., Uzay, Ş., Selimoğlu, S.K., Uyar, S. (2013). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*. Sakarya: Sakarya Üniversitesi Yayınları.
- Craig, J.R., James, L. (1999). The CPA and independence illusion o reality. *The CPA Journal*, 69 (3), 14 -23.
- Çarıkçıoğlu, P. (1995). Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Gelişimi. I. Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu.

- Çatıkkaş, Ö. (2005). Bankalarda İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonunun Etkililiği (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, İstanbul.
- Çatıkkaş, Ö., Okur, M., Balkan, İ. (2012). *Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması*. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği.
- Çelik, A. (2005). *Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Çömlekçi, F. (2010). *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Dalkılıç, A.F., Oktay, S. (2011). Uluslararası Denetim Ve Güvence Standartlarında Mesleki Şüphelilik. *Mali Çözüm*, 103, 63-78.
- Dart, E. (2011). UK Investors' Perceptions of Auditor Independence. *The British Accounting Review*, 43 (1), 173-185.
- Defliese, P. L. (1984). *Montgomery's Auditing* (10. Baskı). New York: AICPA.
- Demirkan, Ş. (1998). Türkiye'de Bağımsız Dış Denetimin Vergi Gelirlerinin Artırılmasında Etkinliği. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- denetim.net (2016). Denetim Komitesi İle İlgili Bilgiler. Erişim www.denetimnet.net/Pages/denetim_komitesi_ile_ilgili_bilgiler.aspx
- Dewar, A. D. (1985). Value for Money Audit; The First 800 Years. *Public Finance and Accountancy*, 10-12.
- Dönmez, A., Berberoğlu, P. B., Ersoy, A. (2005). Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması. *Akdeniz İ.İ.B.F Dergisi*, 5 (9), 52-78.
- Fearnley, S., Beattie, V., Brandt, R. (2005). Auditor independence and audit risk: A reconceptualisation. *Journal of International Accounting Research*, 4 (1), 39-71.
- Forsyth, D. R. (1980). A taxonomy of ethical ideologies. *Journal of Personality and Social Psychology*, 39, 175-184.

Güredin, E. (1998) *Denetim* (8. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.

Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler* (14 Baskı). İstanbul: Arkan Yayınları.

Haftacı, V. (2007). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Avcı Ofset.

Hegarty, J. (2007). Striking The Balance Global-V-Local, Rules-V-Principles. 4. Uluslararası Muhasebe Konferansı, 15-17 Kasım, MODAV.

Hüner, D.B. (2014). Bağımsız Denetimde İç Kontrol ve İç Denetimin Rolü. (Yüksek Lisans Tezi). Okan Üniversitesi, İstanbul.

İnam, B. (2007). Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

İyiışleroğlu, S. C. (2006). Aile şirketleri: Adana ve çevresinde faaliyet gösteren aile şirketlerinde nepotizm uygulamasının tespitine yönelik bir araştırma. (Yüksek Lisans Tezi). Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (18.03.2014). *Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama (BDS 700) Hakkında Tebliğ*. Ankara: Resmi Gazete (28945 sayılı)

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (18.03.2014). *Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi (BDS 705) Hakkında Tebliğ*. Ankara: Resmi Gazete (28945 sayılı)

Kandemir, T., Akbulut, H. (2013). Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye'deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 9 (20), 37-55.

Karacan, S., Uygun, R. (2012). *Denetim ve Raporlama*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Karakaş, A. (2008). Dış Denetçilerin Bağımsızlığına İlişkin Düzenlemeler ve Bu Düzenlemelerin Yeterliliğinin Tespitine Yönelik Bir Pilot Araştırma. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.

- Karasu, R. (2014). Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. *Amme İdaresi Dergisi*, 47 (1), 79-105.
- Kardeş, S. (1996). *Denetimin Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. Ankara: SPK Yayını.
- Kasapoğlu, A. G. (2008). Müşteri firmanın yolsuzluk eylemi karşısında bağımsız denetçinin tutumu ve denetim firmalarına yönelik bir araştırma. (Yüksek Lisans Tezi). Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Kaval, H. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi* (3. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kavut, L. (2000). Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye'deki Durumu. *MODAV, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2 (4), 9-28.
- Kayrak, M. (2015). Denetim Başarısızlığı Kavramı: Nedenleri, Sonuçları ve Çözüm Önerileri. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8 (1), 91-103.
- Kell, W.G., Boynton, W.C., Ziegler, R.E. (1989). *Modern Auditing* (4. Baskı). New York: John Wiley&Sons Inc.
- Kepekçi, C. (2011). *Bağımsız Denetim*. (5. Baskı). İstanbul: Avcıol Yayınları.
- KGK (2013). Bakanlar Kurulu Kararları. Erişim http://www.kgk.gov.tr/content_detail-178-1252-bakanlar-kurulu-kararlari.html
- Khan, M. A. (1995). *Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş*, (F. Eroğlu Çev.). Sayıştay Dergisi.
- Koçberber, S. (2008). Dünyada ve Türkiye'de Denetim Etiği. *Sayıştay Dergisi*, 68, 65-89.
- Kutukız, D., Öncü, M.A. (2009). Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (41), 133.
- Küçüksözen, C., Sayar, A.R.Z. (2002). Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Raporlama Standartları. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 50.

- Mednick, R., Previts, G. J. (1987). The scope of CPA services a view of the future from the prospective of a century of progress. *Journal of Accountancy*, 163, 220-238.
- Pearson, M. (1987). Auditor independence deficiencies & alleged audit failures. *Journal of Business Ethics*, 6, 281-287.
- Ponzo, M., Scoppa, V. (2010). A simple model of nepotism. Erişim http://www.ecostat.unical.it/RePEc/WorkingPapers/WP17_2010.pdf
- Sağmanlı, M., Cömert, E. (2010). Denetçi Olarak Atanabilme Kriterleri ve Bu Konudaki Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hükümlerinin Alman Ticaret Kanunu İle Karşılaştırılması. *Mali Çözüm*, (98), 41-70.
- Sarpen, Şafak (2012). Denetçilerin Etik Pozisyon, Hile, Sorumluluk Ve Nepotizm Algılarının Denetçi Bağımsızlığına Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma. (Yüksek Lisans Tezi). Bolu.
- Selimoğlu, S.K. (2013). *1. Bölüm: Denetimin Çerçevesi*. Cömert, N., Uzun, Ş., Selimoğlu, S. K., Uyar, S. (Eds.) *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*. Sakarya Üniversitesi.
- Sharkansky, I. (1991). *The Development of State Audit*. State Audit and Accountability, State of Israel Comptroller's Office, Jerusalem.
- SPK (2006). Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22).
- Süer, A.Z. (2004). *Muhasebe Mesleğinde Enron Vak'ası ve Getirdikleri*. İstanbul: İSMMMO Yayını.
- Tabakoğlu, A., Taşdirek, O.Ç. (2015). Osmanlıda Mâlî Denetimin Kurumsal Gelişimi - Maliye Teftiş Heyetinin Kuruluşu. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 13 (2), 91-113.
- Türker, M. (2006). Uluslararası Denetim Standartları'na Yakınsama ve Türkiye Denetim Standartlarının Oluşturulması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 95.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü (2011). Uluslararası İç Denetim Standartları. Erişim http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=mesleki_uygulama_cercevesi

Türkiye.gov (2015). Devlet Kurumları: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Erişim <https://www.turkiye.gov.tr/kamu-gozetimi-muhasebe-ve-denetim-standartlari-kurumu>

Uyar, S., Çelik, M. (2009). İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda İşlem Gören Şirketlerin Denetim Görüşlerinin ve Denetim Raporlarının Denetim Şirketleri Açısından Araştırılması. *Muhasebe ve Finansman*, 41, 140-156.

Uysal, Ö.Ö. (2002) Bağımsız Denetim, Ahlaki Kodlar ve Bireysel Ahlakın Alanı. Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muğla.

Uzay, Ş. (2004) Türkiye'de denetçi bağımsızlığı. MÖDAV, The 1st Annual International Accounting Conferance, 3-5 November (2004), İstanbul, Bildiri Kitabı, ss. 435-485.

Yalkın, Y.K. (2001). Türkiye Muhasebe ve Denetim Kurulu'nun (TMUDESK) Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 1-2.

Yeşil, A. (2006). Dış denetçinin bağımsızlığı ve Türkiye'deki durumu. (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Fatma GOCUKLAR
Uyruğu : T.C.
Doğum Yeri ve Tarihi : Kayseri 15.09.1981
Medeni Hali : Bekar
Adres : Orta Mah. Naz Sokak.No:4
E-Posta Adresi : fatmagocuklar@gmail.com
İletişim (Telefon) : 0539 494 9075

EĞİTİM

Lise : Hacılar Çok Programlı Lisesi 1998-1999
Lisans : Anadolu Üniversitesi 2008-2012
Yüksek Lisans : Türk Hava Kurumu Üniversitesi 2013-2017

MESLEKİ DENEYİM

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Stajeri

YABANCI DİL

İngilizce