

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

**ULUSLARARASI GELİŞMELER ÇERÇEVESİNDE
DENETÇİNİN BAĞIMSIZLIĞI**

Hilmi ATAĞAN

Danışman
Yrd. Doç. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ

2007

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Uluslararası Gelişmeler Çerçevesinde Denetçinin Bağımsızlığı**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

25/12/2007

Hilmi ATAĞAN

İmza

YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin

Adı ve Soyadı : Hilmi ATAĞAN
Anabilim Dalı : İşletme
Programı : Muhasebe
Tez Konusu : Uluslararası Gelişmeler Çerçevesinde Denetçinin Bağımsızlığı
Sınav Tarihi ve Saati :

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün tarih ve sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliği'nin 18. maddesi gereğince yüksek lisans tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI OLDUĞUNA	O	OY BİRLİĞİ	O
DÜZELTİLMESİNE	O*	OY ÇOKLUĞU	O
REDDİNE	O**		

ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır. O***
Öğrenci sınava gelmemiştir. O**

- * Bu halde adaya 3 ay süre verilir.
** Bu halde adayın kaydı silinir.
*** Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fulbright vb.) aday olabilir.	Evet O
Tez mevcut hali ile basılabilir.	O
Tez gözden geçirildikten sonra basılabilir.	O
Tezin basımı gerekliliği yoktur.	O

JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

.....	☐ Başarılı	☐ Düzeltme	☐ Red	
.....	☐ Başarılı	☐ Düzeltme	☐ Red	
.....	☐ Başarılı	☐ Düzeltme	☐ Red	

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Uluslararası Gelişmeler Çerçevesinde

Denetçinin Bağımsızlığı

Hilmi ATAĞAN

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe Programı

Sermaye piyasalarının küreselleşmesi, uluslararası yatırım kararları ve sermaye hareketleri ile şirket birleşmeleri, çeşitli ülkelerde yaşanan ekonomik krizler nedeniyle yatırımcıların katlandıkları zararlar finansal tablo kullanıcılarını finansal tablolardaki bilgileri sorgular duruma getirmiştir. Son yıllarda uluslararası alanda yaşanan muhasebe skandallarının da etkisiyle denetçinin bağımsızlığı olgusu gündeme gelmiştir. Bunun sonucunda da dünyada ve ülkemizde denetçinin bağımsızlığı ile ilgili yasal düzenlemelerin gözden geçirilerek yeniden yapılandırılması gereği doğmuştur.

Denetçinin bağımsızlığının, denetim mesleğinin en önemli konularından biri durumuna gelmesi, başta Amerika Birleşik Devletleri'nde sonra da Avrupa Birliği ülkelerinde olmak üzere düzenlemelerin yapılmasını gerekli kılmış, denetimin kalitesini yükseltecek ve kamunun güvenini sağlayacak kamu gözetim kurullarının oluşum çabalarının hızlandırılmasını sağlamıştır.

Bu çalışmada 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Türk Ticaret Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu Taslağında yer alan düzenlemelerde denetçinin bağımsızlığına ilişkin hükümler incelenerek, uluslararası gelişmeler ve düzenlemeler ile karşılaştırılmıştır.

Sonuç olarak ülkemizdeki denetçinin bağımsızlığına ilişkin mevcut düzenlemeler kapsamında karşılaşılan sorunlar saptanarak, bu çerçevede çözüm önerileri getirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetçi, Denetçinin Bağımsızlığı.

ABSTRACT
Master Thesis
Independence of the Auditor
in the Framework of International Developments
Hilmi ATAĞAN

Dokuz Eylül University
Institute of Social Sciences
Department of Business Administration
Accounting Program

Loss of investors caused by globalization of the capital markets, mergers and acquisitions with international corporations, capital movements, international investment decisions and also economical crisis in some countries; makes the users of financial statements examine the financial data. The effects of international accounting scandals occurred in recent years; have mooted the idea of independence of auditors. As a result of this, the need of reorganization of arrangements of the laws about independence of the auditors have occurred.

Increasing importance of the concept of auditor's independence first in United States of America then in the European Union; accelerates the formation of the public oversight boards that improves the auditing quality and provides the public trust.

In the concept of this work, the principles of independent auditing, international updates and other legislations are reviewed and compared with in the related laws such as the 3568 numbered The Law of Certified Public Accountancy and Sworn in Certified Public Accountancy, Capital Market Board Law, the legislation of Banking Regulation and Supervision Agency, Turkish Commercial Code and the Draft of new Turkish Commercial Code.

As a conclusion, the existing problems of independence of auditors were determined and in this context same solutions have been offered.

Key Words: Independent Auditing, Independent Auditor, Independence of Auditor

ULUSLARARASI GELİŞMELER ÇERÇEVESİNDE DENETÇİNİN BAĞIMSIZLIĞI

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ	ii
YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	ix
ŞEKİL VE TABLO LİSTESİ	x
GİRİŞ	xii

BİRİNCİ BÖLÜM BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

1.1. Denetim Kavramı ve Tanımı	1
1.2. Denetim Türleri	4
1.2.1. Amaçlarına Göre Denetim	4
1.2.1.1. Finansal Tablolar Denetimi	4
1.2.1.2. Uygunluk Denetimi	6
1.2.1.3. Faaliyet Denetimi	7
1.2.2. İçeriğine Göre Denetim	8
1.2.3. Yapılış Nedenine Göre Denetim	9
1.2.3.1. Yasal Denetim	10
1.2.3.2. İsteğe Bağlı Denetim	10
1.2.4. Zamana Göre Denetim	10
1.2.5. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim	11
1.2.5.1. İç Denetim	11
1.2.5.2. Bağımsız Denetim	13
1.2.5.3. Kamu Denetimi	14

1.3. Denetçi ve Türleri	14
1.3.1. Bağımsız Denetçiler	16
1.3.2. İç Denetçiler	16
1.3.3. Kamu Denetçileri	17
1.4. Bağımsız Denetimin Tanımı, Amacı ve Kapsamı	18
1.4.1. Bağımsız Denetimin Tanımı	18
1.4.2. Bağımsız Denetimin Amacı ve Kapsamı	20
1.5. Bağımsız Denetimi Sınırlayıcı Unsurlar	21
1.6. Finansal Tablolar Denetiminin Bağımsız Denetçi Tarafından Yapılmasının Nedenleri	23
1.7. Finansal Tablolar Denetiminde Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları	25
1.8. Bağımsız Denetimin Yararları	27
1.9. Bağımsız Denetimin Dünyada ve Türkiye’de Gelişimi	28

İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI GELİŞMELER VE DÜZENLEMELER ÇERÇEVESİNDE DENETÇİNİN BAĞIMSIZLIĞI

2.1. Bağımsızlık Kavramı	33
2.2. Bağımsızlığı Etkileyen Unsurlar	35
2.2.1. Ekonomik Bağımsızlık	35
2.2.1.1 Ücret Politikasındaki Bağımsızlık	36
2.2.1.2 Ticaret Yapma Yasağı	39
2.2.1.3 Ekonomik İlişki İçerisinde Bulunma	40
2.2.2. Yönetmelik Bağımsızlık	40
2.2.3. Sosyal Bağımsızlık	41
2.2.4. Siyasal Bağımsızlık	42
2.3. Bağımsızlığı Zedeleyen ve Ortadan Kaldıran Durumlar	42
2.4. Bağımsızlık İlkesinin Ortadan Kalkmasının Sonuçları	43

2.5. Denetçinin Bağımsızlığının Gelişimine Etki Eden Uluslararası Gelişmeler	44
2.5.1. Muhasebe Skandalları	45
2.5.2. Sarbanes-Oxley Yasası	51
2.5.3. Avrupa Birliği'nde Gelişmeler	61
2.6. IFAC'ın Denetçinin Bağımsızlığı ile İlgili Düzenlemeleri	66
2.7. EFAA'nın Denetçinin Bağımsızlığı ile İlgili Düzenlemeleri	70

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE DENETÇİNİN BAĞIMSIZLIĞINA İLİŞKİN MEVCUT DÜZENLEMELER, SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1. Türkiye'de Denetçinin Bağımsızlığına İlişkin Mevcut Düzenlemeler	72
3.1.1 3568 Sayılı Kanun ile Getirilen Düzenlemeler	72
3.1.2. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22) ile Getirilen Düzenlemeler	79
3.1.3. Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik ile Getirilen Düzenlemeler	83
3.1.4. Yürürlükteki Türk Ticaret Kanunu Hükümleri ile Getirilen Düzenlemeler	89
3.1.5. Türk Ticaret Kanunu Taslağı ile Getirilecek Düzenlemeler	90
3.2. Türkiye'de Denetçinin Bağımsızlığına İlişkin Düzenlemelerin Uluslararası Düzenlemeler ile Karşılaştırılması	94

SONUÇ	101
KAYNAKLAR	106
EKLER	113
EK 1: Kalite Güvence Sisteminin Gerektirdiği Bağımsızlığa Yönelik Politika ve Prosedürler	113

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountant (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
Bkz.	: Bakınız
CPA	: Certified Public Accountant (Sertifikalı Kamu Muhasebecisi)
EFAA	: The European Federation of Accountants and Auditors for SMEs (Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler için Avrupa Muhasebeci ve Denetçiler Federasyonu)
IAASB	: International Auditing and Assurance Standarts Board (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)
IFAC	: International Federation of Accountant (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IFRS	: International Financial Reporting Standarts (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
MÖDAV	: Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı
MUFAD	: Muhasebe ve Finansman Dergisi
SEC	: US Securities and Exchange Commision (ABD Sermaye Piyasası Kurumu)
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMÖB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TÜDESK	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
vb.	: ve benzeri
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1	: ABD’de 2001-2003 Yılları Arasında Ortaya Çıkan En Büyük Şirket İflasları	46
Tablo 2	: Denetim Şirketi Ortaklarının Rotasyon Koşulları	57

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1	: Denetim Tanımı ve Unsurlarının Akış Şeması	2
Şekil 2	: Denetçi Türleri ve Denetim Alanları Arasındaki İlişki	15

GİRİŞ

Kamuyu aydınlatma ve şeffaflığı sağlamanın yollarından birisi olan bağımsız denetim, denetlenen işletmenin finansal tablolarının doğruluğuna ilişkin karar verme sürecidir. Denetçinin görüşü ise, incelenen finansal tabloların güvenilirliğini artırmaktadır. Bağımsız denetime olan güvenin arttırabilmesi için denetçilerin, denetim faaliyetlerini sürdürürken her aşamada bağımsız olması gerekir. Ancak denetçi; mesleki özen, titizlik, dürüstlük içinde bağımsızlığını azaltabilecek herhangi bir çıkar çatışmasına girmeksizin faaliyet göstermelidir. Çünkü denetim raporundan yararlanan ilgi grupları, denetçinin bağımsızlığı konusunda şüpheyne düşerlerse, denetim işlevinin değeri kaybolmuş olur.

Denetçinin bağımsızlığına yönelik ulusal ve uluslararası düzenlemelere duyulan gereksinim; yaşanılması istenilmeyen ancak yaşanan bazı etik olmayan olayların gerçekleşmesinden kaynaklanmaktadır. Bunların en tipik örneklerinden birisi de Enron Olayı'dır. Söz konusu şirket krizleri sonucunda Sarbanes-Oxley Yasası yoluyla gerekli düzenlemeler yapılmıştır.

Amerika'da gelişen muhasebe skandallarından sonra ortaya çıkan yasanın içerdiği düzenlemeler küresel nitelikte olduğu için Avrupa Birliği (AB) ülkeleri başta olmak üzere diğer ülkelerdeki kurumsal yönetim düzenlemelerine de etki etmiştir. Bu bağlamda Avrupa Birliği'nde uygulanan muhasebe sistemi, Revize 8. Direktif kapsamında uygulama alanına geçirilmiştir.

Söz konusu uluslararası nitelikteki düzenlemeler ve kurallar, yalnızca bulundukları ülkeleri değil, aynı zamanda küreselleşme ile diğer gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeleri de etkilediğinden, Türkiye'de özellikle Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun (BDDK) denetçinin bağımsızlığına ilişkin düzenlemelerinin, uluslararası uygulamalar ile uyumlaştırılarak, paralelliği sağlanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın amacı; denetçinin bağımsızlığının uluslararası gelişmeler ve düzenlemeler çerçevesinde Türkiye'deki mevcut mevzuat içerisindeki yerini belirlemek, söz konusu konuda uluslararası alanda yapılan düzenlemelerle karşılaştırmak, Türkiye'deki mevcut düzenlemeler kapsamında karşılaşılan sorunları tespit etmek ve çözüm önerileri üretmektir.

Tez çalışması üç ana bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde; denetim kavramı ve türleri ele alınmıştır. Bu kavramla ilişkili olan bağımsız denetim kavramı, bağımsız denetimin amacı, kapsamı ile bağımsız denetimin dünyada ve Türkiye'de gelişimi inceleme konusu yapılmıştır.

İkinci bölümde; bağımsızlık kavramı, bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar açıklanmaya çalışılmış ve denetçinin bağımsızlığına etki eden uluslararası gelişmeler (muasebe skandalları, Sarbanes-Oxley Yasası, Avrupa Birliği'nde gelişmeler) ve bu konuyla ilgili Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants – IFAC) ve Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler için Avrupa Muhasebeci ve Denetçiler Federasyonu (The European Federation of Accountants and Auditors for SMEs – EFAA)'nın düzenlemeleri ele alınmıştır.

Üçüncü ve son bölümde ise; Türkiye'de denetçinin bağımsızlığına ilişkin 3568 Sayılı Kanun, SPK, BDDK, Türk Ticaret Kanunu (TTK) kapsamındaki mevcut düzenlemeler ve TTK taslağı ayrıntılarıyla incelenmiş ve söz konusu düzenlemelerin uluslararası alandaki gelişmelerle karşılaştırılmasına yer verilmiştir.

Çalışmanın sonunda, denetçinin bağımsızlığı konusunda Türkiye'deki mevcut mevzuat kapsamında karşılaşılan sorunlar ortaya koyulmaya çalışılmış ve bu bağlamda denetçinin bağımsızlığının sağlanması ve korunmasına yönelik çözüm önerileri getirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Muhasebe bilgi sistemi; işletme içi ve dışı bilgi kullanıcılarına gereksinim duyacakları ekonomik ve finansal nitelikli veri akışını sağlar. Muhasebe döngüsünün sonucunda her bir işleme ilişkin finansal nitelikli bilgi finansal tablolara dönüşür. İşletme yönetimi ve ilgili diğer taraflar için alınacak kararların amaca uygun ve tutarlı olabilmesi, karara temel oluşturan bilginin ve sunulan finansal tabloların güvenilir olmasına bağlıdır. Finansal tabloların güvenilirliği ve dürüstlüğü genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun biçimde tarafsız ve denetimden geçmiş olması ile kanıtlanabilir. Bu nedenle, çalışmanın bu bölümünde denetim ve bağımsız denetime ilişkin temel bilgilere yer verilmiştir.

1.1. Denetim Kavramı ve Tanımı

Genel anlamda denetim; yasal, bilimsel, düşünsel yöntemlerle önceden belirlenen kurallardan hareket edilerek, işlemlerin ve mevcut uygulamaların, bu kurallara uygunluğunun araştırılması, uyumsuzlukların saptanması ve giderilmesi için yapılan incelemeler şeklinde tanımlanabilir.¹

Denetim ile ilgili en kapsamlı tanım, Amerikan Muhasebeciler Birliği (American Accounting Association) bünyesinde faaliyet gösteren “Temel Denetim Kavramları Komitesi” tarafından yapılan tanımdır.² Bu Komite’ye göre denetim; “Denetlenecek unsurların, bu unsurlara ilişkin olarak önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek için denetlenecek unsurlar hakkında tarafsız bir şekilde kanıt toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesi ve elde edilen sonuçların

¹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, Nisan 1999, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, s. 3.

² Söz konusu tanımın İngilizce’deki orijinal metni şöyledir: “*a systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economic actions and events to as certain the degree of correspondence between these assertions and established criteria and communicating the results to interested users.*” Bkz. Committee on Basic Auditing Concepts, A Statement of Basic Auditing Concepts, American Association Accounting, 1973.

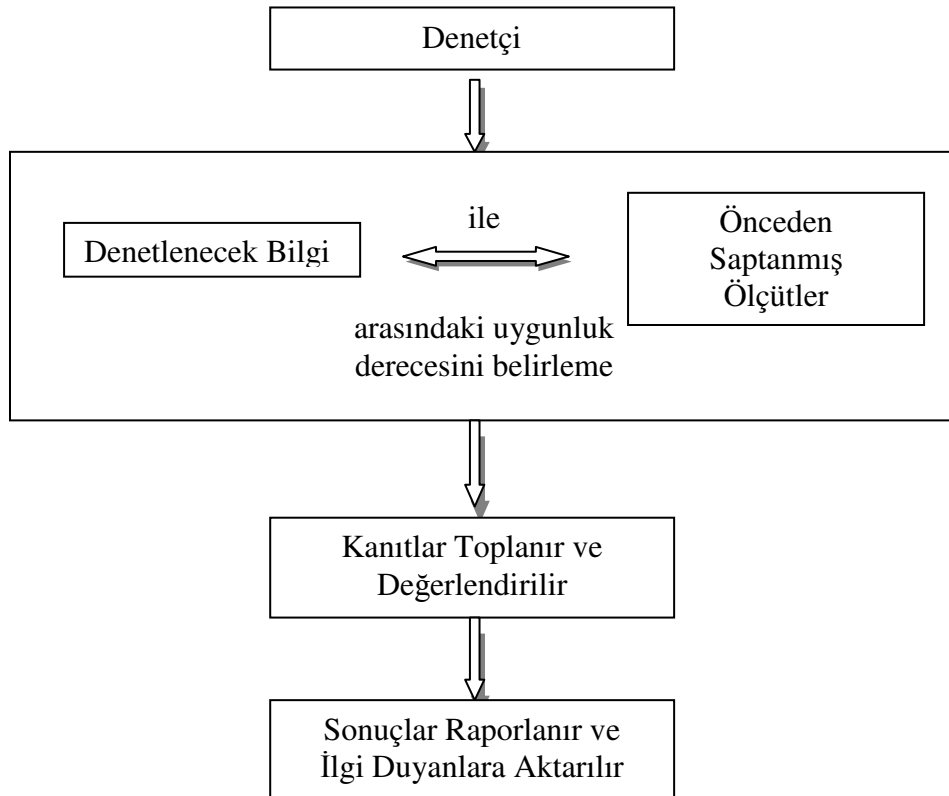
ilgililere raporlanması faaliyetlerinden oluşan sistematik bir süreçtir” şeklinde tanımlanmaktadır.

Bu tanımdan hareketle denetimin temel unsurları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Denetimin konusu, iktisadi faaliyetler ve olaylarla ilgili bilgilerdir.
- Denetimde önceden saptanmış ölçütler temel alınır ve fiili durumun önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesi araştırılır.
- Kanıtların tarafsızca toplanması ve değerlendirilmesi gerekir.
- Denetim sonuçları raporlanır ve ilgi duyanlara bildirilir.
- Denetim sistematik bir süreçtir.

Denetim tanımı ve unsurlarının ortaya koyduğu akış süreci Şekil 1’deki gibi gösterilebilir.

Şekil 1: Denetim Tanımı ve Unsurlarının Akış Şeması



Kaynak: Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınları, Mart 2006, s.25.

Denetim işlevinin büyük bir bölümünün muhasebe verileriyle ilgili olmasının yanı sıra, birçok denetçinin muhasebe konusunda uzman olması sonucu; finansal tablo kullanıcılarının bir kısmı ve kamuoyu, muhasebe ile denetim kavramlarını birbirine karıştırmaktadır.

Muhasebe; işletmelerde ticari ve ekonomik faaliyetlerin yürütülmesi için kaynaklar / kıt kaynaklar kullanılırken, seçenekler arasında ilgili tarafların (karar alıcılara) mantıklı ve uygun seçimler yapabilmeleri için gereksinim duyduğu bilgileri sağlayan yaşamsal bir hizmet sunar ve karar alıcılara finansal bilgi sağlamak amacıyla işlemlere ilişkin bilgilerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve sonuçların ilgili taraflara iletilmesi işlemlerini kapsar.³

Denetim de, muhasebe verileri denetimin konusunu oluşturur. Bir başka ifadeyle denetim, faaliyet dönemi içinde kaydedilen finansal nitelikteki işlemlerin gerektiği gibi yansıtılıp yansıtılmadığının saptanmasıdır. Muhasebe ilkeleri, muhasebe bilgilerinin gerektiği gibi kaydedilip, kaydedilmediğinin değerlendirilmesinde ölçüt olduğuna göre, denetçinin de bu ilkeleri bilmek zorunluluğu ortaya çıkar. Bu nedenle denetçilerin, muhasebe konusunda bilgili olmalarının yanı sıra denetim kanıtlarının toplanması ve değerlendirilmesinde de uzman olması gerekir. Bu bağlamda denetçi ile muhasebeci birbirinden ayrılır.⁴

Günümüzde denetimden söz edildiğinde genellikle “Finansal Tablolar Denetimi” anlaşılmaktadır ve yukarıda verilen tanım da doğrudan bu tür denetimi kapsamaktadır. Ancak denetim faaliyetleri çeşitli şekillerde sınıflandırılmaktadır.

³ Nergis Tek ve Fatma Tektüfekçi, **Finansal Muhasebe**, Birleşik Matbaacılık, İzmir, Kasım 2007, s. 12.

⁴ Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Genişletilmiş 5. Baskı, Avcı Ofset Matbaacılık, Ekim 2004, Ankara, ss. 9-10.

1.2. Denetim Türleri

Denetim türleri;

- Amaçlarına göre denetim,
- İçeriğine göre denetim,
- Yapılış nedenine göre denetim,
- Zamana göre denetim,
- Denetçinin statüsüne göre denetim,

gibi çeşitli şekillerde sınıflandırılmaktadır. Sınıflamalarda yer alan denetim türleri hakkında kısaca bilgi vermek yerinde olacaktır.

1.2.1. Amaçlarına Göre Denetim

Amaçlarına göre denetim;

- Finansal Tablolar Denetimi,
- Uygunluk Denetimi,
- Faaliyet Denetimi,

olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Amaçlarına göre denetim türleri kısaca aşağıdaki gibi açıklanabilir.

1.2.1.1. Finansal Tablolar Denetimi

Finansal tablolar;

- Bilanço,
- Gelir Tablosu,
- Satışların Maliyeti Tablosu,
- Fon Akım Tablosu,
- Nakit Akım Tablosu,

- Kâr Dağıtım Tablosu,
- Özkaynaklar Değişim Tablosu,

olup, bu tablolardan, bilanço ve gelir tablosu dipnotları ve ekleri ile birlikte temel finansal tabloları, diğerleri ise ek finansal tabloları oluşturur.

Finansal tabloların amaçları;

- İşletme sahip ve yöneticilerinden başka, yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için gerekli bilgileri sağlamak,
- Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmeye olanak tanımak,
- Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişmeler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi vermek,

şeklinde sıralanabilir.⁵

“Finansal Tablolar Denetimi”nin amacı; finansal tabloların bir bütün olarak saptanmış ölçütlere uygun bulunup bulunmadıklarını araştırmaktır.⁶ Finansal tablolar denetimi; bu tablolardan beklenen amaçların gerçekleşmesini önleyecek aykırılıkların tespitine ya da aynı anlama gelmek üzere bu tabloların düzenleme ilkelerine, muhasebe usul ve esaslarına, yasalara ve önceden saptanmış diğer tüm ölçütlere uygunluk derecesini ölçerek güvenilirliğinin ortaya konulmasına yöneliktir. Bu kriterler de Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve vergi mevzuatı hükümleridir.⁷

Finansal tablolar denetiminin içerdiği genel özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir.⁸

⁵ 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 tarih ve 21447 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁶ Ersin Güredin, **Denetim**, 10. Baskı, Ekim 2000, İstanbul, s. 14.

⁷ Kepekçi, s. 3.

⁸ Bozkurt, s. 28.

- Bu tür denetimin amacı; finansal tablolardaki yanlış beyanların ortaya çıkarılarak, işletmenin finansal tablolarına güvenilirlik kazandırmaktır. Böylece denetçi de finansal tabloların güvenilirliği hakkındaki görüşünü bildirir.
- Finansal tabloları denetleyen denetçi, işletmeden veya herhangi bir gruptan ayrı olarak bağımsız bir kişiliğe sahiptir.
- Denetçi tarafından finansal tablo hakkında bir bütün olarak tek bir görüş oluşturulmaktadır.

Bu bilgilere göre finansal tablolar denetimi, işletmenin finansal tablolarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst olarak yansıtip yansıtmadığı konusunda bir görüşe ulaşmak için yapılan bir çalışmadır.⁹ Bunun için denetim kapsamına alınacak finansal tablolar ile ilgili yeterli kanıt toplanması ve bu kanıtların bir değerlendirilmesinin yapılması söz konusudur. Doğal olarak bu sürecin tamamlanması için denetim faaliyetini gerçekleştirenlerin konularında uzman kişiler olması gerekir.

1.2.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetiminde amaç, belli bir otorite tarafından koyulmuş olan kurallara, uygulayıcıların uyma derecelerinin belirlenmesine yöneliktir. Uygunluk denetiminde önceden saptanmış ölçütler olarak kabul edilen kurallar uygulamada;

- İşletme tepe yöneticileri,
- Devlet kurumları,

olmak üzere iki farklı grup tarafından oluşturulmaktadır.

İşletmeler kendi iç yapılarındaki çalışma düzenini sağlayabilmek için, çalışanlarının uymaları gereken kuralları belirlerler ve bu kurallara uyulup

⁹ Ümit Gücenme, **Muhasebe Denetimi**, Aktüel Yayınları, Kasım 2004, s. 2.

uyulmadığını öğrenebilmek için de denetim olgusuna başvururlar. İşletmelerde bu tür denetimler genellikle iç denetçiler tarafından yürütülür.

Devlet kurumları ise kendi konuları kapsamında uyulması gereken çeşitli kuralları oluştururlar ve bu kurallara uyulup uyulmadığını saptamak için de kendi elemanlarına denetim yaptırırlar. Bu denetimlerin kapsamına, kamu kurumları ve özel sektör işletmeleri girmektedir.

Örneğin, Maliye Bakanlığı denetçilerinin kendi iç yapılarında yaptıkları uygunluk denetimleri iç denetim faaliyetine girmektedir. Özel sektör üzerinde yapılan uygunluk denetimleri ise kamu denetimi kapsamında kabul görmektedir.¹⁰

Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, işletme içindeki yetkili kişilere genellikle üst düzey yöneticilere raporlanır. Bu nedenle, ilgili taraf işletme yönetimidir. İşletmenin her türlü yasa ve yönetmelikler ile önerilen politikalara uygun davranıp davranmadığı, üst düzey yöneticileri ilgilendiren konulardır. Denetim ile bu durum objektif olarak saptanır.¹¹

1.2.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi; işletmenin büyüme, kârlılık, gelişme gibi olasılıklarını ortaya koymaya veya bu amaçla belirlenmiş işletme hedeflerinin uygulanabilirliğini ve başarısını test etmeye, işletme hedeflerine ulaşmada engel ve olumsuz gelişmeleri ortaya çıkararak yönetimi desteklemeye yönelik sistematik incelemelerdir.¹²

Bu bağlamda faaliyet denetimi; muhasebeden çok işletmenin yönetsel faaliyetlerini konu alan, bu faaliyetleri etkenlik ve etkinlik açısından inceleyen ve faaliyetlerle ilgili finansal nitelikli olmayan her türlü konuyu araştıran bir denetim türü olduğu için “yönetim denetimi” olarak da adlandırılmaktadır.¹³

¹⁰ Bozkurt, s. 28.

¹¹ Şefika Demirkan, **Denetim**, İzmir, 2007, ss. 17-18.

¹² Hasan Kaval, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi**, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Ekim 2005, s. 9.

¹³ Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1995, s. 5.

Bu denetim türünde işletmenin faaliyetleri objektif ölçülerle değerlendirilmeye çalışılır. Şirketin faaliyet sonuçlarının yeterli olup olmadığı, daha iyi sonuçlar alınabilme olanakları araştırılır ve bu amaçla önerilerde bulunulur.

Nihai hedefi yöneticilere ve işletme dışında kalan ortaklara yönetimin faaliyet sonuçları ve özellikle sonuçların yeterlilik düzeyleri hakkında objektif bilgiler vermektir.¹⁴

Faaliyet denetimin inceleme alanı içerisinde; işletmenin örgüt yapısı, üretim yöntemleri, pazarlama politikaları, bilgi sistemleri vb. yer almaktadır. Bu nedenle faaliyet denetiminin kapsamı çok geniştir.

1.2.2. İçeriğine Göre Denetim

İçeriğine göre denetim;

- Genel Denetim,
- Özel Denetim,

olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Genel denetim, her türlü kayıt ve işlemlerle muhasebe işlemlerinin tümünü içeren denetimdir.

Özel denetim ise; belli bir konuda belli bir karar birimine, ayrıntılı bilgi sağlamak, önerilerde bulunmak amacıyla, bir işletmenin hesaplarının, finansal tablolarının ve bunların dayandığı belgelerin incelenmesi işlemidir. Başlıca özel denetim türleri;

- Bir işletmeye ortak olmadan önce yaptırılan incelemeler,
- Satın alma, devir, birleşmelerden önce yapılan incelemeler,

¹⁴ Kaval, s. 9.

- Kredi almadan önceki incelemeler,
- Mahkemelerce yapılan incelemeler,
- Hisse senedi ve tahvillere yatırım yapmadan önceki incelemeler,

vb. gibi sayılabilir.

Menkul kıymetlerini halka arz etmek hususunda izin için SPK'ya müracaat eden ya da SPK kapsamında olup birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda olan ortaklıklar ile aynı durumdaki sermaye piyasası kurumlarınca bu işlemlere esas olmak üzere düzenlenen finansal tabloların denetimi de özel denetim kapsamındadır.¹⁵

Bu tür denetim çalışmalarında inceleme konusu bilgiler ve bunların karşılaştırılacağı kıstaslar, denetçiden istenen bilgilerin çeşidine göre değişir. Her biri ayrı uzmanlık konusu olan bu denetim çalışmaları, denetçinin ilgili konuda son derece tecrübeli ve bilgili olmasını gerektirir. Özel denetim çalışmaları sonunda görev veren karar birimine ihtiyaç duyduğu bilgileri ve karar vermesinde yardımcı olacak önerileri içeren bir rapor sunulur.¹⁶

1.2.3. Yapılış Nedenine Göre Denetim

Yapılış nedenine göre denetim;

- Yasal Denetim,
- İsteğe Bağlı Denetim,

olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Yapılış nedenine göre denetim türlerini kısaca açıklamak yararlı olacaktır.

¹⁵ Hidayet Berksoy, **Muhasebe Denetimi**, İzmir SMMMO Hizmet ve Eğitim İşletmesi, İzmir, Mayıs 2006, s. 9.

¹⁶ Gürbüz, ss. 13-14.

1.2.3.1. Yasal Denetim

Yasal denetim; yasal düzenlemeler ve mevzuat hükümleri gereğince yapılması zorunlu olan denetimdir. Bu denetim çalışmasının kimler tarafından, nasıl, ne zaman, hangi koşullarda yapılacağı kanunen belirlenmiştir. Örneğin; Sermaye Piyasası Kanunu'na göre; hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerin, yatırım ortaklıklarının, hisse senetleri borsada işlem görsün veya görmesin tüm aracı kurumların, portföy yönetim şirketleri ile bu şirketlerin bağlı ortaklıklarının, müşterek yönetime tabi ortaklıklarının ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış olan şirketlerinin, bankaların, sigorta şirketlerinin kanuni denetimden geçmesi zorunludur.¹⁷

1.2.3.2. İsteğe Bağlı Denetim

Hiçbir yasal zorunluluk olmadan işletmenin kendi isteği ile yaptırdığı denetime “isteğe bağlı denetim” adı verilir. Bu tür denetimde, denetim işlevini yerine getiren bağımsız denetçi, hizmet sunarken mümkün olduğu kadar müşterisine yararlı olmayı temel amaç haline getirir.

Denetimi gerçekleştiren bağımsız denetçinin, her ne kadar isteğe bağlı olarak denetim yapmış olsa da, yönetsel yetenek ve işletmecilik formasyonu, nitelikleri, standartları ve özellikleri gereğince, denetimin sonunda elde ettiği güvenilir bilgileri de müşterisine iletmesi gerekir.¹⁸

1.2.4. Zamana Göre Denetim

Zamana göre denetim;

- Devamlı Denetim,
- Ara Denetim,
- Dönem Sonu Denetim,

¹⁷ Mevlüt Özer, **Denetim I**, 1.Baskı, Ocak 1997, Ankara, Özkan Matbaası, s. 92.

¹⁸ W. Johnson Arnold, Principles of Auditing, New York, 1985, s. 12; J. Lehnart Nomon, L. Philip Depplese, Montgomery's Auditing, New York, 1989, ss. 15-16.

olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

Muhasebe işlemlerinin faaliyet dönemi süresince incelenmesine “Devamlı Denetim”, gerektiğinde veya belli zaman aralıkları ile incelenmesine “Ara Denetim”, faaliyet döneminin sonunda yapılan denetime ise “Dönem Sonu Denetim” adı verilmektedir. Dönem sonu denetim, tam denetim veya nihai denetim olarak da bilinmektedir.

Devamlı denetim genellikle iç denetçiler tarafından yürütülmektedir.

1.2.5. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim

Denetçinin statüsü; bir başka ifadeyle, denetlenen ile denetçi arasındaki hukuki ilişki göz önünde bulundurulmak koşuluyla yapılan sınıflandırmaya göre denetim türleri;

- İç Denetim,
- Bağımsız Denetim,
- Kamu Denetimi,

olarak üç gruba ayrılmaktadır. Denetçi statüsüne göre denetim türleri aşağıdaki gibi sıralanabilir.

1.2.5.1. İç Denetim

Bilindiği gibi, işletmeler fiziki olarak büyüyüp faaliyetlerinin kapsamı ve karmaşıklığı arttıkça, yönetimin işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme olanağı azalmaktadır. Yönetim için ortaya çıkan bu olumsuz gelişme ancak etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve kurumsal yönetim ilkelerine uygun bir şekilde yönetilmekle giderilebilir. Ayrıca, iyi işleyen bir kurumsal yönetimin ve iç kontrol sisteminin hem iç hem de dış denetim çalışmalarına önemli katkıları bulunmaktadır.

Kurumsal yönetim ve iç kontrol sistemi, kurumun yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen bir süreçtir. İç kontrol sisteminin amacı;

- İşlemlerin etkili ve etkin olması,
- Finansal bilgilerin güvenilir olması,
- Kanunlar ve diğer düzenlemelerle uyumun sağlanması,

hususlarında yeterli derecede güvence sağlamaktır¹⁹. Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi yönetimin sorumluluğundadır.²⁰

İç denetim, örgüte hizmet etmek amacıyla örgütün faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. İç denetimin kapsamında; hem finansal nitelikteki işlemler, hem de finansal nitelikte olmayan işlemler yer almaktadır. Bir başka ifadeyle, iç denetim çalışmaları; finansal tablolar denetimini, uygunluk denetimini ve faaliyet denetimini kapsamaktadır.

İç denetimin finansal tablolar denetimi yönü, finansal tabloların doğruluğunun araştırılmasından daha çok finansal tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak ve bu bilgileri elde etmek için kullanılan kayıt ortamını ve raporlama sistemini gözden geçirmektir.

İç denetim işletme faaliyetlerinin; yönetim politikalarına, planlarına, programlarına ve yasalara uygunluğunu ölçerek, iç kontrol sisteminin kurulduğu gibi işleyip işlemediğini değerlendirir. Bir başka ifadeyle iç denetim, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlediği için aynı zamanda da bir kontrol aracıdır. İç kontrol

¹⁹ M. Kubilay Dağlı, **Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sisteminin Önemi ve İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi**, SPK Yeterlik Etüdü, 2000, s. 20.

²⁰ S. Ramamoorti, **Internal Auditing: History, Evolution, And Prospects**, In Bailey, **Research Opportunities in Internal Auditing**, Altamonte Springs Florida: IIA, 2003, ss. 45-47.

sisteminin etkinliğinin gözden geçirilmesi çalışmaları, iç denetimin uygunluk denetimi yönünü oluşturur.

İç denetim, aynı zamanda işletme kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığını değerler. İç denetçi; verimliliği ölçmek için işletme yönetimi tarafından verimlilik standartlarının belirlenip belirlenmediğini, belirlenen standartların çalışan personeli tarafından anlaşılp anlaşılmadığını, standartlardan sapmalar olup olmadığını, analiz ederek düzeltici önlemleri almakla sorumlu yöneticilere analiz sonuçlarının iletilip iletilmediğini ve düzeltici önlemlerin alınıp alınmadığını araştırır. İç denetçi, iç kontrol sisteminin yeterliliğini gözden geçirerek, işletmenin amaçlarına ve hedeflerine ekonomik ve verimli bir şekilde ulaşılıp ulaşamayacağı konusunda iç kontrol sisteminin yeterli güveni verip vermediğini de belirler. İç denetim çalışmalarının bu yönü faaliyet denetimini oluşturur.²¹

1.2.5.2. Bağımsız Denetim

Bağımsız Denetim, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı olan kişiler tarafından işletmelerin finansal tablolarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır.²² Bu denetim türünün en geniş uygulama alanını finansal tablolar denetimi kapsamaktadır.

Bağımsız denetim; kamuyu aydınlatma amacı doğrultusunda, kamu kurum ve kuruluşlarına olan yararlarının yanında, denetlenen işletmeye ve bu işletmelerle ilişki içinde olan diğer kurum ve kuruluşlara da yarar sağlamaktadır. Bağımsız denetimin söz konusu yararları sağlayabilmesi için güvenilir ve kaliteli olması gerekir. Denetimin güvenilir ve kaliteli olması da ancak denetçilerin denetim faaliyetlerini bağımsızlık ilkesine uygun yürütmesi ile mümkün olacaktır. Bağımsız denetimin bağımsızlık ilkesine uygun ve mesleki ahlak kuralları çerçevesinde yürütülemediğı durumlarda işletmeler için olumsuz sonuçlar ortaya çıkabilir. Bu konu çalışmanın ikinci bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanacaktır.

²¹ Kepekçi, ss. 4-5.

²² Kepekçi, s. 8.

1.2.5.3. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarına cevap vermek üzere denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen finansal tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerini ifade eder. Bu denetim türü; kamu organlarınca yürütülen yasama, yargı, kamusal idari denetim gibi denetimlerden ayırt edilebilsin diye “Kamusal Mali Denetim” olarak da adlandırılmaktadır. Ancak kamusal mali denetimin boyutlarının işletme denetiminden daha kapsamlı olması nedeniyle, işletmelerin kamu organlarınca denetlenmesi anlamına gelmek üzere “Kamu Denetimi” sözcüklerinin kullanılması yaygındır.²³

Ülkemizde; Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları, Maliye Bakanlığı Müfettişleri, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Kontrolörleri, Sigorta Şirketi Murakıpları, Çalışma Bakanlığı Müfettişleri ve Sosyal Sigortalar Kurumu Müfettişleri tarafından yapılan denetimler kamu denetimi niteliğindedir.

Bağımsız denetim ilişkin ayrıntılı bilgiler vermeden öne kısaca denetçi türlerini de açıklamak yerinde olacaktır.

1.3. Denetçi ve Türleri

Denetçi, denetim faaliyetlerini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan uzman bir kişidir.²⁴

Denetçi tanımının unsurlarından hareketle; denetçi

- Bağımsız olmalıdır.
- Yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip bulunmalıdır.
- Çalışmalarında mesleki özen göstermelidir.
- Yüksek kişisel ve ahlaki nitelikler taşımalıdır.

²³ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 9.

²⁴ Güredin, s. 9.

Denetçi türleri;

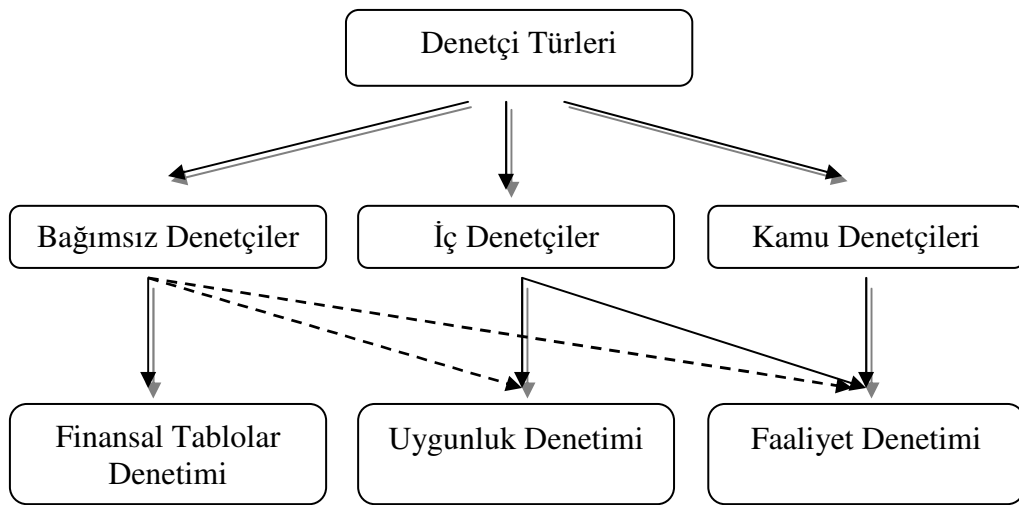
- Bağımsız Denetçiler,
- İç Denetçiler,
- Kamu Denetçileri,

olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

Yukarıda sayılan denetçi türleri ile çeşitli şekillerde sınıflandırılan denetim türleri arasında yakın bir bağlantı bulunmaktadır. Bağımsız denetçiler genellikle serbest meslek mensubu olarak genellikle finansal tablo denetimi yapmaktadırlar. Ancak bağımsız denetçi aynı zamanda bir işletme için uygunluk denetimi veya faaliyet denetimi de yapabilir. İç denetçiler, işletme içinde uygunluk ve/veya faaliyet denetimi yaparlar. Kamu denetçileri ise, yalnızca bir işletmenin faaliyetlerinin yasalara, yönetmeliklere ve mevzuata uygunluğunun denetlendiği uygunluk denetimi yaparlar.²⁵

Denetçi türleri ile denetim alanları arasındaki ilişki Şekil 2’deki gibi gösterilebilir.

Şekil 2: Denetçi Türleri ve Denetim Alanları Arasındaki İlişki



²⁵ Münevver Yılcı ve Birol Yıldız, “Yeminli Mali Müşavir-Bağımsız Denetçi ve Tasdik-Mali Tablo Denetimi Çelişkisi: Mesleğin Gelişimine Etkileri”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Ekim 2001, Sayı: 5, s. 69.

1.3.1. Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetçiler, kendi adlarına serbest meslek mensubu olarak faaliyette bulunan, denetlenen işletme ile organik bir bağı bulunmayan, dolayısıyla denetlenen işletmeden bağımsız olarak faaliyet gösteren, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kişiler ile bir denetim şirketinde çalışan kişilerdir.²⁶

Bağımsız denetçiler; finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi yapabilirler. Ancak temelde finansal tablolar denetimi ile ilgilenirler.

Bağımsız denetçinin amacı; finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği konusunda görüş beyan etmektir.

Serbest olarak çalışan avukat ile bağımsız denetçiyi birbirinden ayıran temel unsur; avukat her koşulda müvekkilini savunurken, bağımsız denetçi kimden ücret aldığına bakmaksızın olayın gerçek mahiyetini tespiti çalışır.²⁷

Bağımsız sözcüğü, bağımsız denetçilerin kendilerini denetim işlevi için tutan kuruluşun, kesinlikle çalışanı veya ortağı olmadığını belirtmek amacıyla kullanılmaktadır. Verdikleri denetim hizmeti karşılığında müşterilerinden ücret almaları, bağımsız ve tarafsız olma özelliklerini bozmaz.²⁸

1.3.2. İç Denetçiler

Günümüzde işletmeler için önemi giderek artan iç denetim, belirli bir organizasyon için yine o organizasyona bağlı olarak ve bağımsız bir şekilde faaliyet gösteren denetçiler tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetidir.²⁹

²⁶ Berksoy, ss. 3-4.

²⁷ Güredin, s. 9.

²⁸ Demirkan, s. 8.

²⁹ TÜRMOB, *Sınırlı Uygunluk Denetimi El Kitabı*, TÜRMOB Yayınları-194, Ankara, 2002, s. 6.

Özel işletmelerde, ortaklıklarda, devlet kuruluşlarında ve diğer kuruluşlarda görevli olarak, bir başka ifadeyle, o işletmenin bir çalışanı veya memuru olarak görev yapan denetçiler “iç denetçi” olarak tanımlanırlar.

Büyük işletmelerde iç denetim fonksiyonu geniş biçimde örgütlenmiş bir müdürlük olarak yer alabilir. Bu bölüm yönetim kuruluna bağlı olarak faaliyet gösterir. İç denetçi, yönetim adına denetim yaparak, önceden saptanmış ölçütlere ve bu ölçütleri temel alan yordamlara işletme tarafından uyulup uyulmadığını düzenli olarak gözden geçirir. Ayrıca yordamların işlevselliğini araştırarak, bu yordamları geliştirmek ve yeni yordamlar tasarlamak da iç denetim bölümünün görevleri arasındadır. Bu görevlerin en etkin biçimde gerçekleştirilmesi, üst yönetim için büyük önem taşır. Çünkü iç denetimden gelecek raporlar, üst yönetimin özellikle iç kontrole ilişkin kararlarını etkileyecektir. Örneğin iç denetim unsuru, kullanılmakta olan bilgisayar sisteminin, donanım ve yazılım düzeyinde iç kontrol etkinliğini sağlamada yetersiz kaldığını saptayarak, bunu üst yönetime raporlayabilir. Böyle bir rapor, üst yönetimin, yeni bir bilgisayar sistemi için yatırım kararı alması sonucunu yaratabilir.³⁰

1.3.3. Kamu Denetçileri

Devlet kurumları içinde kurulmuş olan denetim birimleri; kamu ve özel işletmelerin yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesini izler ve denetlerler.

Kamu denetçileri; kamuya bağlı olarak kamu kurum ve kuruluşları ile diğer özel sektör işletmelerinde denetim yapan kişilerdir. Kamu ve özel kurumların kanun, yönetmelik ve ilgili mevzuata uygunluğunu araştırırlar. Kamu denetçileri; Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Sayıştay denetçileridir.³¹

³⁰ Melih Erdoğan, **Denetim**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş 2.Baskı, Ankara, Şubat 2005, ss. 6-7.

³¹ Yurdakul Çaldağ, **Denetim ve Raporlama**, Gazi Kitapevi, Ankara, 2007, s. 31.

Günümüzde ekonomik ve sosyal alanda meydana gelen hızlı değişimler işletmelerin faaliyet alanlarını genişletmelerine ve ölçeklerinin büyümesine neden olmaktadır. Bu duruma paralel olarak işletmelerin finansal tablolarına ilişkin güvenilir bilgiye olan ihtiyaç da artmaktadır. İşletme ile iş ilişkisinde olan karar alıcılar, işletmeye ilişkin bilgileri doğrudan kaynağından öğrenme olanağına sahip değildir. Bu nedenle, karar alıcılar işletmeye ilişkin olarak başkaları tarafından hazırlanan bu bilgilerin güvenilirliğine inanmak durumundadırlar. Doğru ve güvenilir bilgiye olan ihtiyacın giderek artması işletmelerin bağımsız denetim faaliyetlerinin de önemini bir kat daha arttırmıştır.

1.4. Bağımsız Denetimin Tanımı, Amacı ve Kapsamı

Denetçinin bağımsızlığını incelemeyden önce bağımsız denetimin tanımı, amacı ve kapsamı konusunda bilgi vermek yerinde olacaktır.

1.4.1. Bağımsız Denetimin Tanımı

Bağımsız denetim, bağımsız denetçiler tarafından defter kayıt ve belgeler üzerinde yapılır. Denetleme sırasında Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve standartlarına uyumluluk esas alınır. Bağımsız denetimde, denetçi denetlenen işletmeden bağımsız olarak hareket eder ve denetim hizmetini serbest meslek mensubu olarak yürütür. Bir başka ifadeyle, denetçi ve denetlenen işletme arasında herhangi bir organik ilişki bulunmamaktadır.

Bu bağlamda bağımsız denetim; bağımsız denetçiler tarafından, ilgili mevzuat hükümleri, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve standartları, finansal tablolar ilkeleri ışığında, denetlenen işletmelerin defter, belge ve kayıtlarının denetleme ilke ve standartlarına göre incelenerek, inceleme sonucunda ulaşılan bulgulara göre finansal tablolarının gerçek durumu yansıtır yansıtmadığının tespit edilip denetim raporunun ilgililere bildirilmesi sürecidir.³²

³² Özer, ss. 25-26.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği'nin (Seri: X, No: 22)" 4. maddesinde bağımsız denetim³³;

"İşletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır"

şeklinde tanımlanmıştır.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)'nın "Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmeliğin"³⁴ 5. maddesinde bağımsız denetim;

"Bankaların hesap ve kayıt düzeni ile finansal tablolarının doğruluğunun, güvenilirliğinin, bankacılık düzenlemelerine uygunluk derecesinin araştırılması ve sonuçlarının ilgili taraflara bildirilmesi amacıyla kanıt toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesi sonucunda görüş oluşturulması ve rapora bağlanması aşamalarından oluşan süreçtir."

şeklinde ifade edilmiştir.

"Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin"³⁵ 48.maddesinde de;

³³ Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22), 12.06.2006 Tarih ve 26196 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁴ Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik, 01.11.2006 Tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁵ Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 03.01.1990 Tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

“Muhasebe; kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetlerinin rakamsal kayıtlarını düzenler, bu bilgileri faaliyetler ve sonuçları ile ilgililere doğru ve açık şekilde iletir.

Denetim ise; bu bilgilerin ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylanan sistematik çalışmadır”

şeklinde yer almıştır. Söz konusu yönetmeliğe göre; denetim faaliyetlerinden “onaylama” beklenmektedir. Oysa, uluslararası uygulamalara göre denetim faaliyetleri sonucunda “görüş bildirme” istenmektedir.

Yukarıda belirtilen tanımlardan da görülebileceği gibi gerek Sermaye Piyasası Kurulu ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu’nun bağımsız denetim mevzuatında gerekse 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’na bağlı yönetmelikte yer alan tanımların benzer yönleri bulunmaktadır. Ancak söz konusu tanımlarda, kurumsal düzenlemelerden kaynaklanan farklar olması denetimin tanımındaki bu birlikteliği bozmamaktadır.

1.4.2. Bağımsız Denetimin Amacı ve Kapsamı

Sermaye Piyasası Kurulu’nun “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği’nin (Seri: X, No: 22)” Bağımsız Denetimin Amacı ve Genel İlkeleri başlığını taşıyan 3. maddesinde bağımsız denetimin amacı;

“Finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.

Bağımsız denetçinin görüşü, finansal tabloların güvenilirlik derecesini yükseltmekle beraber, bu görüş finansal tabloları bağımsız denetime tabi tutulan işletmenin gelecekteki durumu hakkında ve işletme yönetiminin işletmenin faaliyetlerini etkin ve verimli bir biçimde yönettiğine dair bilgi sağladığı şeklinde değerlendirilmez”

şeklinde ifade edilmektedir.

“Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin” 49. maddesinde ise denetimin amacı;

“Firma, kurum ve kuruluşların sahip ve ortaklarına, alacaklıları ile kredi kuruluşlarına, işçi ile işveren kuruluşlarına, devletin ekonomik ve idari birimleri ile ayrıca vergi idaresine bunların finansal tablolarında yer alan kayıtların gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğunu ortaya koymaktır”

şeklinde tanımlanmıştır.

SPK mevzuatında yer alan amaç ile yukarıdaki amaç arasında farklılık olduğu görülmektedir. Söz konusu farklılık, SPK mevzuatındaki ifadede denetimin yalnızca SPK ile ilgili boyutunun ele alınmasından kaynaklanmaktadır. 3568 sayılı Kanun’da yer alan ifade ise, daha genel amaçlı olup vergi idaresine karşı finansal tabloların gerçeği yansıttığı, doğru ve güvenilir olduğu hususunun da tasdikini kapsar.

1.5. Bağımsız Denetimi Sınırlayıcı Unsurlar

Genel olarak her denetim faaliyetinde karşılaşılabilecek bir takım unsurlar ve kısıtlar söz konusudur. Bunlardan sık karşılanan dört sınırlayıcı unsur;

- Karşılaştırma Sınırı,
- Kanıtların Toplanmasında Örneklem Yapılması,

- Zaman Sınırlaması,
- Denetçinin Kısıtlı Ekonomik Koşullarda Çalışması,

şeklinde sıralanabilir. Söz konusu unsurlar aşağıda kısaca açıklanmıştır.

- **Karşılaştırma Sınırı**

Bağımsız denetimde karşılaştırma sınırı, finansal tabloları tek bir rakama indirgeyip diğer finansal tablolarla karşılaştırmak değil, finansal tabloların muhasebe ilkeleri ve kurallarına uygun olarak tutulup tutulmadığını belirleyerek, işletmeler arasında bir karşılaştırma ve uygunluk sağlamaktır.³⁶

- **Kanıtların Toplanmasında Örneklem Yapılması**

İşletmelerde denetlenecek veriler, bazı durumlarda çok sayıda olabilir. Bu durumda, denetçinin yapabilecekleri arasında örneklemelerin yapılması da yer almaktadır. Denetlenecek verilerin tamamının denetim kapsamına alınması zaman ve kaynak gerektirir. Oysa çoğu denetim uygulamasında hem kaynak hem de zaman kısıtı söz konusudur.³⁷

- **Zaman Sınırlaması**

Denetçinin finansal tablolara ilişkin raporu, genellikle bilanço tarihinden sonraki üç ay içinde yayımlanmaktadır. Bu durum bilanço tarihinden sonra meydana gelen ve finansal tabloları etkileyebilecek olaylara ilişkin elde edilebilecek kanıt sayısını etkileyebilir. Ayrıca bilanço tarihinde mevcut belirsizliklerin çözümünü beklemek için oldukça kısa bir süre vardır.³⁸

³⁶ Gülden Türktan, “Çağdaş Bağımsız Denetim ve Türkiye’deki Durum” (Basılmış Tez), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1989, s. 16.

³⁷ Sınırlı Uygunluk Denetimi El Kitabı, s. 8.

³⁸ Ömer Duman, **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, Temel Eğitim Staj Merkezi, Ankara, Yayın No: 37, s.24.

- **Denetçinin Kısıtlı Ekonomik Koşullarda Çalışması**

Denetim uygun bir zaman süreci içinde makul maliyetle yapıldığında yararlı olur. Denetçinin oldukça kısıtlı ekonomik koşullar altında çalışması, muhasebe kayıtlarının ve destekleyici kanıtların test edilmesinde ortaya çıkar. Ancak denetçinin rapora eklemesi gerektiği ve görüşüne etki edebilecek derecede önemli bir kanıtın, maliyetinin yüksekliği nedeniyle göz ardı edilmemesi gerekir.³⁹

1.5. Finansal Tablolar Denetiminin Bağımsız Denetçi Tarafından Yapılmasının Nedenleri

Finansal tabloların denetiminin işletme dışından ve bağımsız, yetkin kişiler tarafından yapılması dört ana nedene dayanmaktadır. Bunlar;

- Çıkar Çatışması,
- Muhasebe Bilgilerinin Karmaşıklığı,
- Muhasebe Bilgilerinin Alınacak Kararlarla İlgili Olması,
- Diğer Nedenler,

şeklinde sıralanabilir.

Finansal tabloların kullanıcıları ile finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu şirket yöneticileri arasında gerçek veya olası bir çıkar çatışması olabilir. Finansal tablolardaki bilgiler, kasıtlı veya kasıtsız olarak şirket yönetiminin çıkarı doğrultusunda hazırlanmış olabilir. Çıkar çatışmaları, işletme yöneticileri ile ortakları arasında olabileceği gibi, yönetim ile üçüncü kişiler (işletmeye kredi verenler vb gibi) arasında da olabilir ya da finansal tabloların kullanıcıları olan üçüncü kişilerin kendi aralarında olabilir. Örneğin, hisse senedi sahipleri kâr payı dağıtımını beklerken, şirkete kredi verenler kârın dağıtılmayarak şirketin borçlarını ödemesini isteyebilirler. Bu tür çıkar çatışmalarının olduğu bir ortamda, açıklanan muhasebe bilgilerinin doğruluğuna ilişkin kuşkuları giderebilmek amacıyla şirket yönetimiyle

³⁹ Kepekçi, s. 15.

çıkar ilişkisi içinde olmayan ve görüş bildirmede her kullanıcı grubunun ihtiyaçlarını eşit olarak göz önünde bulunduran, bağımsız ve uzman bir kişi tarafından finansal tablolardaki bilgilerin güvenilirliğine ilişkin görüş bildirilmesi gerekir.

Muhasebe süreci ve finansal tabloların hazırlanması, işletmeler büyüdükçe ve teknoloji ilerledikçe daha karmaşık bir duruma gelmekte ve finansal tablolarda hata yapma olasılığı artmaktadır. Bu durumda bilgi kullanıcılarından, finansal tabloların kalitesini değerlemeleri, muhasebe ilkelerine ve yasalara uygunluk derecesini ölçmeleri beklenemez. Bu bağlamda, bilgi kullanıcıları, finansal tabloların kalitesi hakkında görüş bildiren, bağımsız ve muhasebe mesleğinde uzman olan denetçiye güveneceklerdir.⁴⁰

Muhasebenin amacı, ekonomide ve işletmelerde fonların kullanımına ilişkin kararlar alan ilgililere işletmenin finansal nitelikteki bilgilerini iletmektir. Muhasebe, işletmenin finansal nitelikteki işlemleri ve olaylarıyla ilgili bilgileri belirleyen, kaydeden ve bilgileri özetleyerek, sonucu ilgililere raporlayan bir bilgi sistemidir.

İşletmelerin finansal tablolarındaki bilgilerle doğrudan ya da dolaylı olarak ilgili bulunan iç ve dış kullanıcıları vardır. Bu ilgili taraflar; yöneticiler, işletme sahipleri, ortaklar, hissedarlar, potansiyel ortaklar, düzenleyici kuruluşlar, müşteriler, rakipler, çalışanlar ve kamuyu kapsar.⁴¹ Bu grupların işletme ile ilişki kurma nedenleri belirlenirse, açıklanacak bilgilerin neler olduğu ve kime açıklanacağı sorunu da kendiliğinden çözümlenir. Bu nedenle, kullanıcı ilgi gruplarını belirlemek, muhasebe bilgilerinin kullanılması amaçlarını belirlemeye yardımcı olduğu gibi, aynı zamanda açıklanacak bilgilerin ve açıklama biçiminin saptanmasını da kolaylaştırır.

Finansal tablolardaki bilgilerin kullanıcıları ile finansal tabloları düzenleyen şirketin farklı yerlerde olmaları, kullanıcıların şirket yönetiminden sürekli veya sık sık bilgi almasında veya şirkette denetim çalışmasını kendilerinin yapmalarında yasal engeller olması veya her bir kullanıcının denetim çalışmasını kendisinin yapmasının

⁴⁰ Duman, s. 22.

⁴¹ Tek ve Tektüfekçi, s. 28.

zaman ve maliyet yönünden rasyonel olmaması durumlarında kullanıcılar finansal tabloların kalitesini kendileri değerleyemezler. Bu durumlarda kullanıcılar bağımsız denetçinin finansal tablolara ilişkin görüşüne güvenmek zorunda kalacaklardır.⁴²

1.6. Finansal Tablolar Denetiminde Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları

Finansal tabloların hazırlanması, işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Denetçinin sorumluluğu ise, finansal tabloların doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında bir yargıya varmak ve bunu açıklamaktır.

İşletme yönetiminin sorumluluğu; doğru muhasebe politikaları belirlemek, muhasebe bilgilerinin elde edilmesini sağlamak, iç kontrol sistemini kurmak ve işletmektir. İşletmenin işlemleri, varlıkları ve borçları yönetimin doğrudan bilgisi ve kontrolü altındadır. Denetçinin bu hususlardaki bilgisi denetimden elde ettikleriyle sınırlıdır. Bu nedenle, finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak finansal durumun, faaliyet sonuçlarının ve nakit akımının açıkça sunulması sorumluluğu işletme yönetimine aittir. Denetçi, finansal tabloların veya bunların taslaklarının biçim veya içeriği ile düzeltilmesi gereken hususlarla ilgili önerilerde bulunabilir. Ancak, bu durum yönetimin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

Denetçi finansal tabloların işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını gerçeğe uygun olarak yansıttığına ilişkin görüş bildirirse ve finansal tabloların yayınlanmasından sonraki olaylardan finansal tabloların gerçeği yansıtmadığı anlaşılırsa, denetçi denetimi gerektiği şekilde yaptığını kanıtlamak zorunda kalacaktır. Aksi takdirde görüşüne güvenen ve zarar gören kişilere karşı denetçi sorumlu olacaktır.⁴³

⁴² Kepekçi, ss. 11, 13, 15.

⁴³ Kepekçi, s. 23.

Ülkemizde Sermaye Piyasası Kanunu ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu⁴⁴ denetçilere bazı hukuki ve cezai sorumluluklar yüklemiştir.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği'nin (Seri: X, No: 22)" 29. maddesinde;

"Bağımsız denetimin, bağımsız denetim standartlarına uygun yapılmaması nedeniyle müşteri ve üçüncü şahıslara karşı doğacak zararlardan, genel hükümler saklı kalmak kaydıyla, bağımsız denetim kuruluşu ile birlikte bağımsız denetim raporunu imzalayanlar müteselsilen sorumludur"

ifadesi yer almakta ve söz konusu hususlardan dolayı ortaya çıkacak cezai sorumluluğun da Sermaye Piyasası Kanunu'nun özel hükümlerine tabi olduğu belirtilmektedir.

3568 sayılı Kanunu'nun 12.maddesine göre ise;

"Yeminli malî müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin finansal tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler. Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, zıya uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar"

şeklinde ifade edilmektedir.

⁴⁴ 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1.7. Bağımsız Denetimin Yararları

Bağımsız denetimin yararları⁴⁵;

- Denetlenen işletmeye sağlanan,
- İş hayatının diğer üyelerine sağlanan,
- Kamu kuruluşları açısından sağlanan,

yararlar şeklinde sıralanabilir.

Denetlenen İşletmeye Sağlanan Yararlar

- Bağımsız denetim finansal tabloların güvenilirliğini artırır.
- İşletme yönetimi ve işletmede çalışanların sahtekârlık yapma eğilimlerinin kısılmasına yardımcı olur.
- Denetlenmiş finansal tablolar resmi kurumlara sunulan finansal rapor ve vergi beyannamelerine temel oluşturduklarından, bu bildirimlerin güvenilirliği artırılmış ve böylece devlet tarafından yapılabilecek bir vergi denetiminin yapılma olasılığı azalmış olur.
- Denetlenmiş finansal tablolar kredi olanaklarının genişletilmesini sağlar.
- Bağımsız denetim, denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarındaki maddi hataları ortaya çıkarır ve bu sayede gelirlerin ve giderlerin doğru olarak gösterilebilmesine yardımcı olur.
- Bağımsız denetim holding kuruluşlarda işletme politika ve yordamlarına tüm topluluk içinde uyulduğu konusunda bilgi ve güvence verir.

İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağlanan Yararlar

- Denetlenmiş finansal tablolar kredi veren kurumlara kredi verme ile ilgili kararlarında yardımcı olur.

⁴⁵ Güredin, ss. 16-17.

- Denetlenmiş finansal tablolar var olan ve gelecekteki küçük tasarruf sahibi yatırımcılara yatırım kararlarında yol gösterir.
- Denetlenmiş finansal tablolar işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında nesnel bilgiler sağlayarak yardımcı olur.
- Bir işyerinin satılması, alınması ya da başka bir iş yeri ile birleşmesi durumlarında alıcı ve satıcı taraflara güvenilir nesnel bilgiler sağlar.
- Denetlenmiş finansal tablolar işletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere, denetlenen işletmenin kârlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgiler sunar.

Kamu Kuruluşları Açısından Sağlanan Yararlar

- Denetlenmiş finansal tablolara dayanılarak hazırlanmış vergi beyannamelerine ve finansal raporlara olan güvenin artmasına yardımcı olur.
- Kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlara ait finansal tabloların bağımsız denetçilerce denetlenmiş olmaları durumunda, resmi kuruluşların bu kurumlarda yapacakları denetimin kapsamı daraltılmış olur.
- Denetlenmiş finansal tablolar borçluluk ve iflas durumlarında, vekâlet ve ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesinde adli mercilere bağımsız ve güvenilir bilgi sağlar.

1.8. Bağımsız Denetimin Dünyada ve Türkiye’de Gelişimi

Günümüzde denetim anlayışı benimseninceye kadar denetim faaliyeti değişik şekillerde de yürütülmüş her işlem eksiksiz bir biçimde tek tek denetlenmiştir. Bu açıdan %100’lük bir inceleme veya doğrulama sağlanmıştır. Eski çağlarda denetimin amacı, yanıltmaların önlenmesi ve işletme sahibine hizmet verenlerin hizmetlerinin dürüstlük derecelerinin saptanmasıdır.

Sanayi devriminden 1900’lere kadar olan dönemde denetim yönteminde ve amacında bir değişiklik olmamıştır. Ancak bu dönemde denetim yönteminde ve amacında değişikliklere neden olacak değişimler ortaya çıkmıştır. Sermaye birikimi,

sermaye yoğun teknolojiye geçiş, mamul hatlarının oluşturulması, üretim kapasitesinin genişlemesi gibi olgular sonucu yeni ve büyük organizasyonlar kurulmuş, ekonomik yaşamda köklü bir değişim yaşanmıştır. Büyüme ile birlikte işletmelerin finansal bilgileri kaydetme, işleme ve yorumlama gereksinimi de artmıştır. Bu gereksinime cevap verebilmek amacıyla muhasebe sistemleri kurulup işletilmeye başlatılmıştır. Büyüme sonucu işlem ve kayıt sayısının artması, denetçinin her bir işlemi ve muhasebe kaydını teker teker gözden geçirmesini zorlaştırmıştır. Tüm kayıtların denetimi yerine örnekleme yoluyla denetimin yapılması düşünölmeye başlanmıştır.

Aynı dönemde sermaye sahipleri işletmelerin yönetimi için profesyonel yöneticilerden yararlanmaya başlamışlardır. Sermayedarlar günlük faaliyetlerini güvendikleri yöneticilere teslim etmekle birlikte, bunların faaliyetlerini de denetlemekten uzak kalmamışlardır. Bu tür denetim işlevinin yapılabilmesi için işletmeden bağımsız, özel yetenekli ve bilgili kişilere başvurulmaya başlanmıştır. Bu gereksinim gittikçe daha yaygın bir biçimde hissedilmiştir. Bu dönemde yürütölen denetimlerin amacı ortaklar açısından işletmedeki hata, hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılmasıdır.⁴⁶

Modern anlamda dış denetim ilk defa 19. yüzyılın başlarında İngiltere’de uygulanmaya başlamıştır. 1845 yılında demiryolu şirketlerinin bilançolarını denetlettirmeleri yasalarca öngörölmüştür. Bağımsız denetim uygulamasıyla birlikte bağımsız denetim şirketlerinin ilk olarak yasal biçimde göröldüğü yer İngiltere’dir. Bu ölkede 1845 yılında yürürlüğe giren İngiliz Şirketler Kanunu’nda, şirket sözleşmelerinin tescili için bu sözleşmelere bir denetçinin tayini ile ilgili hükmün yer alması zorunluluğu bulunmaktadır. Bu dönemde bazı denetim mesleği mensuplarının yetkilerini ve bilgilerini kötü amaçla kullanmaları karşısında, mesleğin örgütlenmesine gereksinim duyulmuş ve meslek birlikleri kurulmuştur. Bu birlikler, meslek mensuplarının bilgi ve yetkilerini kötüye kullanmalarını önlemenin yanında, özellikle muhasebecilerin örgütlenmesi ve muhasebe uygulamalarının düzenlenmesi konularında yetkili kılınmıştır.

⁴⁶ Güredin, ss. 7-8.

Denetim mesleğinin İngiltere’de tanınmasından sonra, bu ülkeden Amerika Birleşik Devletleri (ABD)’ne ve Kanada’ya göç eden muhasebeciler, 1880 yılında Quebec şehrinde İngiltere kraliyet hükümetinin izni ile “Quebec Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü’nü” ve 1886 yılında da New York’da “Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği’ni” kurmuşlardır. Aynı yıl New York’da ilk Yeminli Muhasebe Uzmanları Kanunu kabul edilmiştir.

İngiltere ve ABD’nden sonra ilk uygulamayı 1879 yılında Fransa yapmıştır. Bu ülkeyi diğer kıta Avrupa’sı ve İskandinav ülkeleri izlemiştir.

ABD’nde 1930’lu yıllarda yaşanan sanayi krizi ve depresyon, bağımsız denetim uygulamasının daha çağdaş bir boyuta ulaşmasına neden olmuştur. Bu yıllardan sonra bağımsız denetim sistemi yeniden ele alınmış ve ABD’nin öncülüğünde tüm dünyaya örnek olacak ve değişen ekonomik koşullara uyum sağlayacak muhasebe ve denetim sistemlerinin oluşturulmasına çalışılmıştır. Günümüzde de bu konuda uluslararası örgütler ve Avrupa Birliği tarafından yapılan çalışmalar sürdürülmektedir.⁴⁷

Bağımsız denetimin dünyadaki gelişim süreci ve gelişmesini sağlayan başlıca etkenler aşağıdaki gibi sıralanabilir:⁴⁸

- Küreselleşme olgusunun hız kazanması,
- Çok uluslu şirketlerin sayısının artması,
- Şirketlerin faaliyet alanının gelişmesi,
- Muhasebe işlemlerinin artması ve karmaşılaşması,
- Sermaye piyasalarının gelişmesi,
- Uluslararası stratejik yatırım kararlarının artması,
- Uluslararası yatırımlardan pay alma,
- Ekonomik birlik oluşturma çabaları,
- Şirket sahipliği ve yöneticiliğin birbirinden ayrılması,

⁴⁷ Duman, ss. 3-4.

⁴⁸ Zafer Sayar, **SPK ’nın Muhasebe ve Bağımsız Denetime İlişkin Mevzuatı Kapsamında Bağımsız Denetçilerden Beklentiler**, SPK Yayını, Ankara 2005.

- Bağımsız denetimden yararlanacak ilgili tarafların sayısı ve bilgi ihtiyacının çatışması,
- İlgili tarafların menfaatlerinin çatışması,
- Kamuyu aydınlatmanın önemi,
- Kamuya açıklanan finansal tablo ve raporlar ile bunların bağımsız denetimlerinin öneminin artması,
- Artan bir şekilde kaliteli ve güvenilir finansal bilgiye gereksinim duyulması.

Ülkemizde ise yasal denetimlerin kapsamı, ekonomik gelişmelere paralel bir şekilde genişletilmiştir. Bağımsız denetim uygulamaları ilk defa bankalarda 1987 yılında başlamıştır. Bunu Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi şirketler izlemiştir. Sermaye Piyasası Kurulu tarafından bu konu ile ilgili olarak yayımlanan ilk yönetmelik olan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelik” 13.12.1987 tarihinde yayımlanmıştır. Bu yönetmeliğe uygun olarak tebliğler birbirini izlemiştir. Ancak halka açık şirketlerde bağımsız denetimin başlama tarihi 1989'dur. Daha sonra sigorta şirketleri zorunlu bağımsız denetim kapsamına alınmıştır.

Türkiye’de çeşitli mevzuatta yer alan düzenlemeler sonucu olarak bağımsız denetime tabi olma zorunluluğu getirilen şirket, kurum ve kuruluşların başlıcaları aşağıda sıralanmıştır.⁴⁹

- Halka açık şirketler
- Yatırım fonları ve yatırım ortaklıkları
- Sermaye piyasası kurumları
- Bankalar
- Emeklilik yatırım fonları
- Finansal kiralama ve faktoring şirketleri
- Sigorta ve reasürans şirketleri

⁴⁹ Nizamettin Temel, **Sivil Toplum Kuruluşları ve Bağımsız Denetim**, <http://www.erciyesymm.com.tr/Ekler/kitap.pdf>, ss. 63-64, (06.12.2007).

- Enerji Piyasası Kanunu çerçevesinde faaliyet gösteren şirketler
- Vakıflar ve vakıf işletmeleri
- Tarımsal üretici birlikleri
- Finansman şirketleri ve varlık yönetim şirketleri.

Yukarıda sıralanan bağımsız denetime tabi şirketlerin denetiminde görevlendirilmiş bağımsız denetçilerin temel niteliği bağımsızlık olmalıdır. Çünkü işletme yöneticileri ile bilgi kullanıcıları arasındaki çıkar çatışması, denetim fonksiyonunun denetlenen işletme yöneticilerine ve bilgi kullanıcılarına bağımlı olmaksızın yerine getirilmesini zorunlu kılmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI GELİŞMELER VE DÜZENLEMELER ÇERÇEVESİNDE DENETÇİNİN BAĞIMSIZLIĞI

Çalışmanın ikinci bölümünde; bir standart ve ilke olarak literatürde çok tartışılan bir konu olan “Bağımsızlık” kavramı ortaya koyularak, bağımsızlığı etkileyen unsurlar, bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar ve sonuçları açıklanacaktır. Daha sonra, uluslararası alanda “Denetçinin Bağımsızlığı” ile ilgili meydana gelen gelişmeler ve bunun sonucunda yapılan düzenlemeler ele alınacaktır.

2.1. Bağımsızlık Kavramı

Denetçi bağımsızlığı tanımı gereği zor, sorunlu, felsefi yönü olan ve somut ölçülerle ölçülmesi güç bir davranış biçimi olması nedeniyle, muhasebe etiği konuları arasında merkezi bir konuma sahiptir.⁵⁰

Gerek genel kabul görmüş denetim standartlarında gerekse mesleki ahlak kurallarında yer alan bağımsızlık; denetçinin mesleki faaliyetini, dürüst bir şekilde herhangi bir kişi, grup, olay ya da görüşün etkisi altında kalmadan, herhangi bir kişi veya grubun çıkarlarını gözetmeksizin mesleği icra edebilmesini sağlayan ahlaki davranış biçimi şeklinde de ele alınabilir.⁵¹ Bağımsızlık deneyim veya bilgi seviyesi ile ilgili olmayıp, ahlaki bir davranış biçimidir.

Yukarıdaki tanımda vurgulanmakta olan bağımsızlık kavramı, aslında denetçinin tarafsız ve dürüst olmasından başka bir şey değildir. Denetçinin tarafsızlığı, kararlarında hiçbir etki altında kalmaması, yansız olması, önyargılara yer vermemesi ve sonuçta objektif olması demektir. Dürüstlük bir kişilik özelliğidir. Bu özelliği ise bir anda oluşturmak ve geliştirmek olanaklı değildir. Denetçi sistematik

⁵⁰ Özgür Özmen Uysal, “Bağımsız Denetim, Ahlaki Kodlar ve Bireysel Ahlakın Alanı”, **Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Muğla, 2002; Özgür Özmen Uysal, “Bağımsız Denetim, Ahlaki Kodlar ve Bireysel Ahlakın Alanı”, **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 4, Aralık 2003, ss. 27-47.

⁵¹ Özer, s. 183.

olarak bağımsızlık anlayışını denetim sürecine yaygınlaştırabilmeli ve dürüstlük ile tarafsızlık anlayışını ve davranışını zedeleyebilecek içsel ve dışsal etkilere kaçınılmalıdır.⁵²

Bağımsızlık, denetçi profesyonelliğinin bir niteliğidir. Bağımsızlık, müşteri baskısına karşı koyabilme veya denetçinin denetim kararlarında yansız kalabilme kabiliyetidir. Bağımsızlık; “bulunduğu koşullara bakmaksızın, icra ettiği mesleğin kendisine yüklediği sorumluluklarının bilincinde, vicdani değerleri ve kamuya karşı sorumluluğu her zaman için şahsi menfaatlerinin önünde tutarak çalışmak” anlamında ifade edilir.⁵³

Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) tarafından hazırlanan bağımsızlık standartları ile ilgili çalışmanın 4. maddesinde bağımsızlık tanımına yer verilerek, bağımsızlık iki gruba ayrılmış ve “düşünsel bağımsızlık” ile “dışsal bağımsızlık” ayrı ayrı tanımlanmıştır.

Çalışmanın 4/a maddesine göre “Düşünsel Bağımsızlık”;

“Mesleki karara gölge düşürecek bir nüfuzun etkisinde kalmaksızın hizmetin yerine getirilmesini sağlayan, bu nedenle dürüstlük, nesnellik ve mesleki kuşkuculukla davranılmasına izin veren düşünsel durumdur.”

4/b maddesine göre “Dışsal Bağımsızlık” ise;

“İlgili bütün enformasyona sahip makul ve bilgili üçüncü kişinin, bir firmanın, bir denetim ekibinin doğruluk, dürüstlük ya da mesleki kuşkuculuğunun zarar gördüğü sonucuna rahatlıkla ulaşacağı, önemli şart ve durumlardan kaçınmaktır.”

⁵² Erdoğan, s. 43.

⁵³ Şaban Erdikler, “Bağımsız Denetimin Sahibi Kim?”, **Dünya Gazetesi**, 22.01.2003.

Bazı durumlarda dışsal bağımsızlığa; “gerçek bağımsızlık” ve düşünsel bağımsızlığa da; “algıda bağımsızlık” adları verildiği de görülmektedir.⁵⁴

EFAA tarafından hazırlanan bağımsızlıkla ilgili çalışmada ise denetçinin bağımsızlığı, mesleki dürüstlük, nesnellik, düşünsel dürüstlük, menfaat çatışmalarından uzak durma, mesleki yetenek ve doğru sözlü olmak gibi birçok önemli kavramı kapsayan bir üst kavram olarak tanımlanmıştır.⁵⁵

2.2. Bağımsızlığı Etkileyen Unsurlar

Bağımsızlığı etkileyen pek çok unsur olduğu bir gerçektir. Bu nedenle denetçi mesleğin icrası sırasında;

- Ekonomik Bağımsızlık,
- Yönetmel Bağımsızlık,
- Sosyal Bağımsızlık,
- Siyasal Bağımsızlık,

gibi bağımsızlığı etkileyen unsurları göz önünde tutmalı ve bağımsızlığı zedeleyen ya da ortadan kaldıran durumlara meydan vermemelidir. Söz konusu unsurlar aşağıda kısaca açıklanmıştır.

2.2.1. Ekonomik Bağımsızlık

Dar anlamda bağımsızlığı etkileyen en önemli unsur şüphesiz çıkar ilişkileri ve çıkar çatışmalarıdır. Çıkar çatışmalarının çoğunluğunu ise ekonomik çıkar

⁵⁴ Murat Yıldırım, “Uluslararası Son Gelişmeler Işığında Denetçinin Bağımsızlığı, 3568 Sayılı Yasa ve Türkiye’deki Durum”, **E-Yaklaşım**, Kasım, 2005, Sayı: 28.

⁵⁵ http://www.efaa.com/files/pdf/EC_Recommandation_on_statutory_auditors_independence.pdf, (21.11.2007).

çatışmaları oluşturmaktadır. Bu çerçevede denetçinin denetlenen işletme ve işletme ile ilgili üçüncü kişilerle her türlü çıkar ilişkisinden uzak durması gereklidir.

Gerek SPK ve BDDK mevzuatında gerekse 3568 sayılı Kanun'da bu yönde düzenlemeler mevcuttur.

Ekonomik çıkar çatışmaları; ücret politikasındaki bağımsızlık, ticaret yapma yasağı, ekonomik ilişki içerisinde bulunma olmak üzere üç şekilde ele alıp incelenebilir.

2.2.1.1. Ücret Politikasındaki Bağımsızlık

Denetçi ücret politikasını belirlerken bağımsız davranmak zorundadır. Denetim ücretinin taraflarca serbestçe tayin edilmesi esastır. Ancak ücret politikasında denetçinin yapacağı hatalar denetçinin bağımsızlığını zedeleyebilir. Denetçinin bu konuda karşılaşılabileceği güçlükler de göz önünde tutularak her yıl ücret tarifelerinin asgari tutarları ilan edilmektedir.

Ücret politikasındaki bağımsızlık hususunda en önemli düzenlemelerin 3568 sayılı Kanun çerçevesinde yapıldığı görülmektedir. 3568 sayılı Kanun gereğince söz konusu tarifelerin altında iş yapılması yasaklanmıştır. 3568 sayılı Kanun'a bağlı olarak çıkarılan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmeliğin⁵⁶ 11. maddesindeki;

“Ücretin tespitinde tarifeye uyulması zorunludur. Tarifedeki asgari miktar altında kalan ücretle çalışmak yasak olup; aksine hareket disiplin cezasını gerektirir. Meslek mensupları, ücretsiz işlem yapamazlar.”

hükmü ile Kanun'un 46. maddesindeki;

⁵⁶ Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik, 02.01.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

“Ücret meslek mensuplarının hizmetlerine karşılık olan meblağı ifade eder. Ücretin asgari miktarı tarife ile belirlenir.

Tarifedeki asgari miktar altında ücret karşılığında iş kabulü yasak olup, aksine hareket disiplin cezasını gerektirir”

hükmü gereğince meslek mensubu belirlenen tarifenin altında iş kabul edemeyecektir.

Ayrıca söz konusu Yönetmeliğin 12. maddesinde;

“Meslek mensubu ücret; Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerce yapılan hizmetler karşılığı alınan meblağları ifade eder.

Meslek mensubu ücretleri; meslek mensupları ile iş sahipleri arasında serbestçe karşılaştırılır”

denilerek de yapılacak işin standart olmaması nedeniyle sorunlara yol açacak standart ücret uygulamasının yerine genel ilke olarak ücretin taraflarca serbestçe tayini benimsenmiştir. Ancak bu tespit asgari tarifenin altında olamayacaktır.

Yönetmeliğin 13. maddesinde ise;

“Meslek mensubu ücret sözleşmesinin yazılı şekilde yapılması ve belli bir meblağı kapsamı şarttır. Ücret sözleşmesine, yapılan hizmet karşılığı meslek mensubuna ortaklık payı verileceğine dair hüküm konulamaz.

Ücret sözleşmesinin sözlü yapıldığının belirlenmesi durumunda, meslek mensubu hakkında disiplin cezası uygulanır”

hükmü ile de yazılı sözleşme yapılması zorunluluğu getirilerek, taraflar arasındaki ekonomik çıkar çatışmasına neden olabilecek en önemli unsurlardan biri ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır. Diğer taraftan bu sözleşmede belirli bir rakam belirlenmesi koşulu bulunduğu gibi denetçinin bağımsızlığını etkileyecek nitelikteki bir ortaklık teklifi ibaresinin kullanılması da yasaklanmıştır.

Bu bağlamda “denetim ücretinin, denetlenen şirketin kârının ya da cirosunun belirli bir oranı şeklinde belirlenmesi mümkün mü?” sorusunu sormak gerekir.

Ücret, ileride herhangi bir anlaşmazlığa ya da çatışmaya neden olmayacak şekilde belirlenmelidir. Ancak denetim kapsamında yapılacak işin, işletmenin faaliyet hacmine göre farklılık arz etmesinden dolayı ücretin tarifenin altında kalmamak koşuluyla faaliyet hacminin belirli bir oranı şeklinde belirlenmesi de olasıdır. Ücretin karın belirli bir oranı şeklinde belirlenmesi ise uygun olmayacaktır. Çünkü kârın belirli bir oranı şeklindeki bir belirleme denetçinin bağımsızlığını zedeleyebilecek niteliktedir.

Yukarıda sıralanan nedenlerden dolayı denetçi, denetim ücretini yapılacak işin kapsamı da göz önünde tutarak serbestçe belirlemeli, gerekirse iş sahiplerine ücret tespit soru belgesi uygulaması yapılmalı ve sözleşmede hangi iş için, hangi koşullarla, hangi tutarda ücret alınacağı açıkça belirtilmelidir. Çünkü ücrette belirgin bir düşüklüğün yasal anlamda olası olmadığı gibi belirgin şekildeki yüksek bir ücret ise denetçinin bağımsızlığını zedeleyecek nitelikte olabilir.

Denetim ücreti ile denetim sonuçları arasında dolaylı ya da doğrudan herhangi bir bağ kurulması veya bulunması bağımsızlığı ortadan kaldıracak nitelikte olacağı gibi, ücretin asgari tarifenin altında olmamak kaydıyla sonradan belirleneceği ya da sonradan artırılabilmesi yolundaki ifadeler de sıkıntı doğuracak niteliktedir.

Denetim ücretinin hangi tarihlerde nasıl ödeneceği de sözleşmede belirlenmelidir. Geçerli bir nedene dayanmaksızın denetim ücretlerinin ödenmemesi,

özellikle önceki yıllara ilişkin ücretlerin ödenmemesi denetçinin bağımsızlığını olumsuz yönde etkileyebilecektir.⁵⁷

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in (Seri: X, No: 22) "Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar" başlıklı 13. maddesinde; geçmiş yıllara ilişkin bağımsız denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın, müşteri tarafından ödenmemesi bağımsızlığı ortadan kaldıran bir durum olarak belirtilmektedir.

SPK'daki söz konusu hükme paralel bir düzenlemede Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmeliğin 12. maddesinde yer almaktadır. Söz konusu maddeye göre; geçmiş dönemlere ilişkin denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın, banka tarafından ödenmemiş veya buna karşın alacak davası açılmamış olması ya da denetim ücretinin, denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması veya denetim işleminin tamamlanmasından sonra belirlenmesi durumunda bağımsız denetim faaliyetinde bulunulamayacağı belirtilmektedir.

2.2.1.2. Ticaret Yapma Yasağı

Meslek mensubunun bağımsızlığını doğrudan veya dolaylı olarak ortadan kaldıracak ya da zedeleyecek diğer bir unsur ise denetçinin ticaret yapma yasağını ihlal etmesidir.

Denetçinin ticaretle uğraşması gerek 3568 sayılı Kanun ve bu Kanun'a bağlı mevzuatta gerekse SPK mevzuatında yasaklanmıştır. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in (Seri: X, No: 22) 15. maddesinde bağımsız denetim şirketlerinin ve bağımsız denetçilerin mesleki faaliyetler dışında ticari, sınai ve zirai hiçbir işle uğraşamayacakları belirtilmiştir. Ticaret şirketlerinin yönetim kurulu başkan ve üyeliği, genel müdür, genel müdür yardımcılığı ile önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan başka pozisyonların da bağımsız denetim şirketlerinin

⁵⁷ Özer, ss. 187-188.

ve bağımsız denetçilerin uğraşamayacakları işler olduğu ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

3568 sayılı Kanun'un 45. maddesinde de meslek mensuplarının ticaretle uğraşmaları yasaklanmıştır.

2.2.1.3. Ekonomik İlişki İçerisinde Bulunma

Denetçi denetlenen işletme ile iş ilişkisi dışında herhangi bir borç-alacak ilişkisine girmemelidir. Müşteri işletmeye sunulan denetim hizmeti nedeniyle doğan alacak ilişkisi dışında herhangi bir nakdi veya kaydi parasal ilişki içine girilmesi bağımsızlığı ortadan kaldıracaktır.

Bu bağlamda, Türkiye'deki ve uluslararası alandaki düzenlemelerde denetçinin denetlenen işletme ile ekonomik ilişki içerisinde bulunmasının sınırları belirlenmiştir.

2.2.2. Yönetmelik Bağımsızlık

Yönetmelik bağımsızlık denetçinin;

- denetim faaliyetini icra ederken denetlenen işletme yönetiminden,
- denetim şirketinin yönetiminden,

olmak üzere iki açıdan bağımsız davranmak zorunda olmasıdır.

Denetçinin denetlenen işletmenin yönetimi ile herhangi bir ilişki içerisinde bulunması durumunda bağımsızlık ortadan kalkacaktır. Buna istinaden; Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 43. maddesinde meslek mensuplarının limited şirket ve anonim şirketlerde yönetim kurulu başkan ve üyeliği yapamayacaklarının hüküm altına alınmış olması, işletme yönetiminden bağımsızlık

konusunda yapılan önemli bir düzenlemedir. Ancak denetçinin yönetim kurulu başkan veya üyesi olmasa da denetlenen işletme ile yönetsel anlamda herhangi bir ilişkisinin olması durumunda da bağımsızlığı ortadan kalkacaktır.

Denetim şirketleri denetçilerinin bağımsızlığını sağlamak ve korumak zorundadır. Her ne sebeple olursa olsun denetim şirketinin yönetimi tarafından gelebilecek dolaylı ya da doğrudan yönlendirici tavır ve davranışlar bağımsızlığı zedeleyecektir.⁵⁸

2.2.3. Sosyal Bağımsızlık

Sosyal bağımsızlık; denetçinin sosyal ve özel hayatından kaynaklanan nedenlerden dolayı bağımsızlığının zedelenmesi ya da ortadan kalkması durumunu ifade etmektedir. Bu nedenle 3568 sayılı Kanun'un 45. maddesinde denetçilerin aşağıdaki kişilerin işlerini yapmaları bağımsızlıklarının ortadan kalkacağı düşüncesiyle yasaklanmıştır. Söz konusu hükme göre;

“Yeminli malî müşavirler, eşi (boşanmış dahi olsa) usul ve fîruundan biri ve 3. dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhrî hısımlarının veya bunların ortak oldukları firmaların işlerine bakamazlar, yukarıda sayılan yakınlıktaki akrabaları olan serbest muhasebecilerin ve serbest muhasebeci malî müşavirlerin baktığı işleri tasdik edemezler”

denilmektedir. Söz konusu anlayışa paralel düzenlemeler SPK ve BDDK'nın yayımladığı bağımsız denetim tebliğlerinde de yer almaktadır.⁵⁹

⁵⁸ Özer, s. 189.

⁵⁹ Bkz. Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmeliğin 12. maddesi; Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in (Seri: X, No: 22) 13. maddesi.

2.2.4. Siyasal Bağımsızlık

Siyasal bağımsızlığı iki açıdan ele almak gerekir. Birincisi, siyasi otoriteden gelecek tavır ve tepkiler karşısında denetçinin bağımsızlığının zedelenmesidir. Ancak bu durum pek olağan olmayıp özellikle siyasi otoritenin zayıfladığı dönemlerde bu tür baskıların gelme olasılığı ortaya çıkabilir.

Diğer taraftan herhangi bir nedenle herhangi bir işe veya müşteriye ilişkin olmasa da meslek odalarından gelecek tepki ve tavırlar denetçinin bağımsızlığını etkileyecek nitelikte ise denetçinin gereken tedbirleri alması gerekir.

Siyasal bağımsızlığı etkileyen unsurlardan ikincisi ise denetçinin siyasi görüşüdür. Denetçinin siyasi görüş farklılığı da bağımsızlık üzerinde etkili bir unsur olabilmektedir.

2.3. Bağımsızlığı Zedeleyen ve Ortadan Kaldıran Durumlar

Bağımsızlığın zedelenmesi ya da ortadan kalkmasını gerektiren fiil ve davranışlar bazen denetçinin bilinçli hareketlerinden kaynaklanabileceği gibi, bazen de belirli bir amaca yönelik bilinçli davranışlarından daha çok denetçinin tavır ve davranışlarında gereken dikkat ve özeni göstermemesi nedeniyle dışarıdan gelecek etkilerle de olabilir.

Bağımsızlığın ortadan kalkması, denetçinin mesleğin icrasına veya belirli bir işle ilgili olarak o işi yapmasına engel teşkil edecek nitelikte tarafsızlığını yitirmiş olmasını; tarafsızlığın zedelenmesi ise, mesleğin icrasına ya da belirli bir işi yapmasına kesin bir engel teşkil etmemekle birlikte denetçinin tarafsızlığını kaybedeceğine veya kaybedebileceğine ilişkin bulguların olması durumunu ifade eder.

Bağımsızlığı zedeleyen ve ortadan kaldıran durumların kesin sınırlarla birbirinden ayrılması oldukça zor olduğu gibi, aynı nitelikteki fiil ve davranışlar

farklı kişiler üzerinde de farklı etkiler yapabilecektir. Bir başka ifadeyle, belirli bir fiil bir denetçinin bağımsızlığını etkilemezken bir başkasının bağımsızlığını zedeleyebilir veya ortadan kaldırabilir.⁶⁰

SPK ve BDDK mevzuatında da bağımsızlığın zedelenmesi durumunda bağımsızlığın ortadan kalkacağı kabul edilmiş olup, bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar sonraki bölümde ayrıntısıyla ele alınacaktır.

2.4. Bağımsızlık İlkesinin Ortadan Kalkmasının Sonuçları

Bağımsızlık ilkesinin ortadan kalkmasının sonucu, denetim sonuçlarının gerçek durumu yansıtmaktan uzak olmasını ifade eder. Bu nedenle, bağımsızlığı zedelenen veya ortadan kalkan bir denetçinin mesleki icrası olası değildir. Bağımsızlığın ortadan kalktığı sonradan anlaşılması durumunda ise yapılan denetim sonuçlarına itibar edilmeyecek ve denetim sonuçları geçersiz sayılacaktır.

Bağımsızlık ilkesini kaybetmenin denetim açısından doğuracağı sonuçların dışında bazı yasal sonuçları da bulunmaktadır. Örneğin, 3568 sayılı Kanun ve bu Kanun'a bağlı mevzuat yönünden bağımsızlık ilkesinin ihlaliyle sonuçlanan denetimlerde fiil ve davranışların türüne göre uyarma cezasından, meslekten men cezasına kadar cezalar uygulanabilmektedir.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in (Seri: X, No: 22) 30. maddesinde de belirtildiği gibi; yapılan bağımsız denetim çalışmalarında, sorumlu ortak baş denetçi dahil bağımsız denetim ekibinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, bağımsızlık, güvenilirlik ve mesleki davranış gibi etik ilkelere uymaması durumunda bağımsız denetim kuruluşunun sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunma yetkisi Sermaye Piyasası Kurulu tarafından iptal edilebilmektedir.

⁶⁰ Özer, ss. 190-191

Ayrıca ortaya çıkacak zararların tazmini ile müşterek ve müteselsil sorumlu duruma düşülmesi nedeniyle parasal sonuçları da ortaya çıkacaktır.

2.5. Denetçinin Bağımsızlığının Gelişimine Etki Eden Uluslararası Gelişmeler

Denetim çalışmalarının kalitesini güvence altına almak ve kamunun yapılan çalışmalara ve sunulan denetçi görüşüne güven duymasını sağlamak için meslek mensuplarının asgari uymaları gereken, mesleğin özgün ilkelere ve davranış kurallarına gereksinim bulunmaktadır. Günümüzde bu gereksinim sırasıyla;

- Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları,
- Meslek Ahlak Kuralları,
- Kalite Kontrol Standartları,

tarafından yerine getirilmektedir.⁶¹

Denetçi bağımsızlığı, yukarıda belirtilen standart ve kuralların tümünde yer almaktadır. AICPA tarafından yayınlanan, ideal bir denetçinin profilini belirleyen genel standartlardan biri, denetçi bağımsızlığı ile ilgilidir. IFAC tarafından yayınlanan uluslararası denetim standartlarında ise, genel standartlara ilişkin düzenleme bulunmamakta, bu konuda “Meslek Ahlak Kurallarına” atıf yapılmaktadır.⁶²

Son yıllarda küreselleşmenin de etkisiyle, sermayenin sınır tanımaması, sermaye piyasalarıyla ilgilenen tarafların artan güvenilir bilgi ihtiyacı, ülkeler için yabancı sermayenin önemi, yaşanan büyük çaplı skandallar gibi unsurlar, düzenleyici kurumların, denetçi bağımsızlığı ile ilgili var olan kuralları gözden geçirmesine veya yenilerini oluşturmalarına neden olmuştur.

⁶¹ Lerzan Kavut, “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye’deki Durumu”, **MÖDAV Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Yıl: 2000, Cilt: 2, Sayı: 4, s. 10.

⁶² Kaval, s. 43.

Bu bağlamda, denetçinin bağımsızlığının gelişimine etki eden uluslararası gelişmeleri; muhasebe skandalları, Sarbanes-Oxley Yasası ve Avrupa Birliği'nde gelişmeler başlıkları altında ayrıntılı bir şekilde incelemek yerinde olacaktır.

2.5.1. Muhasebe Skandalları

Amerika Birleşik Devletleri'nde 2001 yılı itibariyle dünyaca tanınmış bazı işletmelerde ortaya çıkan muhasebe usulsüzlükleri, uluslararası finans piyasalarında geniş yankılar uyandırmıştır. Büyük işletmelerdeki bu başarısızlıklar, kamunun kurumsal açıklamalara ve finansal raporlara olan güvenini sarsmış bulunmaktadır.

ABD ekonomisini büyük bir krizin eşiğine taşıyan, muhasebe ve denetim şirketleri üzerine dikkatleri toplayan ve halka açık şirket modelini tartışmalı hale getiren muhasebe skandalları, ekonomik sistemi olumsuz yönde etkilemiştir.

Zararda olan şirketlerin kamuya açıklanan finansal tablolarında, muhasebe hileleriyle ve denetim şirketlerinin söz konusu hileleri görmemezlikten gelmesiyle birlikte gerçek olmayan (fiktif) kâr rakamları ilan edilmiştir. Bunun sonucunda, borsada işlem gören bu şirketlerin hisse senetlerinin fiyatları yükselmiştir. Yatırımcılar, olumlu finansal tablolar ve devamlı yükseliş durumunda olan hisse senedi fiyatları nedeniyle büyük beklentiler içerisinde girmiştir. Ancak yöneticilerin sahip oldukları şirket hisselerini, finansal tablolar düzeltilip yeniden ilan edilmeden önce yüksek fiyattan satmaları, yatırımcıların büyük beklentilerinin gerçekleşmesini engellemiştir. Finansal tablolar düzeltilerek yeniden ilan edildiğinde, aslında şirketlerin zararda ve büyük bir borç yükü altında olduğu ortaya çıkmış, bunun sonucunda da yüksek hisse senedi fiyatları bir anda düşmeye başlamıştır. Yatırımcıların büyük beklentilerle yatırım yaptıkları hisse senetleri değersiz kâğıt parçalarına dönüşmüştür.⁶³

ABD'de 2001-2003 yılları arasında ortaya çıkan en büyük şirket iflasları Tablo 1'de özetlendiği gibidir:

⁶³ Ayça Zeynep Süer, **Muhasebe Mesleğinde Enron Vaka'sı ve Getirdikleri**, Eylül 2004, İstanbul, s. 44.

Tablo 1: ABD’de 2001-2003 Yılları Arasında Ortaya Çıkan En Büyük Şirket İflasları

Şirket	Tarih	Tutar (Milyar ABD Doları)
Pasific Gas	2001	21
Enron	Aralık 2001	63
Kmart	Ocak 2002	17
Tyco International	2002	80
Global Crossing	Ocak 2002	26
NTL	Mayıs 2002	17
Adelphia	Haziran 2002	24
Worldcom	Temmuz 2002	107

Kaynak: “107 Milyar Dolarlık Tarihi Şirket Çöküşü”, **Hürriyet Gazetesi**, 23 Temmuz 2002, s. 8.

Muhasebe skandalları, 2001 yılı Ekim ayında dünyanın en büyük şirketi olan enerji şirketi Enron’un, 1997-2000 yılları arasında önceden raporlamış olduğu net kar rakamlarını yapılan muhasebe hataları nedeniyle düzelttiğini bildirmesi ile başlamıştır.

Enron Olayı’nın yankıları sürerken, 2002 yılı Haziran ayında Amerikan şirketlerinin finans ve muhasebe işlemlerini denetleyen en yüksek makam olan Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (SEC), ABD’nin ikinci büyük telekomünikasyon şirketi Worldcom hakkında, finansal durumunu farklı göstermek için 3,8 milyar ABD Dolarlık muhasebe hilesi yapması nedeniyle dolandırıcılık davası açmıştır.

Worldcom Şirketi’nin 2001 yılındaki 1,4 milyar ABD Dolarlık ve 2002 yılının ilk üç ayındaki 130 milyon ABD Dolarlık karının doğru olmadığı açıklanmış ve şirketin mali işler yönetiminin muhasebe hileleri ile 3,8 milyar ABD Dolarlık harcamalarını sermaye gideri kapsamına alıp şirketin gerçek finansal durumunu yatırımcılardan gizlediği ortaya çıkmıştır. Söz konusu hileli muhasebe işlemlerinin

gerçekleştirdiği sırada Worldcom'un denetçisi ise Arthur Andersen Denetim Şirketi'dir.⁶⁴

Worldcom skandalının ardından, büro donanımları üreticisi Xerox'un da hileli muhasebe işlemleriyle 1997-2001 yılları arasında gelirlerini 6 milyar ABD Doları şişirdiği ortaya çıkmıştır.⁶⁵

Üst üste gelen muhasebe skandallarının bir yenisi de, dünyanın önde gelen elektronik ekipmanları üreticisi olan Tyco International şirketinde ortaya çıkmış ve şirketin hisse senetleri iki günde yüzde 20 gerilemiştir. Böylece 80 milyar ABD Dolarlık şirketin piyasa değeri iki günde 63 milyar ABD Doları'na düşmüştür.⁶⁶

Tyco International Şirketi'nin ardından telekomünikasyon sektöründe faaliyette bulunan ve şirket değeri 26 milyar ABD Doları'nı bulan Global Crossing şirketi de iflas etmiştir.⁶⁷

ABD'de yaşanan skandalların benzerleri söz konusu yıllarda Avrupa'da da ortaya çıkmıştır. Bunlar içerisinde en büyük yankı uyandıran, İtalyan şirketi Parmalat'ın 2003 yılının Aralık ayında ortaya çıkan yolsuzluğudur.

Gıda sektöründe faaliyet gösteren ve 29 ülkede 30.000 çalışanı bulunan Parmalat şirketi, hesaplarında milyarlarca doların görünmemesi üzerine iflasını istemiştir. Amerikan Merkez Bankası'nın Parmalat'ın şirketlerinden Cayman Adalarında bulunan Bonlat Finans Şirketinin görünürde sahip olduğu 5 milyar ABD Dolar değerindeki nakit ve senetlerin ortada olmaması nedeniyle söz konusu şirket hakkında iflas işlemi başlatılmıştır.⁶⁸

⁶⁴ "Worldcom'un İflası İçin Düğmeye Basıldı", **Hürriyet Gazetesi**, 28 Haziran 2002, s. 10.

⁶⁵ "ABD'de Skandalın Yeni İsmi Xerox", **Hürriyet Gazetesi**, 29 Haziran 2002, s. 11.

⁶⁶ Mustafa Mutlu, "Sistem Çöküyor! Süper Balon Patlıyor mu? Bölüm-3", **Star Gazetesi**, 21 Temmuz 2002, s. 9.

⁶⁷ "267 Milyar Dolarlık İflas", **Milliyet Gazetesi**, 15 Ağustos 2002, s. 9.

⁶⁸ "Parmalat", **Bilanço Dergisi**, TÜRMOB, Sayı: 88, Şubat 2004, s. 2.

Denetçinin bağımsızlığına yönelik ulusal ve uluslararası düzenlemelerin nedeni; yaşanılması istenilmeyen ancak yaşanan bazı etik olmayan olayların gerçekleşmesinden, büyük denetim şirketlerinin ekonomiyi etkileyen iflasları ile sözü edilen muhasebe etiğinin benimsenmemesinden ve tam anlamıyla yerleştirilememesinden kaynaklanmaktadır. Sözü edilen mesleki yozlaşmanın en tipik örneklerinden birisi de Enron Olayıdır. Bu nedenle, bu başlık altında Enron olayını ayrıntılı bir şekilde incelemekte yarar bulunmaktadır.

Enron şirketi, 1985 yılında Houston Naturel Gas şirketinin Internorth şirketi ile birleşmesinden doğan bir doğalgaz şirkettir. Şirketin kuruluşunda ana faaliyet konusu eyalet içinde ve eyaletler arasında doğalgaz nakliyle iştigal etmektir. Ancak ilerleyen yıllarda Enron, bir doğalgaz iletim şirketi, enerji piyasasının en büyük şirketi durumuna gelmiştir. Asıl uzmanlık ve faaliyet alanı doğalgaz dağıtımı olan Enron, enerji alım-satım ve teslimatı, e-ticaret, kâğıt ürünleri, plastik, çelik, maden kömürü, fiber optik gibi alanlarda da faaliyet göstermeye başlamıştır.

2000 yılının Ağustos ayında Enron hissesi tüm zamanların en yüksek fiyatı olan 90,56 ABD Doları'na yükselmiş ve finans dünyası dergileri tarafından yapılan anketlerde dünyanın en beğenilen ve saygı gösterilen hatta yenilikçi şirketi olarak seçilmiştir.

Enron Şirketi'nin 2000 yılı cirosu yaklaşık 101 milyar ABD Doları, piyasa değeri 80 milyar ABD Doları'dır. 2000 yılında, gelirlerinin %95'i ve kârlarının %80'i toptan enerji faaliyetlerinden sağlanmıştır. Fortune dergisinin yapmış olduğu sıralamada, Enron 7. büyük şirket olarak yer almıştır. Şirketin gelirleri 2001 yılı başlarında 150 milyar ABD Doları'na kadar ulaşmıştır.⁶⁹

Enron'un çeşitli iş kollarında faaliyette bulunarak hızlı bir şekilde büyüme göstermesi, bazı analistleri de düşündürmeye başlamıştır. Diğer yandan Enron'un kendi faaliyet alanı dışına çıkarak büyük riskler taşıyan işlere girmesi nedeniyle

⁶⁹ Cengiz Toraman, "Enron Olayı ve Bu Olaydan Çıkarılması Gereken Dersler", **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı: 15, Temmuz 2002, ss. 84-85.

ikazlar da yapılmıştır. Şirketin borçlarıyla ilgili problemleri olduğu düşüncesinin yaygınlaşmasıyla SEC, Enron şirketi hakkında soruşturma başlatmıştır.

16 Ekim 2001 tarihinde, dünyanın en büyük şirketlerinden olan Enron Şirketi, vergi sonrası net kâr rakamını 544 milyon ABD Doları, öz sermayesini 1,2 milyar ABD Doları azalttığını ve 1997-2000 yılları arasında önceden raporlamış olduğu net kâr rakamlarını yapılan muhasebe hataları nedeniyle düzelttiğini beyan etmiştir. Söz konusu düzeltmeler sonucu şirketin net kâr rakamları sırasıyla; 1997 yılında, 105 milyon ABD Doları'ndan 28 milyon ABD Doları'na, 1998 yılında 703 milyon ABD Doları'ndan 133 milyon ABD Doları'na, 1999 yılında 893 milyon ABD Doları'ndan 248 milyon ABD Doları'na, 2000 yılında ise 979 milyon ABD Doları'ndan 99 milyon ABD Doları'na düşmüştür.⁷⁰ Bu raporun açıklanmasını izleyen üç hafta sonra da Enron iflas etmiştir.

Enron Şirketi'nin iflası, yalnızca çalışanlarını ve hissedarlarını değil, aynı zamanda işletme çevresinin tamamını etkilemiştir. Bu olayda başta mevcut sistem olmak üzere, denetim süreci, işletme çalışanları ve bu hisselerle yatırım yapanlar eleştiri konusu edilmiştir.

Amerika'da enerji endüstrisinde serbestleştirilmeye gidileceği haberleriyle ve hızla yükselen hisse fiyatları ile Wall Street'in en gözde şirketlerinden olan Enron şirketinin geleceği, şirketin üst düzey yöneticilerinin sahip oldukları şirket hisselerini yüksek kârlarla satmaları üzerine, hissedarların birikimleri ve çalışanların tasarrufları yok olması sonucunda iflasla sonuçlanmıştır.

Enron olayında, halka açık bir şirketin kendisini olduğundan daha kârlı göstermesi söz konusudur. Şirket kendisini karlı göstererek hisselerinin değerini arttırmakta ve böylece şirketin gelirlerini ve kârını şişirerek borçlarını gizlemesine olanak tanıyan, karmaşık bir finansal yapılar zinciri oluşturulmaktadır.⁷¹

⁷⁰ Süer, Eylül 2004, ss. 60-61.

⁷¹ Ayça Zeynep Süer, "Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler", **6. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu**, İSMMM Yayını, Yayın No: 49, İstanbul, 2004, ss. 113-114.

Bilanço dışı ortaklıklar olan ve Özel Amaçlı Şirketler olarak anılan girişimler, işletmeler tarafından yeni fonlar oluşturmak, yeni yatırımcılar çekmek, yabancı faaliyetlerden oluşan kârları ayırmak gibi özel amaçlar için sıkça kullanılmaktadır. Bu şirketler, ayrı hesaplarda izlenen bağımsız yatırımlar oldukları için, oluşan borçlanmalar da bilanço dışı kalmaktadır. Böylece şirket olduğundan daha kârlı görünmektedir. Enron’ da söz konusu şirketlerden yararlanmış ve LJM1, LJM2 ve Chewco isimli üç Özel Amaçlı Ortaklık kurarak sonun başlangıcını yaşamayla karşı karşıya kalmıştır.⁷²

Enron söz konusu şirketler sayesinde, riskin üçüncü kişiler aracılığıyla yok edildiği izlenimi vererek çok büyük zararları piyasadan gizlemiştir. Aslında bu üçüncü kişiler yukarıda sözü edilen Enron’un kendisine ait Özel Amaçlı Şirketleri’dir.⁷³

Tüm bunların skandal patlak verene kadar ortaya çıkmamasında Enron’un danışmanı Arthur Andersen’in aynı zamanda bu şirketi denetleyen firma olmasının büyük rolü vardır. Denetim şirketlerinin çıkarları doğrultusunda müşterilerinin “yaratıcı muhasebe” uygulamalarını görmemezlikten gelmeleri bilinen bir gerçektir. Ayrıca denetim ve danışmanlık hizmetlerinin aynı firma tarafından verilmesi olayın gizli kalmasını kolaylaştırmıştır. Denetim şirketlerinin müşterilerini memnun etmek amacıyla manipülasyonlara alet olmaları ve denetim ile danışmanlık hizmetlerinin aynı firma tarafından verilmesinin sakıncaları Enron skandalı ile birlikte yoğun tartışmalar yaratmıştır. Bu durumda denetçinin bağımsızlığı tamamen ortadan kalkmaktadır. Ancak Enron skandalından sonra çıkartılan ve 2003 yılında yürürlüğe giren Sarbanes-Oxley Yasası bu tür suiistimallere yönelik sıkı önlem içerecek şekilde hazırlanmıştır.⁷⁴ Sarbanes-Oxley Yasasını ayrıntılı incelemek yerinde olacaktır.

⁷² C. Richard Baker, Rick Hayes, “Reflecting from over substance: the case of Enron Corp.”, Critical Perspectives on Accounting, Volume 15, 2004, s. 777.

⁷³ Kevin Amor, Alan Warner, “Uncovering Creative Accounting”, Prentice Hall, Financial Times, 2003, s. 87.

⁷⁴ Müge Saltoğlu, “Yaratıcı Muhasebede Özel Amaçlı Şirketlerin Rolü ve Enron Örneği”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Eylül 2003, Sayı: 10, s. 113.

2.5.2. Sarbanes-Oxley Yasası

2001 ve 2002 yıllarında; Enron, Worldcom, Tyco International ve Global Crossing gibi yüksek cirolu şirketlere ilişkin olarak ileri sürülen muhasebe hileleri ve şirket kusurlarıyla birlikte, ABD tarihindeki en büyük on banka iflasından beşini kapsayan olaylar, yatırımcıların güvenini sarsarak, şirketlerin çalışma özeni, etik ve denetim alanlarında, en kapsamlı reform çağrılarının yapılmasına neden olmuştur. Söz konusu şirket krizlerine yönelik cevap, hızlı bir biçimde, 2002 tarihli Sarbanes-Oxley Yasası yoluyla verilmiştir. Sarbanes-Oxley Yasası, halka açık şirketlerin denetiminin gözetimi, denetçi bağımsızlığının güçlendirilmesi, şirket sorumluluğunun ve üst yönetim düzeyinde açıklama sorumluluğunun ve kamuya açık şirketlerin finansal raporlama sürecindeki kalite ve şeffaflığının artırılmasını amaçlayan pek çok hüküm içermektedir. Yasanın gerek genel anlamda muhasebe mesleğine gerekse bağımsız denetim olgusuna ilişkin olarak hedefinin ve yaratabileceği sonuçların tartışılması önemlidir. Çünkü Sarbanes-Oxley, bir ABD yasası olmasına karşın, etki alanının uluslararası düzeyde gerçekleşeceği düşünülmektedir.

Yasanın gündeme gelmesine yol açan en önemli gelişmelerden birisi olan Enron olayı, kamuoyunda iki ayrı nedenle büyük bir tepki ve şaşkınlık yaratmıştır. Bunlardan birincisi; konunun, sermaye piyasalarının en güçlü olduğu ve en iyi biçimde düzenlendiği düşünülen ABD koşullarında ortaya çıkmasının, böylesi bir durumla her yerde karşılaşılabileceği olasılığını gündeme getirmesidir. İkinci olarak; denetçilerin, kanıtların ortadan kaldırılması suçlaması nedeniyle cezai yaptırımlarla karşı karşıya kalmaları, önemli ölçüde bir ün zedelenmesine yol açmıştır. Bunun sonuçları da şirketlerin parçalanmasına kadar ulaşmıştır. Önemli bir reform niteliği olduğu düşünülen yasa kapsamında getirilen hükümlerin odak noktası, bağımsız denetçilerin gerçekten bağımsız olmalarını sağlayabilecek koşulları yaratmaktır.⁷⁵

⁷⁵ Özgür Özmen Uysal, “Sarbanes-Oxley Yasası ve Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu’nun (SEC) Düzenlemeleri Açısından Bağımsız Denetim Olgusu”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Eylül 2004 (Bağımsız Denetim Olgusu), ss. 18-21.

ABD Kongresi'nin 30 Temmuz 2002 tarihinde kabul ettiği Sarbanes-Oxley Yasası'nın asıl amacı; sermaye piyasası kanunlarına uygun olarak, şirket açıklamalarının doğruluğunu ve güvenilirliğini arttırmak yoluyla yatırımcıları korumaktır.⁷⁶

Genel olarak Sarbanes-Oxley Yasası'nda; aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır:⁷⁷

- Finansal Raporlama konusunda yeni yükümlülükler ve hükümler getirilmiş,
- Kurumsal Yönetim ile ilgili konularda yeni ceza hukuku yaratılmış,
- Yeni suçlar tanımlanmış, bunlara uygulanacak cezalar belirlenmiş,
- “Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu” oluşturulmuş,
- Denetim Komiteleri'nin rol ve bağımsızlıklarını güçlendirmeye yönelik bir takım düzenlemeler yapılmış,
- Denetçi bağımsızlığı ile ilgili yeni bir takım kısıtlamalar öngörülmüştür.

Yasa metninin alt başlıklarını da şu konular oluşturmaktadır.⁷⁸

- Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu'nun Kuruluşu ve İşleyişi
- Denetim Firmasının Bağımsızlığı
- Kurumsal Sorumluluk
- Kapsamı Genişletilmiş Mali Bildirimler
- Analiz Çıkar Çatışması
- Komisyonun Kaynakları ve Yetkileri
- Çalışmalar ve Raporlar

⁷⁶ Şaban Uzay, “Türkiye’de Denetçinin Bağımsızlığı”, http://iibf.erciyes.edu.tr/akademik/suzay/suzay_d1e.pdf, s.7, (13.09.2007).

⁷⁷ MUFAD Yuvarlak Masa Toplantısı, “ABD’ de Yeni Muhasebe Denetim Yasası ve Türkiye’ deki Yansımaları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı: 18, Nisan, 2003, s. 76.

⁷⁸ Füsun Gökalp, “Genel Hatları ile Sarbanes-Oxley Kanunu ve Türkiye’ deki Şirketlere Etkisi”, **Analiz Dergisi**, Cilt: 5, Yıl: 14, Sayı: 14, Ekim, 2005, s. 109.

- Kurumsal ve Suç Unsuru Taşıyan Suiistimal Sorumluluğu
- Büro Elemanlarının Suç ve Cezalarının Arttırılması
- Kurumsal Vergi Beyanı

Bu amaçla yasada yer alan düzenlemelerden ikinci grup, “Denetçi Bağımsızlığı” başlığını taşımaktadır. Yasanın denetçi bağımsızlığı çerçevesinde oluşturduğu düzenlemeler özetle aşağıdaki gibidir⁷⁹:

- Denetçi bağımsızlığını zedeleyecek veya ortadan kaldıracak denetim dışı hizmetler tanımlanmış,
- Denetim ekibinin rotasyonu belirlenmiş,
- Denetim şirketlerinin belirlenmesinde sınırlama getirilmiş,
- Denetçinin belli konuları denetim komitesine raporlaması öngörülmüş,
- Denetim ve denetim dışı hizmetler için ödenen ücretlerin yıllık faaliyet raporlarında açıklanması zorunluluğunun yanı sıra söz konusu hizmetlerin denetim komitesince ön onayı koşulu getirilmiştir.

Sarbanes-Oxley Yasası’nın denetçi bağımsızlığına ilişkin hükümlerinin uygulanması, SEC tarafından yapılacak düzenlemelerin tamamlanmasına bağlanmıştır. Bu bağlamda; SEC, 22 Ocak 2003 tarihinde denetçi bağımsızlığını güçlendirmeye yönelik düzenlemeleri oylayarak kabul etmiş ve yayınlamıştır.

Söz konusu düzenlemelerde denetçi bağımsızlığı çerçevesinde oluşturulan kurallar özetle aşağıdaki gibidir:

Denetim Dışı Hizmetler: Denetim şirketlerinin ve istihdam ettikleri denetçilerin denetlenen firmaya sağlandığında bağımsızlığı zedeleyecek veya ortadan kaldıracak denetim dışı hizmetler, dokuz grup altında toplanmıştır. Böylece herhangi bir bağımsız denetim şirketinin denetimini yaptığı dönemde denetlediği firmaya söz

⁷⁹Sarbanes-Oxley Yasası, <http://f11.findlaw.com/news.findlaw.com/hdocs/docs/gwbush/sarbanesoxley072302.pdf>, (01.11.2007).

konusu dokuz işten herhangi birisini vermesi durumunda bağımsızlığını kaybettiği kabul edilir. Bu anlamda yasada açıkça belirtilen denetim dışı hizmetler şunlardır:

- ✓ Defter tutma veya denetlenen firmanın muhasebe kayıtları veya finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili diğer hizmetler,
- ✓ Finansal bilgi sistemleri tasarımı ve uygulaması,
- ✓ Değerleme hizmetleri, uygunluk görüşü verilmesi veya aynı sermaye değerleme raporlarının hazırlanması,
- ✓ Aktüeryal hizmetler,
- ✓ İç denetim hizmetleri,
- ✓ Yönetim fonksiyonları veya insan kaynakları hizmetleri,
- ✓ Broker, dealer, yatırım danışmanlığı ya da yatırım bankacılığı hizmetleri,
- ✓ Hukuki hizmetler ve denetimle ilgisi olmayan bilirkişilik hizmetleri,
- ✓ Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu ve düzenleyici kurumlar tarafından belirlenen diğer hizmetler.

Yukarıda sıralanan hizmetlerin bağımsız denetim şirketi tarafından aynı denetlenen firmaya ve aynı dönemde denetim hizmetiyle birlikte verilmesi durumunda bağımsızlığın ortadan kalkması söz konusudur. Ancak bir denetim şirketi istediği takdirde bu hizmetleri denetim hizmetinin yanı sıra yapabilmektedir.

Yukarıda belirtilen denetim dışı hizmetlerin bir arada yapılması durumunda; bunların “çıkar çatışması” yaratabilecek hizmetler ile sınırlı olduğu görülmektedir. SEC, yaptığı düzenlemede bu genel ilkeye sıkı sıkıya bağlı kalmış, izin verilmeyen hizmetleri belirlemiştir.

Sarbanes-Oxley Yasası’nda söz konusu denetim dışı hizmetlerin bazılarının denetim sırasında denetim prosedürlerine tabi olduğu durumda denetçi bağımsızlığını zedeleyeceği kabul edilmiştir. Örneğin, finansal bilgi sisteminin tasarımı ve uygulanması ile ilgili olarak yapılan değerlendirmede, bu hizmetlerin sonuçlarının denetim prosedürüne tabi olmadığı sonucuna varıldığı durumda bir yasaklamanın söz

konusu olamayacağı belirtilmiştir. Yine aynı şekilde, denetim şirketinin muhasebe kayıtları ve raporlama ile ilgili olmayan konulardaki yazılım ve donanım çalışmaları yasaklama kapsamında yer almamaktadır.⁸⁰

Denetim Komitesi Ön Onayı: Denetim komitelerinin, denetçinin ifa ettiği görevleri, denetimle ilgili olsun veya olmasın, görevin yerine getirilmesinden önce izin verme ve görev yerine getirildikten sonra onaylama yetkileri bulunmaktadır.

Denetim komitesi; halka açık şirketler tarafından oluşturulması zorunlu, üyeleri halka açık şirketten bağımsız, bağımsız denetçilerin seçiminden, ücretlerinin belirlenmesinden ve gözetiminden sorumlu, gerektiğinde ücreti şirket tarafından ödenen uzman istihdam edebilen, şirketin finansal raporlaması ve kamuya açıklamaları ile ilgili şikayetleri değerlendiren, şirket çalışanlarının bu konulardaki bildirimlerini değerlendiren ve güvenli bir şekilde yapılmasını temin eden bir komitedir.⁸¹

Denetim şirketlerinin izin verilmeyenler dışında kalan hizmetleri denetlenen firmaya sunmalarına herhangi bir engel bulunmamaktadır. Ancak, şirketlerin denetim komitelerinin bağımsız denetim şirketi tarafından verilecek gerek denetim hizmetlerini gerekse denetim dışı hizmetleri önceden onaylanması zorunluluğu getirilmiştir. Bir başka ifadeyle, onay alınma koşulunun yerine getirilmemesi, denetçinin söz konusu denetim müşterisine karşı olan bağımsızlığını ortadan kaldıracaktır.

Denetim dışı hizmetin ön onaydan muaf olabilmesi için;

- ✓ Denetim dışı hizmetin sunulduğu dönemde, bağımsız denetim şirketinin denetim dışı hizmetlerden elde ettiği gelirin, denetlenen firmaya ödediği toplam miktarın %5'inden fazla olmaması,
- ✓ Denetlenen firma ile sözleşme sırasında tanımlanmamış hizmetler olması,

⁸⁰ A. Feridun Güngör, "Denetçi Bağımsızlığı Konusunda Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler-I", **E-Yaklaşım**, Nisan, 2003, Sayı: 124.

⁸¹ Sarbanes-Oxley Yasası, (01.11.2007).

- ✓ Denetimin tamamlanmasından önce, hizmetin zaman geçirmeden denetim komitesinin dikkatine sunulması,

gerekmektedir.⁸²

Bunun dışında yasa tarafından yasaklanan hizmetler dışında kalan vergi hizmetleri ile vergi planlaması dahil her türlü vergi hizmetinin aynı dönem içinde denetlenen firmaya verilmesi olasıdır. Ancak vergi mahkemelerinde veya benzeri yerlerde müşterinin temsilini gerektiren vergi hizmetlerinin bağımsızlığı zedeleyebileceği veya ortadan kaldıracılabileceği düzenlemelerde vurgulanmaktadır.

Sorumlu Ortak Rotasyonu: Yasa “sorumlu ortak” terimini denetim ekibinin bir üyesi olan ve denetlenen firmanın finansal tablolarıyla ilgili muhasebe, denetim ve raporlama konularında karar verme sorumluluğuna sahip olan, denetlenen firmanın yönetimi ve denetim komitesi ile düzenli ve sürekli bir ilişki içerisinde olan kişi olarak tanımlamıştır.

Aynı denetlenen firmaya gerek denetimden sorumlu ortak gerekse denetimin incelenmesinden ve gözlenmesinden sorumlu denetim ortağı, 5 yıldan fazla hizmet verememektedir. Böylece söz konusu düzenlemeyle denetim şirketi değil denetçi rotasyonu kabul edilmiştir.

Ayrıca küçük denetim şirketleri rotasyonun yaratabileceği hizmet sunabilme güçlükleri düşünülerek bu uygulamanın dışına çıkarılmıştır. Söz konusu anlayış çerçevesinde denetlediği firma 5’den, denetim ortağı sayısı 10’dan az olan şirketler bu kısıtlamadan muaf tutulmuştur.

Denetimden sorumlu ortakların tabi oldukları rotasyon koşulları Tablo 2’de yer almaktadır.

⁸² Sarbanes-Oxley Yasası, (01.11.2007).

Tablo 2: Denetim Şirketi Ortaklarının Rotasyon Koşulları

Sorumlu Ortak	Rotasyon Koşulu
Lider Denetim Ortağı	-5 yıl sonra rotasyon; 5 yıl ara -6 Mayıs 2003 tarihinden sonra birinci mali yıldan itibaren geçerli -Hizmete, daha önce lider ya da sorumlu ortak olarak hizmet verilen dönem de dahildir.
İkincil Denetim Ortağı	-5 yıl sonra rotasyon; 5 yıl ara -6 Mayıs 2003 tarihinden sonra ikinci mali yıldan itibaren geçerli -Hizmete, daha önce lider ya da sorumlu ortak olarak hizmet verilen dönem de dahildir.
Aşağıdaki koşulları sağlamaları durumunda denetim taahhüdünün parçası olan Diğer Denetim Ortakları: (a) İhraççıya ya da ana firmaya 10 saat ya da daha fazla süre denetim hizmet verilmesi, (b) Aktif veya gelirlerinin, ihraççının konsolide aktif veya gelirlerinin %20'sini ya da daha fazlasını oluşturan bir bağlı şirkette lider sorumlu ortak olarak görev yapması.	-7 yıl sonra rotasyon; iki yıl ara -6 Mayıs 2003 tarihinden sonra birinci mali yıldan itibaren geçerli -Hizmete, 6 Mayıs 2003 öncesinde denetim ekibinde hizmet verilen süre dahil değildir.

Kaynak: PricewaterhouseCoopers, Navigating the Sarbanes Oxley Act 2002, Mart 2003, s. 8.

Denetçilerin Denetim Komitesi İle İlişkileri: Denetim faaliyetlerine ilişkin olarak şirketin denetim komitesine önemli görevler verilmiştir. Her halka açık

şirketin bir denetim komitesi oluşturması gerekmektedir. Şirketin bağımsız yönetim kurulu üyeleri arasından oluşan ve en az bir üyesi Sertifikalı Kamu Muhasebecisi (Certified Public Accountant – CPA) unvanı taşıyan denetim komitesi, denetim şirketinin görevlendirilmesi, ücretinin belirlenmesi, yönetimle finansal raporlamaya ilişkin görüş ayrılıklarının giderilmesi de dahil olmak üzere denetim faaliyetlerinin gözetiminden doğrudan sorumludur.

Denetim komitesinde en az bir üyenin de “finans uzmanı” olması gerektiği belirtilmekte ve madde metninde finans uzmanının sahip olması gereken nitelikler;

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini ve finansal tabloları tam anlamıyla kavramış olmak,
- Genel amaçlı finansal tabloların düzenlenmesi ve denetiminde deneyim sahibi olmak,
- Tahmini rakamların, tahakkukların ve yedeklerin muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkelerin uygulamasında deneyim sahibi olmak,
- Denetim komitesinin işlevini kavramış olmak,

şeklinde belirtilmektedir. Madde metninden finans uzmanı üyenin aslında muhasebe ve denetim konularında uzman olması gerektiği anlaşılmaktadır.⁸³

Denetim şirketi, denetlenen firmanın denetim komitesine denetim süreciyle ilgili önemli hususları zamanında raporlamalıdır. Denetim şirketi, denetim raporunu vermeden önce, halka açık şirketlerin tüm önemli muhasebe politikaları ve uygulamalarını, tüm alternatif muhasebe uygulamaları ile açıklamalarını ve denetim şirketi tarafından tercih edilen muhasebe uygulamalarını ve denetim şirketi ile şirket yönetimi arasındaki diğer tüm önemli yazılı dokümanları (yönetim mektubu, düzeltilmemiş farkların listesi) denetim komitesine sunar.

⁸³ Hülya Talu, “Denetimde Bağımsızlık ve Etkinliğin Sağlanması Açısından Sarbanes-Oxley Yasası’nın Değerlendirilmesi”, <http://www.modav.org.tr/yazard.asp?yzrid=1&yaziid=28>, (19.11.2007).

Cıkar Çatışması: Eğer denetlenen firmada genel müdür, kontrolör, muhasebe veya finansman müdürü ya da benzer görevlerde yer alan bir kişi, denetimin yapıldığı dönemden bir yıl öncesinde denetim şirketinde çalışmak üzere istihdam edildiyse, denetim şirketinin söz konusu denetlediği firmaya denetim hizmeti vermesi yasaklanmıştır.

Bu madde ile firma yönetiminin denetçiyi etki altına almasının önlenmek istendiği anlaşılmaktadır. Ancak madde metninden söz konusu firma yöneticisinin denetim şirketinde daha uzun bir süre, örneğin 2 yıl önce çalışmış olması durumunda denetimin yapılabileceği anlamı çıkmaktadır.

Denetim ekibi içinde şirket yöneticisiyle yakın ilişki içinde bulunmuş çalışanlar veya yöneticiler olabilir. Dolayısıyla bir ya da iki yılın geçmiş olması halka açık şirket yöneticisi konumundaki eski denetçinin, denetim ekibini etki altına almasını engelleyemeyecektir.

Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu: Sarbanes-Oxley Yasası'nın doğrudan denetçi bağımsızlığıyla ilgili olmayan, ancak denetim şirketlerini önemli bir şekilde etkileyen ciddi bir başka düzenlemesi ise kar amacı gütmeyen bir şirket statüsünde olan "Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu" kurulması ile ilgili hükümlerdir.

Sarbanes-Oxley Yasası'nın bu düzenlemesine kadar, mesleğin kendi kendisini düzenlemesi anlayışının savunucusu olmuş ABD, bu kez söz konusu düzenleme geleneğini köklü bir biçimde değiştirmekle mesleğin denetim ve gözetimini sağlamak üzere bir yüksek kurul oluşturmaktadır.

Kurulun işlevi, yatırımcıların korunması amacıyla halka açık şirketlerin denetiminde bağımsızlık ve etkinliğin sağlanmasına yönelik düzenlemeleri yapmak, uygulanmasını sağlamak ve uygulanıp uygulanmadığını denetlemek olarak özetlenebilir.⁸⁴

⁸⁴ Talu, <http://www.modav.org.tr/yazard.asp?yzrid=1&yaziid=28>, (19.11.2007).

Yasa’da “Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu”nun görevleri ise şöyle belirlenmiştir⁸⁵:

- Halka açık şirketlerde bağımsız denetim raporlarını hazırlayacak denetim şirketlerini tescil etmek,
- Denetim, kalite kontrol, etik ve bağımsızlık standartları ile denetim raporlarını yayımlayacaklara yönelik diğer standartları oluşturmak,
- Tescil edilmiş denetim şirketlerini teftiş etmek,
- Tescil edilmiş denetim şirketleri ve bu şirketlerde çalışanlar hakkında soruşturmalar yürütmek ve disiplin kovuşturmaları yapmaktır.

Beş tam zamanlı çalışan üyesi SEC tarafından atanan ve tüm kararları yine aynı kurulun denetimine bağlı olan Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu; halka açık şirketlerin denetimlerini ve denetçilerini sorgulayacak ve gözetim altında tutacak, aynı zamanda da gerek firmalara gerekse kişilere yasaların, kuralların ve düzenlemelerin ihlali durumunda yaptırım uygulayacaktır.

Bir yıl içinde yüzden fazla denetim yapan denetim şirketlerinin yılda en az bir kez, yüzden az denetleme yapan denetim şirketlerinin ise, en az üç yılda bir incelemeye tabi tutulması gerekmektedir.

Hükümete bağlı olmaksızın, SEC’in gözetimi altında çalışan ve beş üyesinden en fazla ikisinin CPA olabildiği Kurul’un işleyişinin, denetçi bağımsızlığının gerçekleşmesi sürecine olan katkısı, muhasebenin tarihsel sürecinde izlenmelidir.⁸⁶

ABD koşulları için hazırlanan bir yasa olan Sarbanes-Oxley Yasası sonra AB kapsamında gelişmeleri irdelemek de yararlı olacaktır.

⁸⁵ Sarbanes-Oxley Yasası, (01.11.2007).

⁸⁶ Uysal, Bağımsız Denetim Olgusu, s. 25.

2.5.3. Avrupa Birliği'nde Gelişmeler

Muhasebe konularıyla ilgili olsun ya da olmasın, dünyada pek çok kişinin dikkatini üzerine çeken muhasebe oyunlarının ardından ortaya çıkan, Xerox, Worldcom, Global Crossing, Tyco International gibi diğer muhasebe skandalları sonrasında, olaylara ev sahipliği yapan ABD' den başlayarak çeşitli ülkelerde bir dizi düzenleme yapılması ihtiya ı ile çalışmalara başlanmıştır. Bu çalışmalarda, denetim standartları çeşitli açılardan yeniden ele alınarak bir takım düzenlemeler amaçlanmıştır. Bunların içerisinde en  emlisi, Sarbanes-Oxley Yasası kapsamında yapılan düzenlemelerdir. Bu düzenlemeler, SEC' in kuruluşundan bu yana halka açık şirketler için getirilmiş en önemli düzenlemeleri içermektedir. Amerika' da gelişen Enron ve Worldcom skandallarından sonra ortaya çıkmış olsa da içerdiği düzenlemeler yerel değil, global nitelikte olduğu için tüm dünyada ses getirmiş ve Avrupa Birliği  lkeleri başta olmak üzere diğer ülkelerdeki kurumsal yönetim düzenlemelerine de etki etmiştir.⁸⁷

Avrupa Birliği'nde uygulanan muhasebe sistemi, 4. 7. ve 8. Direktifler kapsamında uygulama alanına geçirilmiştir. Ancak, uluslararası ticaretin gelişmesiyle birlikte,  ye ülkelerde borsaya kayıtlı şirketlerin sayısındaki artış direktiflerin yeniden yapılandırılmasını gündeme getirmiştir.

AB'nin 4. Direktifi ve 7. Direktifi, bir işletmenin yıllık ve konsolide hesaplarının, işletmenin finansal durumunu ve performansını, doğru ve dürüst bir şekilde yansıtmasını sağlamak için nitelikli bir denetçi tarafından denetlenmesini öngörmektedir. 8. Direktif ise, denetçilerin mesleki güvenilirliği ve nitelikleriyle ilgili asgari gereksinimleri içermektedir. Ancak 8. Direktifte, denetçi bağımsızlığına ilişkin rehberlik yapacak özel bir düzenleme bulunmamaktadır.⁸⁸

Öte yandan Avrupa Birliği'nde 1996 yılından itibaren süren  alışmalar, ABD'de Sarbanes-Oxley Yasası'nın çıkarılmasından sonra hareket kazanmış ve

⁸⁷ Hilmi Kırılıoğlu ve Nermin Akyel, "Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşananlar", **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı: 23, Temmuz, 2004, ss. 30-31.

⁸⁸ Uzun, s. 8, (13.09.2007).

2003 yılında 8. Direktifin değiştirilmesi de dahil olmak üzere, denetimin güçlendirilmesi kapsamında bir takım düzenlemeler yapılması kararlaştırılmıştır.

Söz konusu düzenlemeler çerçevesinde AB Komisyonu’nun 16 Mayıs 2002 tarihinde yayınladığı “AB’de Yasal Denetçilerin Bağımsızlığı: Bir Dizi Temel İlkeler”⁸⁹ başlıklı komisyon önerisi ile bağımsızlık ve objektiflik konularında ilkeler belirlenmiş ve denetçilerin müşterileriyle denetçinin bağımsızlığını riske atabilecek ticari, finansal, istihdam ilişkisi veya müşteriye denetim dışında diğer hizmetler sunulması gibi bir ilişkiye sahiplerse denetçilerin denetim yapmalarının yasaklanması önerilmiştir.

Öneride ayrıca denetçilerin, bağımsızlıklarına etki edebilecek tehditleri veya riskleri ve bunları azaltmaya yönelik tedbirleri, her denetim sözleşmesi için dikkat etmeleri ve belgelendirilmeleri gerektiği belirtilmiştir.

AB Komisyonu ardından yasal denetimler için modern bir düzenleyici çerçeve yaratmaya devam edip, denetim standartları, denetim kalite kontrol sistemleri ve denetçi bağımsızlığı ile ilgili kuralların bir incelemesini içeren “AB’de Yasal Denetimin Güçlendirilmesine İlişkin Tebliğ”⁹⁰ çıkarmıştır. Bu çerçevede, 8. Direktifin modernleştirilmesi, denetim mesleğinin kamu gözetiminin Avrupa Birliği düzeyinde desteklenmesi, AB’nde yasal denetimlerde 2005 yılına kadar Uluslararası Denetim Standartları’nın kullanımına başlanması, disiplin sistemlerinin geliştirilmesi, denetim firmaları ve bağlı oldukları organizasyonlarda şeffaflığın sağlanması, kurumsal yönetim ilkeleri açısından denetim komiteleri ve iç kontrolün güçlendirilmesi, denetçi bağımsızlığının ve mesleki etik kuralların güçlendirilmesi hedefleri ortaya koyulmuştur.

Bu yaklaşım temelinde Komisyon, AB’de denetçi bağımsızlığının yasal alt yapısını daha sağlam oluşturmak amacıyla, önerilerde yer alan temel ilkelerin,

⁸⁹ AB’de Yasal Denetçilerin Bağımsızlığı: Bir Dizi Temel İlkeler, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32002H0590:EN:NOT>, (22.11.2007).

⁹⁰ AB’de Yasal Denetimin Güçlendirilmesine İlişkin Tebliğ, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52003DC0286:EN:NOT>, (22.11.2007).

modernleştirilmiş 8. Direktife dahil edilmesi teklifinde bulunmuştur. Bunun yanında gelecekte meydana gelebilecek skandallar için daha sert önlemler alınması yönündeki isteklere karşılık olarak, ek hizmetler sunmanın denetçi bağımsızlığı üzerindeki olası çıkar çatışmalarına yol açmaması için, daha katı bir yaklaşımın etkisi üzerine bir çalışma başlatmıştır.

16 Mart 2004'te Komisyon yatırımcıların ve diğer ilgili tarafların denetlenmiş hesapların doğruluğuna tamamen güvenebilmelerini temin etmek ve son zamanlarda meydana gelen finansal skandallara karşı korunmasını geliştirmek amacıyla yeni bir revize 8. Direktifi tasarı olarak ortaya koymuştur. Revize 8. Direktif⁹¹, 9 Haziran 2006 tarihinde AB Resmi Gazetesi'nde yayımlanmış ve 29 Haziran 2006'da da yürürlüğe girmiştir.

Üye devletlerin revize direktif kapsamında gerekli ulusal düzenlemeleri yapabilmesi için de iki yıllık bir geçiş süresi getirilmiştir. Böylece 29 Haziran 2008 tarihinden itibaren üye ülkelerin söz konusu direktife ilişkin yükümlülükleri başlayacaktır.

Revize 8. Direktif; denetçilerin rol ve sorumluluklarını netleştirmekte, bağımsızlık ve tarafsızlığı sağlayacak etik ilkeleri düzenlemekte, denetim mesleğine kamu gözetimi getirmekte, denetimde uluslararası denetim standartlarının kullanılmasını ve üçüncü ülkelerle daha sıkı bir işbirliği öngörmektedir.⁹²

Bu çerçevede, revize direktifin getirdiği düzenlemeler, denetçinin bağımsızlığı açısından aşağıdaki gibi ele alınmıştır.

- Bağımsız denetçiler ve denetim şirketleri denetimi sürdürürken bağımsız olmalıdır. Denetim sırasında ortaya çıkan durumlardan denetlenen firmayı haberdar edebilirler, ancak denetlenen firmanın iç karar alma süreçlerinden kaçınmalıdırlar. Böylesi tehditleri azaltmaya yönelik önlemlerin

⁹¹ Revize 8. Direktif, <http://www.tmud.org.tr/kaynaklar/direktif2.pdf>, (17.10.2007).

⁹² Ali Kayım, "1984'ten 2006'ya Avrupa Birliği'nde Yasal (Mali) Denetim: Revize 8. Direktif Neler Getiriyor?", **Mali Çözüm**, İSMIMO Yayını, Yıl: 2006, Sayı: 76, s. 152.

uygulanmasından sonra bile, kendilerini bağımsızlıklarına tehdidin öneminin çok yüksek olduğu bir durumda bulurlarsa, denetim sözleşmesinden çekilmeleri gerekmektedir.

- Bir bağımsız denetçinin ya da denetim şirketinin bağımsızlığına karşı olan tehditlere örnek olarak denetlenen firmada doğrudan veya dolaylı finansal çıkar ve ek denetim dışı hizmetler sağlama verilebilir. Ayrıca denetlenen firmadan alınan ücret düzeyi ve/veya ücretlerin yapısı da bağımsız denetçi ya da denetim şirketinin bağımsızlığını tehdit edebilir. Söz konusu tehditleri azaltmaya veya ortadan kaldırmaya yönelik olarak uygulanan önlem tipleri; yasaklamak, kısıtlamak, diğer politikalar ile prosedürler ve ifşadır. Bağımsız denetçiler ve denetim şirketleri, bağımsızlıklarını tehlikeye sokan herhangi bir ilave denetim-dışı hizmeti kabul etmemelidirler.
- Bağımsız denetçi veya denetim şirketi, denetlenmiş firmanın hissedarlarının ya da üyelerinin genel kurulunda atanmalıdır. Denetçinin bağımsızlığını korumak amacıyla, görevden alma yalnızca sağlam gerekçeler olduğunda ve söz konusu gerekçelerin kamu gözetiminden sorumlu merci veya mercilere iletilmesi durumunda olasıdır.
- Kamu yararı ilkesiyle, işletmelerin denetçilerinin bağımsızlığını desteklemek için, söz konusu işletmeleri denetleyen baş denetim ortağının/ortaklarının rotasyona tabi olması gerekmektedir.

Revize 8. Direktifin “Profesyonel etik, bağımsızlık, tarafsızlık, gizlilik ve profesyonel sır” başlıklı 4. bölümünün “ Bağımsızlık ve Tarafsızlık” başlıklı 22. maddesine göre;

“Üye ülkeler, bir yasal denetimi sürdürürken, bağımsız denetçinin ve/veya denetim şirketinin denetlediği işletmeden bağımsız olmasını ve denetlenen işletmenin karar alma sürecine dahil olmamasını sağlayacaklardır.

Üye ülkeler; tarafsız, makul ve bilgilendirilmiş üçüncü tarafların bağımsız denetçinin ya da denetim şirketinin bağımsızlığının olumsuz yönde etkilendiği sonucuna varabileceği nitelikte, bağımsız denetçi, denetim şirketi veya denetim ağı

ile denetlenen şirket arasında, doğrudan veya dolaylı herhangi bir finansal, ticari, istihdam ya da ek denetim dışı hizmetlerin sunulması da dahil olmak üzere başka konularda herhangi bir ilişkinin var olması durumunda, bağımsız denetçi ya da denetim şirketi, bağımsız denetimi sürdüremeyeceklerini belirtecektir. Eğer bağımsız denetçinin ya da denetim şirketinin bağımsızlığı, öz-eleştiri, kişisel çıkar, taraf tutma, içli dışılık veya güven ya da gözdağı gibi tehditlerle etkilendiyse, bağımsız denetçi veya denetim şirketinin bu tehditleri azaltmaya yönelik güvenlik önlemleri alması gerekir. Tehditlerin önem derecesi ile alınan güvenlik önlemleri karşılaştırıldığında, bağımsız denetçinin ya da denetim şirketinin bağımsızlığı olumsuz yönde etkileniyorsa, bağımsız denetçi ya da denetim şirketi bağımsız denetimi yürütemeyeceklerdir.

Üye ülkeler, bağımsız denetçi ya da denetim şirketinin, denetim çalışma kâğıtları üzerinde, bağımsızlıklarına yönelik tüm tehditleri ve bu tehditleri azaltmaya yönelik uygulayacakları önlemleri belirtmelerini sağlayacaklardır.”

Revize 8. Direktifin söz konusu 4. bölümünün “Denetim Firmaları Adına Yasal Denetim Yürüten Yasal Denetçilerin Bağımsızlıkları ve Tarafsızlıkları” başlıklı 24. maddesine göre ise;

“Üye ülkeler, bir denetim şirketinin sahiplerinin veya hissedarlarının ve söz konusu firmanın veya bağlı kuruluşlarının idari, yönetim ve denetleyici organlarında görev yapan üyelerinin denetim şirketi adına bağımsız denetimi yürüten yasal denetçinin tarafsızlığını ve bağımsızlığını herhangi bir biçimde tehlikeye sokabilecek müdahalelerde bulunmamasını sağlayacaklardır.”

Revize 8. Direktifin bağımsızlıkla doğrudan ilgili olduğu bir diğer maddesi ise “Denetim Ücretleri” başlıklı 25. maddesidir. Söz konusu hükme göre;

“Üye ülkeler bağımsız denetçilere ödenen ücretlerin; denetlenen şirkete ek hizmetlerin sağlanması tarafından etkilenmeyecek ya da bunun tarafından

belirlenmeyecek veya herhangi bir koşula bağlı olarak verilmeyecek şekilde belirlenebilmesi için gerekli kuralların oluşturulmasını sağlayacaklardır.”

Revize 8. Direktifin “Kamu Yararı İşletmelerin Yasal Denetimine İlişkin Özel Hükümler” başlıklı 10. bölümünün “Bağımsızlık” başlıklı 42. maddesine göre;

Üye ülkeler, bir kamu yararı işletmesinin yasal denetimini sürdüren bağımsız denetçilerin ve denetim şirketlerinin aşağıda sayılanları yerine getirmelerini sağlayacaktır.

- Denetlenen kamu yararı işletmesinden bağımsızlıklarını her yıl yazılı olarak denetim komitesine teyit edeceklerdir.
- Denetlenen işletmeye sağlanan herhangi bir ek hizmeti her yıl denetim komitesine açıklayacaklardır.
- Kendilerince belgelendirilen bağımsızlıklarına yönelik tehditler ve söz konusu tehditleri azaltmaya yönelik uygulanan güvenlik önlemlerini denetim komitesi ile görüşeceklerdir.

Üye ülkeler, yasal denetimin yürütülmesinden sorumlu baş denetim ortağının atandığı tarihten itibaren en fazla yedi yıllık bir süre içinde, denetim sözleşmesinden rotasyona uğramasını ve en az iki yıllık bir süre sonra denetlenen işletmenin denetimine tekrar katılabilesine izin verilmesini sağlayacaktır.

Yasal denetçi ya da denetim şirketi adına yasal denetimi yürüten baş denetim ortağı, denetim sözleşmesinden yasal denetçi ya da baş denetim ortağı olarak istifa etmesinin üzerinden en azından iki yıllık bir süre geçmeden önce denetlenen işletmede anahtar bir yönetici pozisyonu almasına izin verilmeyecektir.

2.6. IFAC’ın Denetçinin Bağımsızlığı ile İlgili Düzenlemeleri

Muhasebe ve denetim mesleği alanında gözlemlenen uluslararası gelişmeler çerçevesinde küreselleşme ile boyutları her geçen gün artan uluslararası sermaye

hareketleri ve küresel sermaye birikimi önemli bir rol oynamaktadır. Günümüzde tüm dünyada egemen olan ekonomik sistem; küreselleşme sürecinde mal, hizmet, sermaye ve bir ölçüde iş gücünün serbest dolaşımını öngörmekte ve bu amacın sağlanabilmesi için de sermaye sahiplerinin güveninin arttırılmasına büyük bir önem vermektedir.

Söz konusu amaçların gerçekleştirilmesinin temel koşulları, hukukun üstünlüğü ilkesini benimsemiş yönetimler, şeffaflık ve tüm dünyada aynı, uyumlaştırılmış muhasebe ve denetim standartlarının uygulanmasıdır.

Bu bağlamda IFAC'a bağlı olarak çalışan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Accounting and Assurance Standards Boards-IAASB) tarafından hazırlanarak 2002 yılı sonu itibariyle yayınlanmış olan denetim standartları arasında "bağımsızlık" bir standart olarak ele alınmamakla birlikte, finansal tablolar denetiminin amacı ve denetimine ilişkin ana ilkeler (200) standardında, denetimin genel ilkeleri sıralanırken;

"Denetçi, muhasebe mesleğinin zorunlu kıldığı etik kurallara uymakla yükümlüdür. Bu kurallar; bağımsızlık, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki özen ve dikkat, sır saklama, mesleki davranış ve teknik standartlardır. Denetçi, denetim sürecinin tüm aşamalarında Uluslararası Denetim Standartları'na uymakla yükümlüdür. Ayrıca, denetim süreci boyunca, sağlıklı bir denetim görüşüne ulaşmasına engel teşkil edebilecek olayların varlığını göz önünde bulundurarak, mesleki anlamda şüpheli bir tavır izlemelidir."

ifadesi yer almaktadır.

Ayrıca denetim çalışmasının kalite kontrolü (220) standardında; denetim firmasındaki personelin, bağımsızlık, doğruluk, objektiflik, güvenilirlik ve profesyonel davranış ilkelerine bağlı kalması gerektiği belirtilmektedir.⁹³

⁹³ TÜDESK, **Uluslararası Denetim Standartları**, TÜRMOB Yayınları-238, 2006.

IFAC, denetçi bağımsızlığına ilişkin ayrıntılı düzenlemeleri; 1996 yılında yayınlanan ve 1998 ve 2001 yıllarında revize edilen Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kurallar (Code of Ethics for Professional Accountants) adlı belgenin 8. bölümünde yer vermiştir. IFAC meslek ahlak kurallarında bağımsızlık ile ilgili hükümler serbest meslek icra edenlere yönelik olup, iki kısımdan oluşmaktadır. İlk kısmında, AB Komisyonu’nun da benimsediği denetçi bağımsızlığına yönelik genel ilkeler ile bağımsızlığı azaltan “tehditler” ve korumaya yönelik “önlemler” açıklanmıştır. İkinci kısmında ise, spesifik durumlarda uygulanacak ilkelere ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Bu durumlara alt başlıklar şeklinde aşağıdaki gibi örnekler verilmiştir.⁹⁴

Menfaat Tehlikesi (Madde: 8.29): Denetim şirketi ya da denetim ortağı, denetlenen şirketten kaynaklanan finansal menfaatlerden yararlanabilir veya denetlenen şirketin finansal menfaatleriyle bir çatışma söz konusu olabilir. Menfaat tehlikesi yaratan durumlar şöyle sıralanabilir.

- Denetlenen firmadan doğrudan doğruya veya dolaylı bir finansal ya da maddi yarar sağlanması,
- Denetlenen firmadan ve bu firmanın yöneticilerinden veya yetkililerinden borç para ya da teminat alınması,
- Toplam ciro içerisinde müşterilerden birinden elde edilen gelirin yüksek bir orana sahip olması,
- Denetçinin denetlenen firma ile olan ilişkisini kaybedeceği endişesi,
- Denetçi ile denetlenen firma arasında yakın iş ilişkilerinin bulunması,
- Denetçinin, denetlediği firma ile olası istihdam ilişkisine girmesi,
- Denetim ilişkisi ile ilgili koşula bağlı olarak ücret belirlenmesi.

Kendi Kendini İnceleme Tehlikesi (Madde: 8.30): Denetçinin, denetlenen firmanın daha önceden çalışanı veya yöneticisi olması nedeniyle doğan tehditir. Örneğin;

⁹⁴ Code of Ethics for Professional Accountants, <http://homepage.test.ifac.org/ethics>, (13.11.2007).

- Denetim ekibinin bir üyesinin belli bir süre önce, denetlenen firmanın yöneticisi ya da yetkilisi olması,
- Denetim ekibinin bir üyesinin belli bir süre önce, denetlenen firmanın denetim sözleşmesinin konusuna girecek bir pozisyonda istihdam edilmesi,
- Denetim sözleşmesinin konusuna doğrudan etki edecek bir hizmetin denetlenen firmaya sağlanmış olması,
- Denetim sözleşmesinin konusu ile ilgili finansal tabloların yaratılmasında orijinal verilerin hazırlanması.

Taraf Tutma Tehlikesi (Madde: 8.31): Denetim şirketinin ya da bağımsız denetçisinin denetlenen firmanın savunucusu durumuna geçmesi sonucu ortaya çıkan tehdittir.

- Denetçinin, denetlenen firmaya hissedar ya da kurucu hissesine sahip olması,
- Bir davada denetlenen firmanın tarafı olarak savunma yönünden görev alınması ya da üçüncü kişilerle olan hukuki anlaşmazlıkların çözümü konusunda rol üstlenilmesi gibi.

Akrabalık Tehlikesi (Madde: 8.32): Denetçi ile denetlenen firma arasında akrabalık ilişkilerinin bulunması söz konusu olabilir. Örneğin;

- Denetim ekibi içerisinde görev alan bir denetçinin, denetlenen firmanın yöneticisi ya da yetkilisi durumunda bulunan kişilerle yakın akrabalık ilişkilerinin bulunması,
- Denetim sözleşmesinin konusuna etki edebilecek bir pozisyonda bulunan ve denetlenen firmada istihdam edilen kişi ile denetim ekibinde yer alan denetçi arasında yakın akrabalık ilişkilerinin bulunması,

- Denetçinin, denetim sözleşmesinin konusuna etki edebilecek şekilde denetlenen firmanın daha önceden ortağı, yöneticisi, yetkilisi veya işçisi olması,
- Denetim ekibinde bulunan kıdemli denetçi ile denetlenen firma arasında uzun süreli işbirliği bulunması,
- Değer bakımından çok düşük olmadıkça denetlenen firmadan, bu müşterinin işçilerinden, yöneticilerinden ya da yetkililerinden hediye kabul edilmesi.

Tehdit Tehlikesi (Madde: 8.33): Denetlenen firmadan kaynaklanan ve denetçinin tehdit edilmesi şeklinde beliren tehlikedir.

- Bir muhasebe kuralının uygulanması konusunda denetlenen firma ile denetçi arasında ihtilaf belirmesi durumunda denetçinin değiştirileceği ve görevine son verileceği tehlikesi ve tehdidi,
- Ücretlerin düşürülmesi için çalışma kapsamının uygunsuz bir şekilde daraltılması baskısı gibi.

Görüldüğü gibi, denetçi bağımsızlığı konusunda IFAC'ın yaklaşımı ile AB'nin bağımsızlık önerileri birbirine paraleldir. Bu paralellikte, IFAC'ın Meslek Ahlakı Komitesi üyelerinin, aynı zamanda denetçi bağımsızlığı ile ilgili önerileri oluşturan AB Denetim Komitesi'nde de yer almasının rolü olmuştur.⁹⁵

2.7. EFAA'nın Denetçinin Bağımsızlığı ile İlgili Düzenlemeleri

EFAA tarafından da bağımsızlıkla ilgili bazı çalışmalar yapılmış ve görüşler ileri sürülmüştür. EFAA tarafından ortaya koyulan temel görüşler şunlardır;⁹⁶

- Nesnellik, denetçinin denetlenen firmaya karşı bağımsız olması ile sağlanabilir.

⁹⁵ Uzun, s. 11.

⁹⁶ Yıldırım, Kasım, 2005, Sayı: 28.

- Denetim raporunda ve finansal tablolarda denetlenen firmaya sağlanan hizmetlerin tanımlandığı ek bilgilere yer verilmelidir. Ayrıca denetim için ya da diğer bir takım hizmetler için ödenen ücretler de açıklanmalıdır.

- Bağımsızlık anlayışı, denetimle ilgili olmayan hizmetlerin yapılması bakımından da gözetilmeli ve bu hizmetler yönünden de denetçi bağımsız kılınmalıdır.

- Sağlanan tüm hizmetler için kalite kontrol işlemlerinin yapılması zorunlu tutulmalıdır.

- Tek bir denetlenen firmadan sağlanan ücretlerin toplamı, toplam ciro içerisinde belirli bir oranı aşmamalıdır. Denetçi, denetlenen firmanın karar alma süreçleri içerisinde olmamalı ve bunlara karışmamalıdır.

- Denetim raporlarında kararlarla ilgili tüm sorumluluğun denetlenen firmanın yöneticilerinde olduğu ve bu kararların yalnızca denetim raporlarını esas aldığı açıklanmalıdır.

- Denetlenen firmanın kendi işiyle ilgili yapmış olduğu işlemleri (mal ve hizmetlerin teslimi, fatura bedellerinin ödenmesi gibi) denetçi tarafından doğrudan doğruya yerine getirilmemesi gerekir.

- Denetlenen firmanın finansal işlemlerini yönetmek ve paralarını tahsil etmek gibi işler de denetçi tarafından yerine getirilmemesi gereken işlerdendir.

- Özellikle denetlenen firmanın iş hacminin çok büyük olması ve kamusal ilginin bu müşteride odaklanması durumunda denetçi, yerine getireceği denetimle ilgili olmayan hizmetlerin bağımsızlığına zarar verip vermeyeceği konusunda değerlendirme yapmalıdır.

Söz konusu uluslararası nitelikteki düzenlemeler ve kurallar, yalnızca bulundukları ülkeleri değil, aynı zamanda küreselleşme ile diğer gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeleri de etkilemiştir. Bu süreçte Türkiye’de özellikle SPK ve BDDK, denetçi bağımsızlığına ilişkin yeni düzenlemeler yapmıştır.

Ülkemizdeki denetçi bağımsızlığına ilişkin düzenlemelerin ayrıntılı bir şekilde incelenmesi yerinde olacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE DENETÇİNİN BAĞIMSIZLIĞINA İLİŞKİN MEVCUT DÜZENLEMELER, SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Son yıllarda denetçinin bağımsızlığı denetim hukukunun en önemli konularından biri durumuna gelmiştir. Dünyanın birçok ülkesinde bu alanda önemli gelişmeler yaşanmaktadır. Türkiye’de de son yıllarda söz konusu alanda önemli düzenlemelerin yasal mevzuatta yerini aldığı görülmektedir. Çalışmanın bu bölümünde söz konusu düzenlemelere yer verilecektir.

3.1. Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığına İlişkin Mevcut Düzenlemeler

İkinci bölümde belirtilen uluslararası alanda yaşanan gelişmeler sonucu ortaya çıkan düzenlemelerin Türkiye’deki düzenlemelere de etkisi bulunmaktadır. Bu bağlamda Türkiye’de denetçinin bağımsızlığına ilişkin düzenlemeler;

- 3568 sayılı Kanun,
- Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ,
- Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik,
- Yürürlükteki Türk Ticaret Kanunu ve
- Türk Ticaret Kanunu Taslağı

çerçevesinde incelenmiştir.

3.1.1. 3568 Sayılı Kanun ile Getirilen Düzenlemeler

Ülkemizde mali müşavirlik ve muhasebecilik mesleği, 1989 yılında 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile yasal bir kimlik kazanmıştır. Bu kanun kapsamında meslek mensuplarına;

- Serbest Muhasebeci (SM)
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)
- Yeminli Mali Müşavir (YMM)

unvanları ile mesleki faaliyetlerini yürütme hak ve yetkisi verilmiştir.

Kanun'un 2. maddesinin A fıkrası mali müşavirlik ve muhasebecilik mesleğinin konusunu tanımlamaktadır. Bu kapsamda mesleğin konusu:

Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- a) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak,
- b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,
- c) Yukarıda belirtilen konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, finansal tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak,

olarak belirlenmiştir.

Kanunun 2. maddesinin B fıkrası ile Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin konusu; A fıkrasındaki (b) ve (c) bentlerinde yazılı olan işlerle birlikte bu Kanun'un 12. maddesinde yer alan tasdik işlerini yapmak olarak belirlenmiştir.

Meslek mensuplarından Serbest Muhasebeciler dışındaki Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlere 3568 sayılı Kanunu'nun 2.maddesinin A fıkrasının (c) bendi ile denetim yapma yetkisi tanınmıştır. Ayrıca Yeminli Mali

Müşavirlere de tasdik yapma yetkisi verilmiştir. Bu yönüyle 3568 sayılı Kanun, muhasebecilik ve denetim işlerini yapan serbest meslek mensubu için, bağımsız denetim mesleğini düzenleyen bir kanun olarak değerlendirilebilir.

Söz konusu Kanun'un metni, gerekçesi, ilgili yönetmelikleri ve mecburi meslek kararları incelendiğinde; Kanun'un yalnızca iki maddesinde bağımsızlık kelimesinin geçtiği, ancak bağımsızlık kavramının tam olarak açıklanmadığı ve her iki maddede de bağımsızlık kelimesine doğrudan değil dolaylı bir şekilde yer verildiği görülmektedir. Kanun'un ilgili yönetmeliklerinden olan "Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" hükümlerinde de bağımsızlık kavramı bir alt başlık olarak ele alınmakta, ancak tam olarak açıklanmamaktadır.

3568 sayılı Kanun'un "Yemin" başlığını taşıyan 11. maddesinin ikinci fıkrasında Yeminli Mali Müşavirlerin yemin metnine yer verilmiş ve bu metinde bağımsızlık kelimesi kullanılmıştır. Bu madde hükmünde yemin;

"Yeminli malî müşavirlik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, meslekî kurallara ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim"

şeklindedir.

Bağımsızlık kelimesinin kullanıldığı 3568 sayılı Kanun'un "Disiplin Cezaları" başlığını taşıyan 48. maddesinin dördüncü fıkrasına göre;

"Görevini bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yapmayan veya kusurlu olarak yapan veya bu kanunda yer alan mesleğin genel prensiplerine aykırı harekette bulunan meslek mensupları için geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanır"

olarak belirtilmiştir. Kanun’da açık bir bağımsızlık tanımı olmamasına karşın, meslek mensuplarına bağımsızlığa aykırı davranışları nedeniyle ceza verilebilmesi yasanın tartışma yaratan unsurlarından birisini oluşturmaktadır.

“Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin” genel mesleki standartlarının sıralandığı “Bağımsızlık” başlıklı 9. maddesinde;

“Meslek mensupları, çalışmalarını kendi sorumlulukları altında tam bir bağımsızlıkla yürütürler. Bağımsızlık mesleğin temeli ve vazgeçilmez bir unsurdur. Meslek mensupları bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişkilerden ve davranışlardan kaçınmalıdırlar”

denilmektedir. Söz konusu maddede bağımsızlık prensibinin meslek mensupları açısından vazgeçilmez bir ilke olduğu açık bir şekilde vurgulanmasına karşın bağımsızlık kavramının içeriği tam olarak açıklanamamıştır. Bu hüküm genel bir ilkeyi belirlemenin ötesinde, uygulamaya yön verecek, rehber olacak bir açıklık taşımamaktadır. Meslek mensuplarının bağımsızlıklarının hangi durumlarda kaybedileceğine, birlikte yapılabilecek ve yapılamayacak işlere değinilmemiştir.⁹⁷

3568 sayılı Kanun’da bağımsızlığa etki edebileceği düşünülen bazı akrabalık ilişkileri de ele alınmıştır. “Yasaklar” başlıklı 45. maddesinde;

“Yeminli Malî Müşavirler, eşi (boşanmış dahi olsa) usul ve fîruundan biri ve 3. dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhrî hısımlarının veya bunların ortak oldukları firmaların işlerine bakamazlar, yukarıda sayılan yakınlıktaki akrabaları olan Serbest Muhasebecilerin ve Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlerin baktığı işleri tasdik edemezler”

denilmektedir. Kanunda usul ve fîru açısından bir sınırlama bulunmamakla birlikte 3. dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhri hısımlardan söz edilmektedir. Bu

⁹⁷ A. Feridun Güngör, “Denetçi Bağımsızlığı Konusunda Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler-II, **E-Yaklaşım**, Mayıs, 2003, Sayı: 125.

bağlamda; 4. derece ve daha ileri derecede hısımlarımızın kimler olduğunun belirlenmesi önemli bir noktayı oluşturmaktadır. Hala, amca, dayı ve teyze çocukları 4. derece hısımımız sayılmaktadır. İleri derecede akrabalık bağlarına sahip toplumsal yapımız incelendiğinde, 4. derece hısımlığın da son derece yakın olduğu ve bu durumun denetçinin mesleki faaliyetini yerine getirirken bağımsızlığını da etkileyebileceği kuşkusuzdur. Bağımsızlığı etkileyebilecek akrabalık ilişkilerinin derecelendirilmeksizin yasaklanması söz konusu maddenin suiistimal edilmesini engelleyecektir.

3568 Sayılı Kanunun 45. maddesinin 1. fıkrasında;

“Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler bu unvanlarla, Yeminli Mali Müşavirler ise bu unvan ve tasdik yetkisiyle; 2. maddede yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzel kişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet sözleşmesi ile çalışamazlar, ticari faaliyette bulunamazlar, meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar”

hükmü yer almaktadır. Meslek mensuplarının mesleki unvanlarını hizmet sözleşmesine bağlı olarak çalışırken kullanmalarını yasaklayan bu hüküm, aynı zamanda Borçlar Kanunu’na göre “işçinin talimata uyma” borcu riskini bertaraf etmenin yanı sıra bağımsızlık açısından da doğru bir düzenleme olarak değerlendirilebilir.⁹⁸

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından düzenlenen, Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren ve meslek mensuplarının uymak zorunda olduğu kararlar olan mecburi meslek kararlarından “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali

⁹⁸ Yıldırım, Kasım, 2005, Sayı: 28.

Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı'nın"⁹⁹ 3. maddesinde;

“Meslek ahlakı, ruhsatlı meslek mensuplarının yeterlilik, güvenilirlik, tarafsızlık, bağımsız karar alabilme, kendi kendilerini denetlemelerinin ve dürüstlüğünün simgesidir”

şeklinde düzenlenmiştir. Bu madde ile bağımsız karar alabilme meslek ahlakının bir unsuru olarak belirtilmiştir.

Söz konusu mecburi meslek kararının 7. maddesinde meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini sürdürürken bağımsız oldukları belirtilmektedir.

Aynı meslek kararının 18. maddesinde, müşteriye sunulan hizmetler için önerilen ücretleri düşürecek cezai yaptırımları taşıyan sözleşme yapılamayacağı gibi komisyon vb. ödemelerin yapılmasını yasaklamış bulunmaktadır. Dolayısıyla, şartlı ücret, bağımsızlığı zedeleyen durumlar olarak öngörülmüştür.¹⁰⁰

Mecburi meslek kararının 9. maddesine göre ise aşağıda belirtilen ifadeler yer almaktadır.

“Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir, denetim görevi ile ilgili tüm konularda bağımsız düşünmesini ve davranmasını sağlayacak koşullara sahip olmalıdır. Bağımsızlık, Yeminli Mali Müşavirlerce yapılan tasdik işleri için de gereklidir.

⁹⁹ Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı, 18.10.2001 Tarih ve 24557 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁰⁰ Muhlis Selçik, “Denetim Mesleğinde Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar”, **1. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu, 7. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İSMMMO Yayınları 58, İstanbul, Mart 2006, s. 341.

Denetim ve tasdik işlerinde ilgili meslek mensubunun, bağımsızlığı kamu yararı ilkesini gözetmenin yanı sıra, müşterisine karşı önyargısız ve tarafsız bir tutum içinde bulunmayı kapsar. Aksi takdirde ruhsatlı meslek mensubu, meslek tekniği açısından ne kadar yeterli olursa olsun, denetim sonucunda elde edilecek bulguların güvenilirliği için gerekli olan tarafsızlığını yitirecektir.

Meslek mensuplarının iş alması sırasında sözleşme öncesi ya da sonrasında, maddi ya da maddi olmayan güvence vermesi yasaktır. Meslek mensubundan hizmet isteyenlerin güvence istemeleri durumunda mesleki faaliyetin bağımsızlık ilkesi zedeleneyeceğinden, meslek mensupları bu tür işler için öneri veremezler.”

Söz konusu maddede yer alan kamu yararı ilkesi ile meslek mensubunun mesleğinin gereğini yerine getirirken bağımsızlık içerisinde bulunması konuları birbiriyle çelişmektedir. Mesleki faaliyetin yerine getirilmesi sırasında, kamu yararının gözetilmesi bağımsızlığın temel felsefesi olan tarafsızlığa da aykırı düşmektedir.

Söz konusu çelişki 3568 sayılı Kanun’un gerekçesinden de açıkça anlaşılabilir. Gerekçede mesleğin ortaya çıkmasındaki amaç net bir şekilde;

“Maliye Bakanlığı’nın vergi denetimi konusundaki ağır yükünü hafifletmek, Türk vergi sisteminin yozlaşmasına mani olmak, vergicilik ve işletmecilik sahasında güven ve ahlak unsurunun gelişmesini temin edebilmek, vergi kanunlarının uygulamasından doğacak uyuşmazları en az düzeye indirebilmek için, bu tasarıyla batı ülkelerindekine benzer Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik müessesesi Türkiye’ye getirilmek istenmektedir”

şeklinde belirtilmektedir. Benzer şekilde “Bu kanun tasarısıyla, mükellef, mali müşavir, kamu idaresi arasında köprü kurulmakta, mükellef ve Devlet bakımından işbirliği ve güven ortamı yaratılmaktadır” ifadesiyle devletin Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleklerine bakış açısı yansıtılmaktadır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, meslek yasasının ortaya çıkışı aşamasında, mesleğe “bağımsız denetçilik” yerine aslında “vergi muhasebeciliği” ve “vergi denetçiliği” rolünün verildiği anlaşılmaktadır.

3.1.2. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22) ile Getirilen Düzenlemeler

Sermaye Piyasasında faaliyet gösteren anonim ortaklıkların denetimi Sermaye Piyasası Kurulu tarafından gerçekleştirilmektedir. Sermaye Piyasasında bağımsız denetim olgusunun yasal temelleri, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun 16. 22/d ve e maddelerine dayanılarak, X Seri numaralı SPK Tebliğleri ile şekillenmiştir.

SPK, 12 Haziran 2006 ve 27 Temmuz 2006 yılında yayımladığı birbirlerini tamamlayan iki adet tebliğ ile bağımsız denetim faaliyetine, bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin standart, ilke, usul ve esasları belirlemiştir. Bu düzenlemeler sırasıyla;

- “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No:22)”
- “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: X, No:23)” dir.¹⁰¹

Sözü geçen tebliğler içerisinde “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’in (Seri: X, No:22)” 12. maddesinde bağımsızlığın tanımı yapılmakta ve bağımsızlıkla ilgili genel esaslar belirtilmektedir. Söz konusu madde hükmüne göre;

“Bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünüdür.

¹⁰¹ Mehmet Emin Kaya, **Bağımsız Denetim Mevzuatı**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Haziran 2007.

Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, bağımsız denetim çalışmalarında bağımsız olmak zorundadırlar. Bağımsız denetçilerin dürüst ve tarafsız olmaları yanında, bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir.

Bağımsız denetçiler;

(a) Çalışmaları sırasında mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmek,

(b) Ortaya çıkabilecek çıkar çatışmalarından uzak kalmak,

(c) Karşılaştığı etik çatışmaların çözümünü sağlayabilmek için en yakın amirinden başlayarak çatışmaya konu olan hususu üstlerine taşımak, konu denetim şirketi içinde çözümlenemezse ilgili yasal düzenleyici kurumlara ve Sermaye Piyasası Kurulu'na başvurmak,

(ç) Dürüstlük ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek hiçbir müdahaleye imkân vermemek,

(d) Bağımsız denetim sonucunda ulaştıkları görüşlerini, başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını düşünmeksizin raporlarında açıklamak, zorundadırlar.”

Tebliğin 13. maddesinde de bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçilerde, bağımsızlığın zedelendiğine ilişkin tereddüt oluşması durumunda bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilmekte ve “Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar” belirtilmektedir. Söz konusu durumlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.

“Bağımsız denetim kuruluşunun ortak, yönetici, bağımsız denetçileri, denetçi yardımcıları ve bunların 3. dereceye kadar (3. derece dahil) kan ve sıhrî hısımları ile eşleri veya bağımsız denetim kuruluşları tarafından;

(a) Müşteriden veya müşteri ile ilgili olanlardan, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak bir menfaat elde edildiğinin ortaya çıkması veya bunlara bir menfaat sağlanacağı vaadinin, ilgili bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetim kuruluşunun yönetimine yazılı olarak bildirilmemiş olması,

(b) Müşteriyle veya müşterinin ortaklarıyla veya müşterinin yönetim, denetim

veya sermaye bakımından dolaylı veya dolaysız olarak bağılı bulunduğı veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek veya tüzel kişilerle ortaklık ilişkisine girilmiş olduğunun belirlenmiş olması,

(c) Müşteri ile bağılı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştiraklerinde kurucu, yönetim kurulu başkan veya üyesi, şirket müdürü veya yardımcısı olarak veya işletmede önemli karar, yetki ve sorumluluğı taşıyan başka sıfatlarla görev alınması,

(d) Müşteri veya bağılı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştirakleri ile olağan ekonomik ilişkiler dışında borç-alacak ilişkisine girilmiş olmasıdır.”

Yukarıda belirtilenlerin yanı sıra bazı durumlarla da karşılaşılabilir. Bu durumlar da şu şekilde ortaya çıkabilir.

“Geçmiş yıllara ilişkin bağımsız denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın, müşteri tarafından ödenmemesi ve bağımsız denetim ücretinin, bağımsız denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması veya piyasa rayicinden belirgin farklılıklar göstermesi, bağımsız denetimin kalitesi hakkında belirsizlikler yaratması, bağımsız denetim kuruluşu tarafından müşteri işletmeye sunulan diğer hizmetler dikkate alınarak belirlenmesidir.

Bağımsız denetçiler, fiilen bağımsız denetimini yaptıkları işletmelerde, işletmenin finansal tabloları hakkında düzenlenen en son bağımsız denetim raporu tarihinden itibaren 2 yıl geçmedikçe, söz konusu işletmede yönetim kurulu başkan ve üyeliğı, genel müdür, müdür ve yardımcılığı ile önemli karar, yetki ve sorumluluğı taşıyan pozisyonlarda görev alamazlar.”

Ayrıca tebliğın 13. maddesine göre; bağımsız denetim kuruluşları ile istihdam ettikleri bağımsız denetçileri ve diğer personeli, bağımsız denetim hizmeti verdikleri firmalara, bağımsız denetim döneminde, bedelli veya bedelsiz olarak bazı alanlarda hizmet sunamazlar. Bu alanlar;

(a) Muhasebe defterlerinin tutulması ve buna ilişkin diğer hizmetlerin verilmesi,

(b) Finansal bilgi sistemi kurulması ve geliştirilmesi ile işletmecilik, muhasebe, finans konularındaki uygulamalarla ilgili danışmanlık hizmeti verilmesi, belge düzenlenmesi ve rapor hazırlanması,

(c) Değerleme ve aktüerya hizmetleri verilmesi veya ekspertiz ve uygunluk raporu hazırlanması,

(ç) İç denetim fonksiyonunun yerine getirilmesi ya da iç denetim fonksiyonuna destek hizmeti verilmesi,

(d) Yönetim veya insan kaynakları fonksiyonlarının yerine getirilmesi,

(e) Aracılık veya yatırım danışmanlığı hizmetlerinin verilmesi,

(f) Hukuki danışmanlık veya diğer uzmanlık hizmetlerinin verilmesi,

(g) Tahkim ve bilirkişilik yapılması ve

(ğ) Kurul tarafından yapılmasına izin verilmeyen alanlarda hizmet sunulması

şeklinde sıralanabilir.

Günümüze kadar yapılan uygulamalar incelendiğinde; denetim sektöründeki bazı firmalar bağımsız denetim hizmeti verdikleri firmalara ayrıca muhasebe defterlerinin tutulması, danışmanlık vb hizmetlerini; üyesi oldukları uluslararası muhasebe ve denetim kuruluşunun Türkiye’de hukuki bağlantısı olduğu kuruluşu aracılığıyla gerçekleştirmektedir. Bu bağlamda söz konusu faaliyetler Tebliğ’in 13. maddesindeki açık hükümle yasaklanmıştır. Denetim şirketleri; bağımsız denetim hizmeti verdikleri müşterilerine yukarıda sözü edilen faaliyetleri, merkezi yurtdışında bulunan aynı bağımsız denetim kuruluşu ile hukuki bağlantısı olan ve bağımsız denetim kuruluşunun yönetim veya sermaye bakımından doğrudan ya da dolaylı olarak hakim bulunduğu veya ilişkili olduğu bir danışmanlık şirketi aracılığıyla yerine getiremeyeceklerdir. Bu kapsama, bağımsız denetim kuruluşunun yöneticileri ve ortakları tarafından verilen danışmanlık hizmetleri de girmektedir.

Ancak 3568 sayılı Kanun çerçevesinde; beyannamelerin ve finansal tabloların vergi mevzuatı hükümlerine uygunluğunu incelemek ve tasdik etmek, konu hakkında

yazılı görüş bildirmek ve rapor düzenlemek faaliyetleri yapılamayacak faaliyetler kapsamında değerlendirilmemektedir.

SPK'nın önceki yayımladığı bağımsız denetim tebliğlerindeki denetim şirketinin rotasyon süresini de uluslararası düzenlemeleri de dikkate alarak güncelleştirdiği ve uyumlaştırdığı dikkat çekmektedir. Buna göre; bağımsız denetim kuruluşlarının seçimi; bağımsız denetimlerde (özel bağımsız denetim dahil) en çok 7 yıl için müşteri yönetim kurulu tarafından yapılır.

Bağımsız denetim kuruluşunun tekrar aynı müşteri ile bağımsız denetim sözleşmesi imzalayabilmesi için en az iki hesap döneminin geçmesi zorunludur.

Bu tebliğle getirilen düzenlemeler uluslararası alanda yaşanan gelişmelerle paralellik göstermektedir.

3.1.3. Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik ile Getirilen Düzenlemeler

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun "Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmeliğin" 12. maddesinde; bağımsızlığın tanımı yapılarak bağımsızlıkla ilgili hususlar açıklanmıştır. Yönetmeliğin söz konusu maddesine göre;

"Bağımsızlık, yetkili denetim kuruluşlarının ortakları, yönetim kurulu başkan ve üyelerinin, denetçileri ile yöneticilerinin ve istihdam ettikleri bağımsız denetçilerin mesleki faaliyetlerini doğruluk, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik ilkeleri çerçevesinde yürütmelerini sağlayacak davranışlar ve anlayışlar bütünüdür."

şeklinde tanımlanmıştır.

Bağımsız denetçiler, çalışmaları sırasında ortaya çıkabilecek menfaat ilişkisinden uzak kalmak, dürüstlük ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek hiçbir müdahaleye olanak vermemek, bağımsız denetim sonucunda ulaştıkları görüşlerini, kendilerinin ya da başkalarının doğrudan veya dolaylı menfaatlerini düşünmeksizin raporlarında açıklamak zorundadır.

Yönetmeliğin bağımsızlık hükümlerinin yer aldığı 12. maddesinde “Bağımsızlığın Ortadan Kalktığı Durumlar” aşağıda belirtildiği gibi açıklanmaktadır.

“Yetkili denetim kuruluşları, ortakları, yönetim kurulu başkan ve üyeleri, denetçiler, yöneticiler ve istihdam ettikleri bağımsız denetçiler ile bu kuruluşların hukuki bağlantısı bulunan yurt içinde veya yurt dışında kurulu bağımsız denetim kuruluşları, denetlenen banka ile veya bankanın doğrudan ya da dolaylı olarak kontrol ettiği ortaklıklar ile ortaklık ya da piyasa koşullarına göre imtiyazlı bir şekilde kredi ilişkisine veya bağımsız denetimin etkin bir şekilde yapılmasını engelleyecek herhangi bir menfaat ilişkisine giremezler.

Bağımsız denetçi, bankanın ve bankanın doğrudan ya da dolaylı olarak kontrol ettiği ortaklıkların yönetimi ile ilgili karar alma sürecine katılamaz, bunlar ile bağımsızlık ilkesini zedeleyecek mali, ticari veya herhangi bir ilişki içinde ise bağımsız denetim faaliyetinde görev alamaz.

Geçmiş dönemlere ilişkin denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın, banka tarafından ödenmemiş veya buna karşın alacak davası açılmamış olması ya da denetim ücretinin, denetim sonuçları ile ilgili koşullara bağlanmış olması veya denetim işleminin tamamlanmasından sonra belirlenmesi durumunda bağımsız denetim faaliyetinde bulunulamaz.

Yetkili denetim kuruluşunun ortakları, yönetim kurulu başkanı ve üyeleri, denetçileri, yöneticileri ve istihdam ettikleri bağımsız denetçiler bir bankada yönetim kurulu başkanı, üyesi, denetçi, genel müdür, genel müdür yardımcısı veya imza yetkisine haiz banka personeli olamaz.

Yetkili denetim kuruluşunun veya ortaklarının, yönetim kurulu başkanı ve üyelerinin, denetçilerinin, yöneticilerinin ve istihdam ettikleri bağımsız denetçilerinin veya bunların 3. derece dahil kan ve 2. derece dahil kayın hısımları ile eşlerinin,

(a) Bankadan veya bankanın dahil olduğu risk grubundan, doğrudan veya dolaylı olarak menfaat sağladıklarının ya da menfaat sağlamalarına yol açacak bir teklif veya vaadde bulunulmasına karşın bu durumun yetkili denetim kuruluşunun yönetim kuruluna ve Kuruma yazılı olarak bildirilmediğinin ortaya çıkması,

(b) Banka veya ortaklarıyla veya bankanın yönetim, denetim veya sermaye bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu veya kontrolü altında bulundurduğu gerçek veya tüzel kişiler ile doğrudan veya dolaylı ortaklık ya da piyasa koşullarına göre imtiyazlı bir şekilde kredi ya da borç-alacak ilişkisine girmiş olduklarının belirlenmesi,

(c) Beşinci, altıncı, yedinci, sekizinci ve on birinci fıkralara aykırı hareket etmeleri durumunda bağımsızlıklarının ortadan kalktığı kabul edilir.”

“Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin”¹⁰² 3. maddesiyle bağımsızlığın ortadan kalktığı durumlara aşağıdaki hüküm eklenmiştir.

“Yetkili denetim kuruluşunun ortakları, yönetim kurulu başkanı ve üyeleri, denetçileri, yöneticileri ve bağımsız denetçileri başka bir bağımsız denetim kuruluşunda, değerlendirme veya derecelendirme hizmeti veren kuruluşlarda yönetim kurulu başkanı ya da üyesi, denetçi, yönetici veya ortak olamaz, bağımsız denetim, derecelendirme veya değerlendirme faaliyeti ile iştigal eden personel olarak çalışamaz.”

Yukarıdaki hüküm ile bağımsız denetçilerin değerlendirme ve derecelendirme meslekleriyle uğraşmaları engellenmiştir.

¹⁰² Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 24 Temmuz 2007 Tarih ve 26592 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

SPK'nın bağımsız denetim tebliğindeki düzenlemelere paralel olarak, BDDK Yönetmeliğinde de denetim kuruluşları, denetim kuruluşu ile hukuki bağlantısı olan Türkiye'de yerleşik diğer kuruluşlar ile bunların ortakları, yönetim kurulu başkan ve üyeleri, denetçileri, yöneticileri ve istihdam ettikleri bağımsız denetçileri; denetledikleri bankaya veya bankanın doğrudan ya da dolaylı olarak kontrol ettiği ortaklıklara, bağımsız denetim faaliyetleri ve 3568 sayılı Kanun çerçevesinde finansal tabloların ve vergi beyannamelerinin vergi mevzuatı hükümlerine uygunluğu bakımından incelenmesi, uygunluğunun tasdik edilmesi veya yazılı görüş verilmesi faaliyetleri dışında;

- Finansal bilgi sisteminin tasarımının yapılması ve uygulanması,
- Bilirkişi raporu hazırlanması,
- Aktüeryal hizmetler verilmesi,
- Yönetim veya insan kaynakları yönetimi ile ilgili hizmet verilmesi,
- Yatırım danışmanlığı hizmeti verilmesi,

gibi hizmetleri sunamaz.

“Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin” 3. maddesiyle bağımsız denetim şirketlerinin denetledikleri bankaya, bankanın doğrudan ya da dolaylı olarak kontrol ettiği ortaklıklara eğitim faaliyetlerinde de bulunabilecekleri ifade edilmiştir.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenlemelerine paralel olarak “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmeliğin” 12. maddesinde de aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Yetkili denetim kuruluşlarının ortakları, yönetim kurulu başkan ve üyeleri, denetçiler, yöneticiler ve istihdam ettikleri bağımsız denetçiler, görevlerinden ayrıldıkları tarihten itibaren asgari iki yıl geçmeden denetledikleri banka veya bankanın doğrudan ya da dolaylı olarak kontrol ettiği ortaklıkların yönetiminde

görev alamaz veya bağımsız denetim hizmeti ile beraber verilmesi yasaklanan hizmetlerle iştigal edemez.”

“Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelikte uluslararası gelişmeler de dikkate alınarak bağımsızlıkla ilgili konulara, denetim şirketi rotasyonuna ilişkin hükümler de eklenmiştir. Buna göre;

“Yetkili denetim kuruluşu adına bağımsız denetim çalışmalarını yürüten bağımsız denetçiler, aynı bankanın bağımsız denetim çalışmalarında birbirini izleyen azami beş hesap dönemi için görev alabilir. Banka, bir yetkili denetim kuruluşu ile birbirini izleyen asgari üç azami sekiz hesap dönemi için bağımsız denetim sözleşmesi yapabilir. Azami sürenin sonunda farklı ortaklık ve bağımsız denetçi kadrosuna sahip olsa bile yurt içi veya yurt dışındaki aynı bağımsız denetim şirketi ile hukuki bağlantısı bulunan bir başka yetkili denetim kuruluşu ile imzalanan bağımsız denetim sözleşmesi aynı yetkili denetim kuruluşu ile yapılmış kabul edilir.”

Yukarıdaki hüküm ile söz konusu denetim şirketi rotasyon süresinin SPK’daki düzenlemelere göre farklı olduğu göze çarpmaktadır.

3568 sayılı Kanun’un “Yasaklar” başlıklı maddesinde de belirtildiği gibi BDDK Yönetmeliğinde bağımsızlığın zedelenmesi açısından akrabalık ilişkileri incelenmiş ve belirli sınırlar çizilmiştir.

“Yetkili denetim kuruluşlarının ortakları, yönetim kurulu başkan ve üyeleri, denetçileri, yöneticileri ve istihdam ettikleri bağımsız denetçiler, 3. derece dahil kan ve 2. derece dahil kayın hısımları ile eşlerinin, ortağı, yönetim kurulu başkanı, üyesi, denetçisi, genel müdürü, genel müdür yardımcısı veya başka unvanlarla istihdam edilseler dahi, yetki ve görevleri itibarıyla genel müdür yardımcısına denk veya daha üst konumlarda icraî nitelikte görev yapan yönetici oldukları bankalarda bu Yönetmelik kapsamında denetim faaliyetinde bulunamazlar.”

“Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmeliğin “Kalite Güvence Sistemi” başlıklı 13. maddesinde;

“Yetkili denetim kuruluşu, bağımsız denetçilerinin mesleki ilkelere, ilgili düzenlemelere, kendisi tarafından belirlenen kalite güvencesi ilke ve uygulamalarına uygunluğunu ve hazırlanan bağımsız denetim raporlarının gerçek durumu yansıttığını teyit edecek bir kalite güvencesi sistemi kurmakla yükümlüdür.

Yetkili denetim kuruluşunun yönetim kurulunca seçilecek iki sorumlu ortak baş denetçi, kalite güvencesi sisteminin sağlıklı biçimde işlemesi ve bu sistemin etkinliğinin sürekli olarak izlenmesini sağlamak üzere görevlendirilir. Kalite güvencesine ilişkin standartların yazılı hale getirilmesi, bağımsız denetçilerin söz konusu standartlara erişiminin sağlanması, kalite güvencesine ilişkin ulusal ve uluslararası gelişmelerin izlenmesi, olabilecek değişiklikler doğrultusunda standartların güncellenmesi ve bağımsız denetçilere duyurulması, denetim sırasında mesleki ilkelere ya da yasal düzenlemelere uygunluğu zedeleyebilecek olağan ve olağüstü durumlar için önlemler oluşturulması bu ortakların sorumluluğundadır”

şeklinde ifade edilmektedir.

Bankalarda bağımsız denetim yetkisi almış denetim şirketleri tarafından kurulması zorunlu olan “Kalite Güvence Sistemi” ile ilgili olarak Yönetmeliğin bağımsızlıkla ilgili maddelerinde de aşağıdaki paralel düzenlemeler yapılmıştır.

“Yetkili denetim kuruluşunun ortakları ile yönetim kurulu başkan ve üyeleri, denetçileri, yöneticileri veya iştirak ettiği ortaklıkları, yetkili denetim kuruluşu adına denetim yapan bağımsız denetçilerin yürüteceği denetim çalışmalarının bağımsızlığını ve tarafsızlığını zedeleyecek müdahalelerde bulunamaz.

Bağımsız denetçiler, bağımsızlıklarını ya da yasal düzenlemelere uygunluğu tehlikeye düşürecek hususları ve bunları önleyici tedbirleri çalışma kâğıtlarına

aktarmak ve ilgili sorumlu ortak baş denetçiyi ve kalite güvencesi sisteminden sorumlu olmak üzere görevlendirilen sorumlu ortak baş denetçileri bilgilendirmekle yükümlüdür.

Yetkili denetim kuruluşunun ilgili sorumlu ortak baş denetçisi, bankanın denetim komitesi ile bağımsızlığı zedeleyecek hususları, bunlara karşı alınacak tedbirleri ve sağlanan ek hizmetleri müzakere eder ve sonuçları hakkında yazılı olarak yılda en az bir defa banka yönetim kuruluna sunulmak üzere banka denetim komitesine bilgi verir.”

BDDK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim şirketleri; Yönetmeliğin “Kalite Güvence Sistemi” başlıklı maddesine uygun bir kalite güvence sistemi kurmak durumundadırlar. Yönetmelikte de belirtildiği gibi kalite güvence sisteminin yazılı bir şekle getirilmesi zorunludur. Bu çerçevede bankalarda bağımsız denetim yetkisi almış bir denetim şirketinin kalite kontrol rehberi ile standart denetim paketinden yararlanılarak, BDDK’nın bağımsızlıkla ilgili düzenlemelerine paralellik gösteren hususlar çalışmanın konusu gereği ekte sunulmuştur.¹⁰³

Görüldüğü gibi BDDK’nın bağımsızlıkla ilgili hükümleri de SPK’nın düzenlemeleri gibi uluslararası alanda yaşanan gelişmeler sonucu ortaya çıkan düzenlemelerle benzerlik göstermektedir.

3.1.4. Yürürlükteki Türk Ticaret Kanunu Hükümleri ile Getirilen Düzenlemeler

Yürürlükteki Türk Ticaret Kanunu’nun (TTK) 347. ve devamı maddelerinde anonim şirketlerdeki denetim organı konusunda düzenlemeler yer almaktadır.

TTK’nın ülkemiz uygulamalarına, 1957 yılında yürürlüğe girmesine karşın; söz konusu düzenlemeler içerisinde denetçinin bağımsızlığıyla ilişkili hükümlerinin yetersiz kaldığı görülmektedir.

¹⁰³ Bkz. Ek 1: Kalite Güvence Sisteminin Gerektirdiği Bağımsızlığa Yönelik Politika ve Prosedürler

Söz konusu hükümlerden; TTK'nın 347. maddesinin f fıkrası 4. bendinde denetçilerin yönetim kurulu üyesi hatta şirketin memur ve müstahdemi bile olamayacakları belirtilmiştir.

3568 sayılı Kanun ile paralel bir düzenleme olarak; TTK'nın 349. maddesinde de denetçilerin yönetim kurulu üyelerinin usul ve fürundan (altsoy ve üstsoy) biri ile eşi ve 3. dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhri (kayın) hısmı olmaması hükmü yer almaktadır.

Denetçilerin genel kurul tarafından seçilip azledilmesi, ortaklık sözleşmesinde düzenleme yoksa denetçilerin ücretlerinin de genel kurul tarafından belirlenmesi, denetçilerin seçiminde hiçbir koşul ve ağırlaştırılmış yetersayı aranmaması, genel kurulda oy üstünlüğü sağlayan pay sahiplerinin seçime istedikleri gibi hakim olabilmesi gibi nedenlerden dolayı TTK düzenlemeleri içerisinde denetçilerin bağımsızlığının sağlanmasına yönelik olarak hiçbir tedbir alınmadığı görülmektedir.¹⁰⁴

Denetçilerle anonim ortaklık arasındaki hukuki ilişkinin temelinde vekalet ilişkisinin bulunmasına karşın, bu ilişkinin bir hizmet sözleşmesi de olabileceği görüşü;¹⁰⁵ Borçlar Kanunu'na göre “işçinin talimata uyma” borcu riskini ortaya çıkarmanın yanı sıra bağımsızlık açısından da sakıncalı bir yaklaşımdır.

3.1.5. Türk Ticaret Kanunu Taslağı ile Getirilecek Düzenlemeler

1957 yılında yürürlüğe giren ve günümüze kadar uygulanan 6762 sayılı TTK; Ülkemiz ticaret, sanayi ve hizmetler sektörünün ihtiyaçlarına cevap vermeye çalışmıştır.

¹⁰⁴ Seval Kardeş Selimoğlu ve Hülya Göktepe, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler”, **Mali Çözüm**, Yıl: 2007, Sayı: 81, Mayıs-Haziran, s. 23.

¹⁰⁵ Reha Poroy ve diğerleri, **Ortaklıklar ve Kooperatifler Hukuku**, İstanbul, Beta Basım Yayın, 1997.

Dünyada yaşanan ekonomik faaliyetlerin ülke sınırlarını aşması, yapılan uluslararası anlaşmalar, teknolojiye ortaya çıkan değişim ve gelişmeler, ülkelerin toplumsal, kamusal, ticari ve sınai yaşamını düzenleyen hukuk kurallarının yeniden şekillendirilmesi gereğini ortaya çıkarmaktadır. Bu süreçteki gelişmeler tüm dünya ülkelerini uluslararası hukuka uyumlu reformlar yapmaya zorlamaktadır. Bu bağlamda; ülkemizde de ihtiyaç duyulan söz konusu düzenlemelerin yapılarak uygulamaya geçmesi için çalışmalar başlatılmış durumdadır.

Bu çalışmalardan en önemlisi, Türk özel sektörünün yeniden yapılandırılmasının en büyük adımı olarak da adlandırılan Adalet Bakanlığı tarafından 1999 yılı sonunda kurulan “Ticaret Kanunu Komisyonu” tarafından hazırlanan ve uzun bir süre kamuoyunun görüşüne sunulduktan sonra Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM)’nin gündemine getirilen yeni “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı”dır.¹⁰⁶

Tasarıda denetçiler anonim şirketin organı olmaktan çıkarılmış, halka açık olsun ya da olmasın tüm anonim şirketlerin denetimi, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’na göre denetim yetkisi almış Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir unvanlı meslek mensupları ile bunların oluşturdukları bağımsız denetim kuruluşlarına bırakılmıştır.¹⁰⁷

Söz konusu tasarının 400. maddesinde denetçinin; çalışanları Yeminli Mali Müşavir veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavir sıfatını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabileceği, ancak küçük anonim şirketlerin¹⁰⁸ en az iki Yeminli Mali Müşaviri veya Serbest Muhasebeci Mali Müşaviri denetçi olarak seçebileceği belirtilmektedir.

¹⁰⁶ Yahya Arıkan, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Denetimle İlgili Maddelere Ait Görüş ve Değerlendirmeler”, **Mali Çözüm**, İSMMMO Yayın Organı, Sayı: 71, 2005, ss. 7-8.

¹⁰⁷ Mehmet Özbirecikli, “Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Nisan 2006, Sayı: 18, ss. 15-16.

¹⁰⁸ Şu üç şarttan en az ikisini taşıyan anonim şirketler küçük anonim şirket olarak nitelendirilmiştir (TTK Tasarısı md. 1523): 1. Aktifte gözüken zararın çıkarılmasıyla bulunan bilanço toplamının altı milyon YTL’yi aşmaması 2. Hesap döneminin son gününden önceki on iki ay içindeki satışlar toplamının on iki milyon TL’yi aşmaması 3. Yıllık ortalama çalışan sayısının 50 kişiyi aşmaması.

Tasarının söz konusu maddesinde denetçi olamayacak kişiler de ayrıca belirtilmiştir.

“Yeminli Mali Müşavir, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, bağımsız denetleme kuruluşu, bunun pay sahiplerinden biri ve Yeminli Mali Müşavirin, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirin, bağımsız denetleme kuruluşunun veya onun pay sahibinin yanında çalışan veya burada sayılanların mesleği birlikte icra ettikleri kişi veya kişiler,

(a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,

(b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanı veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa,

(c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin veya bir şirketin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi ya da sahibiyse veya bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse,

(d) Denetlenecek şirketle bağlantıda bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,

(e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,

(f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için beşinci bende göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,

(g) Birinci ile altıncı bendlerde yer alan koşulları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,

(h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin mesleki faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde

yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa denetçi olamazlar.”

Denetçi olamayacak kişiler incelendiğinde bu kişiler hakkında bağımsızlıkla ilgili şüpheler bulunduğu için denetçi olamayacakları belirtilmiştir.

Denetçinin bağımsızlığı konusunda çok titiz olan tasarı, denetçi ile denetlenecek olan şirket arasında yukarıda sıralanan ilişkileri denetçiliğe ve etiğe aykırı görmektedir. Denetlemenin mesleğin gereklerine ve etiğine uygun olarak gelecekteki risklerin tespitini de kapsayacak şekilde yapılması gerekir.

TTK Tasarısı’nda denetçi ile ilgili yer alan düzenlemelerin bağımsızlık ağıısından uluslararası alanda yaşanan gelişmelere ve SPK ile BDDK ‘nın denetçinin bağımsızlığıyla ilgili düzenlemelerine paralellik gösterdiği görölmektedir. Söz konusu paralelliliğin bir göstergesi de TTK Taslağı’nda; denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet verememesi veya bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapamaması hükmüdür.

Ayrıca bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirket için altı yıl arka arkaya denetçi raporu vermesi durumunda, söz konusu bağımsız denetleme kuruluşu veya o şirketin denetimi için görevlendirdiğı denetçi ile onunla birlikte çalışan denetim takımının en az dört yıl için değıştirmesi gerektiğı hükmü TTK Alt Komisyon Raporu’na göre yeniden düzenlenmiştir. Yeni düzenlemeye göre; bağımsız denetleme kuruluşu, bir şirket için yedi yıl arka arkaya denetçi raporu vermişse, yedinci yılın sonunda denetçi iki yıl için değıştirilecektir. Bu düzenleme aynı zamanda Sermaye Piyasası Kanunu’nda yapılan düzenleme ile benzerlik göstermektedir.

3.2. Türkiye’ de Denetçinin Bağımsızlığına İlişkin Düzenlemelerin Uluslararası Düzenlemeler İle Karşılaştırılması

Muhasebenin temel kavramlarından “Tarafsızlık ve Belgelendirme” kavramının gerçekleştirilmesi için de büyük bir önem taşıyan “bağımsızlık” kavramını belirleyen mesleki standartların ve özel düzenlemelerin ayrıntıları ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Farklılıklar genellikle¹⁰⁹;

- Bağımsızlık kurallarının uygulanacağı denetim şirketinin içindeki ve dışındaki kişilerin kapsamı,
- Denetlenen firma ile denetim şirketi veya çalışanlarının finansal, istihdam veya diğer ilişkilerinin türleri,
- Bir denetçinin, denetlenen firmaya sunabileceği denetim dışı hizmetlerin çeşitleri,
- Bağımsızlık tehditlerinden korunmak için uygulanması gereken tedbirler,

vb. gibi durumlarda ortaya çıkmaktadır.

Söz konusu farklılıkları ülkemizdeki düzenlemeler ve uluslararası alandaki kurallarla karşılaştırdığımızda; denetçi bağımsızlığı konusunda en kapsamlı düzenlemelerin Sarbanes-Oxley Yasası’nın tüm dünyada yarattığı etkiyle, SPK ve BDDK tarafından yapıldığı ve yakın zamanda da güncelliklerinin sağlandığı görünmektedir.

SPK’ nın ve SEC’in denetçilerin bağımsızlığını ortadan kaldıran durumlar ile ilgili düzenlemeleri bazı farklılıklar olmasına karşın büyük ölçüde benzerlik göstermektedir. Bu farklılıklardan en önemlisi, SPK düzenlemesinin neredeyse her türlü danışmanlık işini denetçi bağımsızlığını ortadan kaldıran işler arasında saymasıdır. SEC’in danışmanlık hizmetleri konusundaki yaklaşımı ise daha seçicidir. Yalnızca belli bazı danışmanlık işlerinin denetim işiyle birlikte yapılmayacağı, bunun dışındaki işlerin ise denetim komitesinin ön onayına tabi olarak yapılabileceği kabul edilmiştir. Danışmanlık hizmetleri de dahil olmak üzere izin verilmeyen

¹⁰⁹ Uzay, s. 15.

hizmetlerin, denetim ile birlikte yapıldığında “Çıkar Çatışması” yaratabilecek türden işler olması nedeniyle denetçi bağımsızlığını ortadan kaldıran işler arasında sayılmaktadır. SEC, yasakladığı işlerde büyük ölçüde “Çıkar Çatışması”nın var olup olmadığı hususunu gözetmiş, var olduğu durumlar için yasaklama getirmiştir.

SPK ise, bu tür seçici bir yaklaşım yerine daha geniş bir yasaklama içine girmiştir. Herhangi bir çıkar çatışması oluşmaması durumunda bile, aynı denetlenen firmaya danışmanlık hizmeti ile denetim hizmetinin bir arada sunulmasında denetçinin bağımsızlığının ortadan kalkacağı belirtilmektedir.¹¹⁰

SPK’nın söz konusu anlayışına karşın ülkemizde denetim şirketlerinin bağımsızlık standardıyla ters düşecek şekilde, işletmelere çeşitli konularda yardımcı olduğu görülmektedir. Daha önce yapılan bir çalışmada Sermaye Piyasası Kurulu tarafından bağımsız denetim yetkisi verilen firmaların işletmelere, muhasebe sistemlerinin kurulması, yönetim danışmanlığı ve vergi konusunda danışmanlık gibi bağımsız denetim standardı ile bağdaşmayacak konularda yardımcı oldukları saptanmıştır.¹¹¹

Ayrıca SPK’da denetim şirketlerinin aynı denetlenen firmaya denetim hizmeti ile birlikte sunacağı yeminli mali müşavirlik hizmetlerinin bağımsızlığı bozmayacağı kabul edilmiştir. Ancak ilgili düzenlemeye bakılınca “*beyannamelerin ve finansal tabloların vergi mevzuatı hükümlerine uygunluğunu incelemek ve uygunluğu tasdik etmek, konu hakkında yazılı görüş vermek ve rapor düzenlemek faaliyetleri*” ifadesinin son derece sınırlayıcı ve dar yorumlanmaya açık olduğu görülmektedir. Bu hükme göre yalnızca tam tasdik denetimi ve bu kapsamda sağlanan müşavirlik hizmetinin denetçi bağımsızlığını zedelemeyeceği, bunun dışında her türlü mali danışmanlığın sorun yaratabileceği düşünülebilir. Çünkü her türlü vergi ve mali müşavirlik hizmetlerinin, finansal tabloların ve beyannamelerin vergi mevzuatına

¹¹⁰ Güngör, Mayıs, 2003, Sayı: 125.

¹¹¹ Adnan Dönmez ve diğerleri, “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**, Yıl: 2005, Sayı: 9, s. 66; Adnan Dönmez, “Ülkemizdeki Bağımsız Dış Denetim Sürecinin İşleyişine İlişkin Bir Değerlendirme”, **Akdeniz Üniversitesi S.B.E. İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi**, Antalya, 2000.

uygunluğu ve tasdiki çerçevesinde verilmesi söz konusu değildir. Bu hizmetten bağımsız ve ayrı olarak mali mevzuatın çeşitli konularıyla ilgili olarak danışmanlık hizmeti sağlanması da mümkün ve son derece yaygın bir uygulamadır. Bu hizmetlerin denetçi bağımsızlığını zedelediğini; denetim işiyle birlikte aynı müşteriye verildiğinde, bağımsızlığın kaybedileceğini kabul etmek meslek açısından hizmet çeşitliliğini sınırlayıcı bir etkisi olur.¹¹²

Sarbanes-Oxley Yasası'nda, vergi ile ilgili yukarıda sözü edilen hizmetler bakımından denetim komitesinden izin alınması koşulu getirilmiş olması da, SPK düzenlemeleriyle farklılık oluşturan hususlardan birisidir.

Sarbanes-Oxley Yasası'nda denetim komitesi, yönetimle denetim şirketi arasında, yönetimden bağımsız bir gözetim organı olarak kabul edilmekte ve denetçinin bağımsızlığını sağlamada önemli bir rol üstlenmesi beklenmektedir.

Denetim firmasının sözleşmeyi denetim komitesiyle yapması, ücretinin denetim komitesi tarafından belirlenmesinin ve faaliyetlerinin denetim komitesi tarafından değerlendirilmesinin denetçi bağımsızlığını sağlamada önemli olduğu vurgulanmaktadır. Denetim komitesi denetim dışı hizmetlere ön onay verirken, söz konusu hizmetin verilmesinin denetçi bağımsızlığını zedeleyip zedelemeyeceğini göz önüne alması gerekmektedir.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in (Seri: X, No: 22) 25. maddesinde de denetim komiteleriyle ilgili uluslararası düzenlemelere paralel şu ifadeler yer almaktadır.

“Hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar (bankalar hariç); yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilen en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite kurmak zorundadırlar. Komitenin iki üyeden oluşması halinde her ikisinin, ikiden fazla üyesinin bulunması halinde üyelerin çoğunluğunun, genel müdür veya icra komitesi üyesi gibi doğrudan icra fonksiyonu üstlenmeyen ve

¹¹² Güngör, Mayıs, 2003, Sayı: 125.

yönetim konularında Murahhaslık sıfatı taşımayan yönetim kurulu üyelerinden oluşması zorunludur.

Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilir.

Ortaklığın hizmet alacağı bağımsız denetim kuruluşu ile bu kuruluşlardan alınacak hizmetler denetimden sorumlu komite tarafından belirlenir ve yönetim kurulunun onayına sunulur.”

Türkiye gibi hisselerin doğrudan ve dolaylı bir şekilde belli kişi ve grupların elinde toplandığı bir ülkede, yönetim kurulu üyeleri büyük sermaye paylarının temsilcisi olarak şirket yönetiminde söz sahibidirler. Şirketlerin halka açılma oranı düşük ve toplam yatırımcı sayısı da çok az olduğundan yatırımcıların ellerindeki şirket hisselerini satmaları ve hisse senedi fiyatlarının düşmesi hâkim ortaklar açısından bir değer taşımamaktadır. Yatırımcılar sayıca az olduğundan büyük pay sahiplerinin gücünü sınırlandıracak bir örgütlenme içine girememişlerdir. Böyle bir yapıda şirket üst yönetimi de hâkim ortakların aile bireylerinden veya yakınlarından, ya da onların denetimindeki kişilerden oluşmaktadır. Nispeten kurumsal bir yapıya sahip şirketlerde genel müdür ve mali işlerden sorumlu genel müdür yardımcısı hâkim ortaklar veya aile bireyleri dışında profesyonel kişiler arasından seçilebilir. Ancak yönetim kurulunun, yönetimden bağımsız olması olası değildir. Gerçekte bu durumun tam tersi geçerlidir. Yönetim kurulu üyelerinden oluşacak bir denetim komitesi şirketin hâkim ortaklarının çıkarını gözeterek hareket edecektir. Böyle bir ortamda denetim firmasının şirket yönetimi yerine, denetim komitesinin gözetiminde denetim yapmasının herhangi bir farkı olamayacaktır.¹¹³

Bunun yanı sıra; SPK ve BDDK düzenlemesinde bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlarda yer alan “geçmiş dönemlere ait denetim ücretinin müşteri

¹¹³ Talu, <http://www.modav.org.tr/yazard.asp?yzrid=1&yaziid=28>, (19.11.2007).

tarafından ödenmemesi” durumu genel kabul görmüş denetim standartlarında yer almamaktadır.

Finansal menfaatlerin karşılaştırılmasına ilişkin olarak SEC ve AB düzenlemelerinde, finansal menfaatin “önemliliği” vurgulanmaktadır. AB düzenlemelerinde finansal menfaatin olması ya da “ihtimalinin bulunması” denetçi bağımsızlığını zayıflatır denilmekte ve denetlenen firmaya “kefil olma” ile denetlenen firmadan “hizmet almanın” denetçi bağımsızlığını zayıflattığı belirtilmektedir.

Akrabalık ve kişisel ilişkiler kısmında; SEC’de yakın aile ve akrabanın tanımı yapılmıştır. SPK ise, bu konuda “3. dereceye kadar” ibaresi ile kapsamı çok geniş tutmuştur. Ayrıca SEC, finansal menfaatin denetlenen firmada “hisse oranı % 5 ve fazlası” ifadesiyle bir önemlilik sınırı belirlemiştir. AB düzenlemelerinde ise, aile ve yakın akraba dışında “kişisel ilişkinin” olup olmadığına da denetçinin dikkat etmesi gerektiği belirtilmiştir.

Denetlenen firmada daha önce çalışan birinin denetim şirketinde çalışmasına ilişkin olarak, SPK’nın herhangi bir düzenlemesi bulunmamaktadır. Bu konuda ayrıca, AB düzenlemesi kişinin çalıştığı işletme ile ilgili denetim ekibinde yer alabilmesi için “2 yıllık” bekleme döneminin geçmesi gerektiğini belirtmektedir.

Denetlenen işletmeden veya grubundan alınan ücretlerin, denetim şirketinin ücret gelirlerinde önemli bir yer tutmasına ilişkin de SPK veya BDDK’nın herhangi bir düzenlemesi bulunmamaktadır. Bu konuda uluslararası düzenlemelerle güncelliği sağlayacak hüküm Türk Ticaret Kanunu taslağında yer almaktadır.¹¹⁴

AB ve SEC düzenlemelerinde denetlenen firmaya, denetim dışı hizmetlerin sunumu, SPK’nın yaptığı gibi bütün olarak yasaklamak yerine o hizmetlerle ilgili açıklamalar yapılarak, belirli koşulları sağlaması durumunda yasak kapsamına gireceği belirtilmektedir. Temel ölçüt ise denetçinin, kendini denetlenen firmanın bir

¹¹⁴ Bkz. TTK Taslağı 400. Madde.

elemanı gibi hissetmemesidir. Yoksa yapılan çalışmalar denetim faaliyetinin bir gereği ise ve finansal raporlamayı etkilemiyorsa denetim komitesinin n onayı ile denetim müşterisine verilebilir.¹¹⁵

SPK ve BDDK'nın, muhasebe ve kurumsal yönetim skandallarının başkenti haline gelen ABD'nin sermaye piyasasını düzenleyen kurumu SEC'den farklılaştığı alanlardan birisi de “rotasyon” konusudur. SEC, denetçi rotasyonunu öngörürken, SPK ve BDDK denetim firması rotasyonunu öngörmüştür. Bir başka deyişle, uluslararası düzenlemelerde rotasyon kurum bazında değil bireysel denetçi bazında getirilmektedir. Dolayısıyla denetçiler değiştirilmek kaydıyla denetim şirketinin aynı firmayı yıllarca denetlemesi olasıdır. Bu bağlamda, ülkemizdeki rotasyon koşulunun denetçinin bağımsızlığını sağlamada daha etkin olduğu ifade edilebilir.

Denetim şirketlerinin belli bir hizmet kalitesini ve standartlarını devam ettirebilmesi için yetkin denetim ekiplerini yetiştirebilmesi ve elinde tutması, tahmin edilebilir büyük iniş ıkışlar göstermeyecek bir iş hacminin var olmasıyla ilgilidir. Yalnızca yasal zorunluluk nedeniyle belli bir süre sonunda denetim müşterisinin kaybedilmesinin denetim şirketlerinin uzun vadeli düşünmelerine engel olabilme olasılığı bulunmaktadır.

3568 sayılı Kanun'da ise bağımsızlık erevesindeki Yeminli Mali Müşavirlerin defter tutamayacaklarına ilişkin hüküm; mesleğin konusuna giren işlerin yapılmasında başka bir yasaklama veya sınırlamanın söz konusu olmadığını göstermektedir. Dolayısıyla uluslararası düzenlemelerinin aksine, denetim hizmetinin danışmanlık hizmetiyle veya diğer işlerle birlikte yapılmasına engel oluşturacak bir anlayış söz konusu değildir.¹¹⁶

Ayrıca 3568 sayılı Kanunda genel kabul görmüş denetim standartları ile uyum sağlayacak lde bir düzenleme yapılmamıştır.

¹¹⁵ Uzay, s. 16.

¹¹⁶ Güngör, Mayıs, 2003, Sayı: 125.

AB Revize 8. Yönergesi ile karşılaştırıldığı zaman; gerek 8. Yönerge gerekse 3568 sayılı Kanun'da meslek mensuplarının bağımsızlığı ve mesleki açıdan dürüstlük, mesleğin temel ilkeleri olarak kabul edilmiştir. 8. Yönerge'de denetçilerin bağımsızlığı konusundaki düzenlemeler üye ülkelerin otoritelerine bırakılmıştır. 3568 sayılı Kanun'da ise bağımsızlık konusuna ayrıntılı yer verilmemiştir.

SONUÇ

Günümüze kadar muhasebe ve denetim mesleği, dünyada ve Türkiye’de ilgililere ve topluma doğru ve güvenilir bilgi sunulmasında önemli fonksiyonlar icra etmiştir. Küreselleşme olgusu, kamuya ve diğer ilgililere bağımsız ve tarafsız güvenilir bilgi sunulması ihtiyacını giderek arttırmıştır. Dolayısıyla, denetim mesleğinde bağımsızlık ilkesinin önemi daha da öne çıkmıştır.

Muhasebe skandallarının önlenmesi ve yatırımcıların bağımsız denetçilere olan güvenin yeniden sağlanması amacıyla, bağımsızlık ilkesi ve bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlara ilişkin dünyadaki gelişmelere paralel olarak ülkemizde de önemli değişiklikler yapılmıştır.

Ülkemizdeki mevzuat içerisinde bağımsızlık kavramı çok dağınık ve hukuki bakımdan da bağlayıcılığı olmayan bir şekilde düzenlenmiştir. Türkiye’de henüz meslek mensuplarının bağımsızlığı ile ilgili tam anlamıyla kapsamlı bir düzenleme bulunmamaktadır. “Bağımsızlık” doğrudan meslekle ilgili bir kavramdır. Ancak meslekle doğrudan ilgili bu kavram konusunda ayrıntılı düzenlemeler, meslekle doğrudan ilgili olmayan kurumlar tarafından çıkarılan yönetmelikler ve tebliğlerle sağlanmaya çalışılmaktadır. Meslek mensuplarının bağımsızlıkları ile ilgili ana ilkelerin, unsurların ve çerçevenin kanunla düzenlenmesinin yerinde olacağı; aksi takdirde yalnızca yönetmelik ya da benzeri idari düzenleyici işlemlerle sorunun çözümlenmeye çalışılmasının doğru olmayacağı kuşkusuzdur.

3568 sayılı Kanun’da denetim görevini yerine getiren meslek mensuplarının bağımsızlığı tam olarak tanımlanmamıştır. Böyle bir tanımın bulunmamasına karşın Kanun’da, ilgili yönetmeliklerde ve mecburi meslek kararlarında bağımsızlık kavramına yer verilmiştir.

Kanun’un gerekçesi ve diğer ilgili düzenlemeler incelendiğinde, meslek mensuplarının tam olarak bağımsız oldukları da söylenemez. Kanun’un bağımsızlık

kavramına vermesi gereken anlam, YMM’lerin özel bir devlet denetçisi konumunda olmamalarını gerektirir.

3568 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat içerisinde rotasyona da yer verilmemiştir. 13 Haziran 1989’da Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı Kanun’un bağımsızlık açısından uluslararası alanda yaşanan gelişmeler karşısında güncellenmediği ve güncelleştirilmiş şeklinin Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne taslak şeklinde sunulmasına karşın, halen yasalaşmadığı görülmektedir.

Sermaye Piyasası Kanunu açısından ise durum değerlendirildiğinde, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)” öncesi denetçi bağımsızlığına ilişkin kurallara başlıca iki tebliğde yer verilmiştir. Bunlar; Seri X, 16 numaralı ve Seri X, 19 numaralı tebliğlerdir. Seri X, 19 numaralı tebliğin hazırlanmasında 30 Temmuz 2002 tarihli Sarbanes-Oxley Yasası etkili olmuştur. Küreselleşmenin sonucu olarak, yabancı sermayenin ülkemize girişi açısından ülkemizde de Sarbanes-Oxley Yasası gibi benzer düzenlemelere gereksinim duyulmuştur. Denetçi bağımsızlığı konusunda en kapsamlı düzenlemelerin Sarbanes-Oxley Yasası’nın tüm dünyada yarattığı etkiyle, SPK ve BDDK tarafından yapıldığı ve yakın zamanda da güncelliklerinin sağlandığı görülmektedir.

Mevcut uygulamada, söz konusu tebliğlerin denetçinin bağımsızlığına ilişkin hükümleri Seri X, 22 numaralı tebliğ ile tek çatı altında toplanmış ve uluslararası alandaki gelişmelere yakınsaklaştırılmıştır.

BDDK Yönetmeliğinde ise, genellikle SPK Tebliği’ne paralel düzenlemeler görülmekle beraber, bağımsız denetim şirketlerinin kurmak zorunda olduğu “Kalite Güvence Sistemi” uygulaması ile bağımsızlık konusunda yakın zamanda ciddi düzenlemelere gidileceği görülmektedir.

Gerçek denetim olgusunu ve denetçinin bağımsızlığı ilkesini göz ardı eden, denetçiyi şirketin iç organı gibi gören mevcut TTK’ya göre, yeni TTK taslağı; ilgili

hususlarda birçok önemli konuda uluslararası düzenlemelere uyum sağlayan çok sayıda yenilik ve düzenlemeyi beraberinde getirmektedir.

Mevcut TTK ile TTK tasarısını bağımsızlık açısından karşılaştıracak olursak; TTK' nın 347. maddesinde denetçilerin sahip olması gereken nitelikler sıralanmıştır. Denetçilerin gerçek kişi olması, yarıdan bir fazlasının T.C. vatandaşı olması ve yönetim kurulu üyesi olmaması gibi nitelikler sayılmış, ancak görevin yerine getirilebilmesi için gereken ehliyet ve bağımsızlık aranmamıştır. Tasarı ile denetçinin bağımsız ve uzman olmasına yönelik düzenlemeler de eklenmiştir. Bağımsız denetim kuruluşlarının ortaklarının Yeminli Mali Müşavir veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanını taşımaları gerekir. Bu düzenlemeyle, mesleki yeterliliği ispatlanmış meslek mensuplarınca amaca uygun “gerçek” denetimi öngören bir mekanizma getirilmiştir. Ayrıca denetçilerin anonim şirkette pay sahibi olamamalarının yanı sıra, denetledikleri anonim şirketle herhangi bir şekilde bağlantılarının da bulunmaması gerekir. Bağımsızlığı sağlamak için tasarının 400. maddesinde denetçi olamayacaklar açıkça belirtilerek sıralanmıştır.

SPK ve BDDK, ABD'nin sermaye piyasasını düzenleyen kurumu SEC'den rotasyon konusunda farklılaşmaktadır. SPK ve BDDK denetim firması rotasyonunu öngörürken, SEC denetçi rotasyonunu öngörmektedir. Bir başka ifadeyle, uluslararası düzenlemelerde rotasyon kurum bazında değil bireysel denetçi bazındadır. Dolayısıyla denetçiler değiştirilmek suretiyle denetim şirketinin aynı firmayı yıllarca denetlemesi olasıdır. Bu bağlamda ülkemizdeki rotasyon koşulunun denetçinin bağımsızlığını sağlamada daha etkin olduğu ifade edilebilir.

SPK, BDDK ve TTK taslağı açısından rotasyon ile ilgili düzenlemeler incelendiğinde; denetim şirketi rotasyonu ilkesi benimsenmesine karşın, rotasyon sürelerinde SPK ve TTK taslağındaki düzenlemeler paralellik göstermekle birlikte BDDK'nın bağımsız denetim yönetmeliğinde denetim şirketlerinin birbirini izleyen asgari üç, azami sekiz hesap dönemi için denetledikleri bankayla bağımsız denetim sözleşmesi yapabilecekleri belirtilmiştir. BDDK yönetmeliğindeki söz konusu

rotasyon süresi; uluslararası düzenlemelerle ve ülkemizdeki güncel mevzuatla farklılık göstermektedir.

Yukarıda sıralanan ilgili kurumların düzenlemelerindeki ortak nokta; denetçinin bağımsızlığının, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünü olduğudur. Denetçilerin dürüst ve tarafsız olmalarının yanında, bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir.

Bu bağlamda, denetçilerin bağımsızlığının korunması ve mesleğin işlevini gereği gibi yerine getirebilmesi için yapılan düzenlemelere ek olarak bir takım çözüm önerileri getirilebilir. Bu çerçevede;

- Denetim mesleğinin TÜRMOB'dan başka bir sahibi olup olmadığına ve olup olmayacağına,
- SPK'nın mesleki standartları belirleme konusunda ayrı düzenlemeler yapmasının doğru olup olmadığına,
- TÜRMOB tarafından denetçinin bağımsızlığına yönelik "rehber" niteliğinde el kitapları hazırlanarak, yayımlanmasına,
- Denetim ücretinin doğrudan müşteriden alınması yerine, bağımsız niteliği olan bir kurum veya bağlı bulunduğu oda aracılığıyla tahsil edilebilirliğinin sağlanmasına,
- TÜRMOB / Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) bünyesinde meslek ahlak komitesi oluşturulmasına ve bu komitenin tüm meslek mensupları için etik kuralları kodlayarak yayımlamasına,
- Meslek ruhsatının, kamunun ve diğer ilgililerin doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmasında bir güvence olduğunun tüm kesimlere aktarılmasına,
- Halka açık şirketlerde imza yükümlüsü olarak belirlenen mali işlerden sorumlu kişilerin 3568 sayılı Kanun kapsamında meslek mensubu olmasına,

- Denetçilerin beklentileri doğrultusunda, Türkiye’de denetim kalitesini arttırmak için son yıllarda AB ülkelerinde ve ülkemizde de uygulanmaya başlanan “Kalite Güvence Sistemi”ne işlerlik kazandırılmasına ve etkin denetim için kamu gözetim kurulu oluşturmaya yönelik değerlendirme çalışmalarının sonuçlandırılmasına,
- Denetçinin bağımsızlığını sağlama konusunda asıl sorumluluğu bulunan bağımsız denetçilere; meslek etiğinin, zorunlu meslek içi eğitim yoluyla kazandırılmasına,

yönelik çabaların gösterilmesi faydalı olacaktır.

Ayrıca günümüzde denetçinin bağımsızlığı konusunda, şirketlerin denetim komitelerinin önem kazanan rolü, halka açık şirketlerin denetim komitesinin de bağımsız olmasını gerektirmektedir. Bu nedenle, denetim komitesinin en az bir üyesinin 3568 sayılı Kanun’a göre yetki almış Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir olması da sağlanabilir. Bu gereksinim denetimin etkinliğini sağlamak açısından da yerinde olacaktır.

KAYNAKLAR

AB’de Yasal Denetçilerin Bağımsızlığı: Bir Dizi Temel İlkeler, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32002H0590:EN:NOT>, Erişim Tarihi: 22.11.2007

AB’de Yasal Denetimin Güçlendirilmesine İlişkin Tebliğ, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52003DC0286:EN:NOT>, Erişim Tarihi: 22.11.2007.

AMOR, Kevin, Alan Warner. “Uncovering Creative Accounting”, Prentice Hall, Financial Times, 2003.

ARIKAN, Yahya. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Denetimle İlgili Maddelere Ait Görüş ve Değerlendirmeler”, **Mali Çözüm**, İSMMMO Yayın Organı, Sayı:71, 2005.

BAKER, C. Richard, Rick Hayes. “Reflecting from over substance: the case of Enron Corp.”, **Critical Perspectives on Accounting**, Volume 15, 2004.

Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik, 01.11.2006 Tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete.

Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 24 Temmuz 2007 Tarih ve 26592 sayılı Resmi Gazete.

BERKSOY, Hidayet. **Muhasebe Denetimi**, İzmir SMMMO Hizmet ve Eğitim İşletmesi, İzmir, Mayıs 2006.

BOZKURT, Nejat. **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınları, Mart 2006.

Code of Ethics for Professional Accountants, <http://homepage.test.ifac.org/ethics>,
Erişim Tarihi: 13.11.2007.

ÇALDAĞ, Yurdakul. **Denetim ve Raporlama**, Gazi Kitapevi, Ankara, 2007.

DAĞLI, M. Kubilay. Aracı Kurumlarda İç Kontrol Sisteminin Önemi ve İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi, **SPK Yeterlik Etüdü**, 2000.

DEMİRKAN, Şefika. **Denetim**, İzmir, 2007.

DÖNMEZ, Adnan vd. “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**, Yıl: 2005, Sayı: 9.

DUMAN, Ömer. **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, Temel Eğitim Staj Merkezi, Ankara, Yayın No:37.

ERDİKLER, Şaban. “Bağımsız Denetimin Sahibi Kim?”, **Dünya Gazetesi**, 22.01.2003.

ERDOĞAN, Melih. **Denetim**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş 2.Baskı, Ankara, Şubat 2005.

GÖKALP, Füsün. “Genel Hatları ile Sarbanes-Oxley Kanunu ve Türkiye’deki Şirketlere Etkisi”, **Analiz Dergisi**, Cilt: 5, Yıl: 14, Sayı: 14, Ekim, 2005.

GÜCENME, Ümit. **Muhasebe Denetimi**, Aktüel Yayınları, Kasım 2004.

GÜNGÖR, A. Feridun. “Denetçi Bağımsızlığı Konusunda Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler-I”, **E-Yaklaşım**, Nisan, 2003, Sayı: 124.

GÜNGÖR, A. Feridun. “Denetçi Bağımsızlığı Konusunda Sarbanes-Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler-II, **E-Yaklaşım**, Mayıs, 2003, Sayı: 125.

GÜRBÜZ, Hasan. **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1995.

GÜREDİN, Ersin. **Denetim**, 10. Baskı, Ekim 2000, İstanbul.

JOHNSON, W. Arnold. **Principles of Auditing**, New York, 1985.

KAVAL, Hasan. **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi**, 2. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara, Ekim 2005.

KAVUT, Lerzan. “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye’deki Durumu”, **MÖDAV Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Yıl: 2000, Cilt: 2, Sayı:4.

KAYA, Mehmet Emin. **Bağımsız Denetim Mevzuatı**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Haziran 2007.

KAYIM, Ali. “1984’ten 2006’ya Avrupa Birliği’nde Yasal (Mali) Denetim: Revize 8. Direktif Neler Getiriyor?”, **Mali Çözüm**, İSMMMO Yayını, Yıl: 2006, Sayı: 76.

KEPEKÇİ, Celal. **Bağımsız Denetim**, Genişletilmiş 5. Baskı, Avcı Ofset Matbaacılık, Ekim 2004, Ankara.

KIRLIOĞLU, Hilmi, Nermin Akyel. “Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşananlar”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı: 23, Temmuz, 2004.

LEHNART, J. Nomon, L. Philip Depplese. **Montgomery’s Auditing**, New York, 1989.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, Nisan 1999, Güncelleştirilmiş 2. Baskı.

MUFAD Yuvarlak Masa Toplantısı, “ABD’ de Yeni Muhasebe Denetim Yasası ve Türkiye’ deki Yansımaları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı: 18, Nisan, 2003.

MUTLU, Mustafa. “Sistem Çöküyor! Süper Balon Patlıyor mu? Bölüm-3”, **Star Gazetesi**, 21 Temmuz 2002.

ÖZBİRECİKLİ, Mehmet. “Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Nisan 2006, Sayı: 18.

ÖZER, Mevlüt. **Denetim I**, 1. Baskı, Ocak 1997, Özkan Matbaası, Ankara.

POROY, Reha vd. **Ortaklıklar ve Kooperatifler Hukuku**, İstanbul, Beta Basım Yayın, 1997.

PricewaterhouseCoopers, **Navigating the Sarbanes Oxley Act 2002**, March 2003.

RAMAMOORTI, S. Internal Auditing: History, Evolution, And Prospects, In Bailey, Research Opportunities in Internal Auditing, Altamonte Springs Florida: IIA, 2003.

Revize 8. Direktif, <http://www.tmud.org.tr/kaynaklar/direktif2.pdf>, Erişim Tarihi: 17.10.2007.

SALTOĞLU, Müge. “Yaratıcı Muhasebede Özel Amaçlı Şirketlerin Rolü ve Enron Örneği”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Eylül 2003, Sayı:10.

Sarbanes-Oxley Yasası, <http://f11.findlaw.com/news.findlaw.com/hdocs/docs/gwbush/sarbanesoxley072302.pdf>, Erişim Tarihi: 01.11.2007.

SAYAR, Zafer. SPK 'nın Muhasebe ve Bağımsız Denetime İlişkin Mevzuatı Kapsamında Bağımsız Denetçilerden Beklentiler, **SPK Yayını**, Ankara 2005.

SELÇİK, Muhlis. “Denetim Mesleğinde Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar”, **1. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu, 7. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İSMMMO Yayınları 58, İstanbul, Mart 2006.

SELİMOĞLU, Seval Kardeş, Hülya Göktepe. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler”, **Mali Çözüm**, Yıl: 2007, Sayı: 81, Mayıs-Haziran.

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 03.01.1990 Tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazete.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı, 18.10.2001 Tarih ve 24557 sayılı Resmi Gazete.

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik, 02.01.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği (Seri: X, No: 22), 12.06.2006 Tarih ve 26196 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete.

SÜER, Ayça Zeynep. **Muhasebe Mesleğinde Enron Vaka'sı ve Getirdikleri**, Eylül 2004, İstanbul.

SÜER, Ayça Zeynep. “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler”, **6. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu**, İSMMMO Yayını, Yayın No: 49, İstanbul, 2004.

TALU, Hülya. “Denetimde Bağımsızlık ve Etkinliğin Sağlanması Açısından Sarbanes-Oxley Yasası’nın Değerlendirilmesi”, <http://www.modav.org.tr/yazard.asp?yzrid=1&yaziid=28>, Erişim Tarihi: 19.11.2007.

TEK, Nergis, Fatma Tektüfekçi. **Finansal Muhasebe**, Birleşik Matbaacılık, İzmir, Kasım 2007.

TEMEL, Nizamettin. **Sivil Toplum Kuruluşları ve Bağımsız Denetim**, <http://www.erciyesymm.com.tr/Ekler/kitap.pdf>, (06.12.2007).

TORAMAN, Cengiz. “Enron Olayı ve Bu Olaydan Çıkarılması Gereken Dersler”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)**, Sayı: 15, Temmuz 2002.

TÜRKİTAN, Güliden. “Çağdaş Bağımsız Denetim ve Türkiye’deki Durum” (Basılmış Tez), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1990.

TÜRMOB, **Sınırlı Uygunluk Denetimi El Kitabı**, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2002.

TÜDESK, **Uluslararası Denetim Standartları**, TÜRMOB Yayınları-238, 2006.

UYSAL, Özgür Özmen. “Sarbanes-Oxley Yasası ve Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu’nun (SEC) Düzenlemeleri Açısından Bağımsız Denetim Olgusu”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Eylül 2004.

UYSAL, Özgür Özmen. “Bağımsız Denetim, Ahlaki Kodlar ve Bireysel Ahlakın Alanı”, **Türkiye XXI. Muhasebe Eğitim Sempozyumu**, Muğla, 2002.

UYSAL, Özgür Özmen. “Bağımsız Denetim, Ahlakı Kodlar ve Bireysel Ahlakın Alanı”, **MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 4, Aralık 2003.

UZAY, Şaban. “Türkiye’de Denetçinin Bağımsızlığı”, http://iibf.erciyes.edu.tr/akademik/suzay/suzay_d1e.pdf, Erişim Tarihi: 13.09.2007.

YILANCI, Münevver, Birol Yıldız. “Yeminli Mali Müşavir-Bağımsız Denetçi ve Tasdik-Mali Tablo Denetimi Çelişkisi: Mesleğin Gelişimine Etkileri”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Ekim 2001, Sayı: 5.

YILDIRIM, Murat. “Uluslararası Son Gelişmeler Işığında Denetçinin Bağımsızlığı, 3568 Sayılı Yasa ve Türkiye’deki Durum”, **E-Yaklaşım**, Kasım, 2005, Sayı: 28.

1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 tarih ve 21447 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete.

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.

“ABD’de Skandalın Yeni İsmi Xerox”, **Hürriyet Gazetesi**, 29 Haziran 2002.

“Parmalat”, **Bilanço Dergisi**, TÜRMOB, Sayı: 88, Şubat 2004.

“Worldcom’un İflası İçin Düğmeye Basıldı”, **Hürriyet Gazetesi**, 28 Haziran 2002.

“107 Milyar Dolarlık Tarihi Şirket Çöküşü”, **Hürriyet Gazetesi**, 23 Temmuz 2002.

“267 Milyar Dolarlık İflas”, **Milliyet Gazetesi**, 15 Ağustos 2002.

http://www.efaa.com/files/pdf/EC_Recommandation_on_statutory_auditors_independence.pdf, Erişim Tarihi: 21.11.2007.

EKLER

Ek 1: Kalite Güvence Sisteminin Gerektirdiği Bağımsızlığa Yönelik Politika ve Prosedürler

Bankalarda bağımsız denetim yetkisi almış söz konusu denetim şirketinin Kalite Kontrol Rehberi'nin “Kalite Kontrol Politikaları” bölümünün “İş Ahlakını Gözetme Politikası” alt başlıklı kısmında “Dürüstlük, Tarafsızlık ve Bağımsızlık” başlığı altında bağımsızlıkla ilgili sakıncalı durumların ortaya çıkması durumunda sorumlu ortak baş denetçinin bilgilendirileceği belirtilmektedir. Söz konusu temel anlayış çerçevesinde aşağıdaki konulara yer verilmiştir.

Çalışanlardan birinin herhangi bir müşteriyle bağlantısı olduğu durumlarda sorumlu ortak haberdar edilmelidir. Bu durum müşterinin ve çalışanın akraba veya arkadaşlarını istihdam ettiği durumlar için de aynen geçerlidir.

Hiçbir ortak veya çalışan müşterinin kıymetli evraklarına yatırım yapamaz veya müşteriye borç veremez ve alamaz.

Şirket yeni bir müşteriye portföyüne katmak için harekete geçtiğinde ve çalışanlardan herhangi birinin bu müşteriyle bağlantısı olduğu durumda, ilgili çalışan şirketin bu girişimini öğrenir öğrenmez bağlantısını sorumlu ortağa derhal bildirmelidir.

Çalışanlardan biri müşteriden armağan almış veya herhangi bir menfaat temin etmişse, iskontolu mal veya hizmet satın almışsa, sorumlu ortak bu durumdan haberdar edilmelidir. Müşterilerle çalışanların her türlü sosyal ilişkisi ilgili sorumlu ortağa iletilmelidir. Şirketin dürüstlük ve tarafsızlığının korunduğundan emin olabilmesi için ortak her türlü durumdan haberdar olmalıdır.

Bağımsızlığı zedeleyebilecek unsurları tespit etmek ve bunları ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir boyutlara indirgemek ve ayrıca bu çalışmalarını yazılı bir şekilde getirmek sorumlu ortağın görevidir.

“Tasdik işleri ve Denetimlerde Uygulama” başlığı altında ise sırasıyla;

- Bağımsızlığa ilişkin hususlarda sorumluluk,
- Bağımsızlık politika ve prosedürlerine uyum,
- Ortakların rotasyonu,
- Tasdik işleri ve denetimlerde bağımsızlık,
- Parasal bağımlılık ve tasdik/denetim müşterileriyle iletişim

konuları yer almaktadır.

Bağımsızlığa İlişkin Hususlarda Sorumluluk

Kalite Kontrol Sorumlusu olarak atanmış çalışana bağımsızlığın gözetiminin de sorumluluğu verilir. Bağımsızlığı olumsuz yönde etkileyebilecek herhangi bir durumla karşılaşan ve önlem alarak bunu kabul edilebilir seviyeye getiren sorumlu ortak, Kalite Kontrol Sorumlusunu durumdan ve alınan önlemlerden haberdar eder. Kalite Kontrol Sorumlusu alınan önlemleri inceler ve Şirketin bağımsızlığının, mesleki kurallar ve ilgili mevzuat hükümlerini göz önünde bulundurarak zedelenmeyeceğinden emin olur. Ayrıca durumun ve buna karşı alınan önlemlerin uygun şekilde yazılı şekilde getirilip getirilmediğini kontrol eder. Bu çerçevede bağımsızlığı ilgilendiren bir sakınca ortaya çıktığında “Bağımsızlığa Yönelik Sakınca Çözüm Belgesi” doldurulmalıdır.

Bağımsızlığa Yönelik Sakınca Çözüm Belgesi

3.3. İş Ahlakını Gözetme Prosedürleri

3.3.2. Bağımsızlığa Yönelik Sakınca Çözüm Belgesi

Açıklamalar:

Bu form bağımsızlığı ilgilendiren bir sakınca belirlendiğinde doldurulmalıdır.

Belirlenen sakıncanın unsurları:

İncelenme tarihi:	
İlgili müşteri:	
İlgili denetçi/ortak:	

Lütfen durumu tarif ediniz ve buradaki bağımsızlığa yönelik sakıncayı belirtiniz.

Başvurulan kaynak/kişileri belirtiniz.

Yapılan tespitler nelerdir?

Bağımsızlık açısından sakınca doğurabilecek durumun nasıl ortadan kaldırıldığını veya makul hale getirildiğini belirtiniz.

Sakıncayı çözen:	Tarih:
Çözümü kabul eden:	

Bağımsızlık Politika ve Prosedürlerine Uyum

Tüm çalışanlar ve ortaklar “Mesleki Bağımsızlık Kontrol Formu” nu doldurur.

Mesleki Bağımsızlık Kontrol Formu

3.3. İş Ahlakını Gözetme Prosedürleri

3.3.1. Mesleki Bağımsızlık Kontrol Formu

Açıklamalar:

Bu form, Şirket ortak ve denetçileri tarafından, Şirketin bağımsızlık politikası ve prosedürlerini gözetip gözetmediklerini değerlendirmek için aşağıda belirtilen zamanlarda doldurulmalıdır.

- Ortaklar tarafından yılda bir kez.
- Denetçiler tarafından yıllık performans değerlendirmelerinde.
- İşe yeni başlayan denetçiler tarafından oryantasyon süreleri içerisinde.

Şirket mensubunun adı, unvanı:

Evet	Hayır	
☐	☐	Müşteri veya müşterinin iştiraklerinden doğrudan veya dolaylı olarak maddi çıkar sağlamakta mısınız?
☐	☐	Müşterinin belli başlı rakiplerinden veya müşteriye yatırım yapanlardan maddi çıkar sağlamakta mısınız?
☐	☐	Müşteri, müşterinin çalışanı veya belli başlı hissedarları ile iş ilişkisi dışında maddi kazanç hedefi güden bir ilişkiniz var mı?
☐	☐	Herhangi bir tutarda borçlu olduğunuz Şirket müşterisi var mı?
☐	☐	Müşteri adına çek keşide etme yetkiniz var mı?
☐	☐	Müşteriyle kurucu ortaklık, hisse senedi alım taahhüdü, kayyumluk ilişkiniz var mı? Hangi yetki ile olursa olsun iş akdiyle müşteriye bağlılığınız var mı?
☐	☐	Müşteriye yönetici, vekil veya memur sıfatıyla hizmet vermekte misiniz?
☐	☐	Eşiniz ya da bakmakla yükümlü olduğunuz çocuğunuz müşteri tarafından istihdam edilmekte midir?
☐	☐	Ailenizin herhangi bir üyesi müşteri tarafından yönetici pozisyonunda çalıştırılmakta mıdır?
☐	☐	Sorumlu olduğunuz müşterilere bedeli ödenmemiş yüksek tutarda fatura borcunuz var mı?

Yukarıdaki sorulardan herhangi birine **Evet** yanıtı verdiyseniz, bağımsızlık açısından sakınca doğurabilecek bu durumun nedenini ve nasıl ortadan kaldırıldığını veya makul hale getirildiğini “Bağımsızlığa Yönelik Sakınca Çözüm Belgesi”nde belirtiniz.

Şirketin bağımsızlık politikasını ve dayandığı mevzuatı okudum. “Bağımsızlığa Yönelik Sakınca Çözüm Belgesi”nde belirtilen hususlar haricinde, burada benimsenen politikaya uygun hareket ettiğimi beyan ederim.

İmza:

Tarih:

Bu form yeni çalışanlara oryantasyonları, mevcut çalışanlara ise yıllık performans değerlendirmeleri sırasında doldurtulur. Ortaklar ise yıllık olarak doldururlar.

Kalite Kontrol Sorumlusu tüm müşterileri ve verilen hizmetleri gösterir bir listeyi temin eder ve bağımsızlıklarını değerlendirmelerinde yararlanmaları için çalışanların kullanımına hazır duruma getirir. Tasdik ve denetim müşterileri ile diğer müşterilerin ayrı ayrı gösterildiği bu liste sürekli güncellenir.

Ortakların Rotasyonu

Şirket borsaya kote müşterilerin denetiminde görevli sorumlu ortak, varsa denetimi gözden geçiren diğer ortak ve denetimin kalite kontrol sorumlusunu en az 5 yılda bir değiştirir. Diğer denetim ve tasdik işlerinde de aynı sorumlu ortağın kesintisiz 7 yıldan fazla işi üstlenmemesine çalışılır.

Söz konusu yıl sınırına gelindiğinde sorumlu ortak bağımsızlığı olumsuz etkileyebilecek bu durumu ve alınabilecek önlemleri yazılı olarak belirtir. Kalite Kontrol Sorumlusu söz konusu belgeyi inceler ve şirket sorumlu ortağın değiştirilmesi veya gerektiğinde bir özel kalite kontrol incelemesi yapılması yönünde karar alabilir.

Tasdik İşleri ve Denetimlerde Bağımsızlık

Şirket denetim paketinde yer alan “Bağımsızlık/İşin Kabulü” ile ilgili form tüm denetimlerde doldurulur ve yıllık olarak güncellenir ve aynı pakette yer alan denetim planlamasında bağımsızlık konusuna da atıfta bulunulur.

Bağımsızlık/İşin Kabulü Formu

Müşteri:	Hazırlayan:	Tarih:
Dönem:		
Konu:	BAĞIMSIZLIK/İŞİN KABULÜ	

	EVET	HAYIR
1. Şirket gelirinin %15 veya fazlası bu müşteriyle mi bağlantılı?		
2. Sürekli yenilenen sözleşmelerden sağlanan gelirin %10 veya fazlası bu müşteriyle mi bağlantılı?		
3. Müşterinin şirkete önemli ölçüde gecikmiş ödemesi var mı?		
4. Bu müşteriyle ilintili herhangi bir davaya karışmışlığımız veya karışma riskimiz var mı?		
5. Ortaklardan veya personelden herhangi bir kişinin bu müşterinin işleriyle bağlantısı veya müşteriyle kişisel veya ailevi ilişkisi var mıdır?		
6. Denetimde görevli ortaklardan (veya yakınlarından) veya personelden herhangi bir kişinin bu müşteriyle parasal bir ilişkisi var mıdır?		
7. Denetimde görevli ortaklardan (veya yakınlarından) müşterinin şirketine yeddieminlik veya mutemetlik hizmeti veren var mıdır?		
8. Herhangi bir çıkar çatışmasının varlığından haberdar mıyız?		
9. Müşteriye verilen diğer hizmetlerin boyutunun şirket bağımsızlığını etkileme potansiyeli var mıdır? Sürekli verilen hizmetlerin dökümü yapıp, tek tek ve toplu olarak etkilerini değerlendiriniz.		
10. Şirket bağımsızlığına gölge düşürebilecek başkaca unsurların varlığından haberdar mıyız?		
11. Denetimde görevlendirilen ortak ve personelin, bilgi ve deneyim eksikliğinden dolayı müşteriye layıkıyla hizmet verememe riski var mıdır?		

12. Yıl boyunca işin kabul edilmemesini gerektiren başkaca bir faktör ortaya çıkmış mıdır? Değerlendiriniz. • Denetim ücret tahsilatlarının yapılabilirliğini, • Yönetimin dürüstlüğü, • Düzenleyici kurumlarla olan sorunlar.		
“Evet” olarak verilen her yanıtta ayrıca tüm detaylardan bahsedilmeli ve işi yine de kabul etmemize imkan veren alınan tedbirler açıklanmalıdır. “Evet” olarak verilmiş yanıt bulunması halinde ikinci bir ortağa da danışılmalıdır. İŞİ KABUL ETMEYE YETKİLİ Ortak..... Tarih TAMAMLANMA SAFHASINDA YENİDEN DEĞERLENDİREN Ortak..... Tarih		

Şirket tasdik/denetim müşterisine farklı bir mesleki hizmet sunma durumu söz konusu olduğunda, bu hizmet için başka bir ortak ve ekip görevlendirir. Bu uygulamanın gerçekleştirilemediği durumlarda, sorumlu ortak sunulan diğer hizmetin bağımsızlığı etkilemesinin önüne nasıl geçildiğini yazılı olarak açıklar ve yazılı belge Kalite Kontrol Sorumlusuna verilir.

Parasal Bağımlılık

Kalite Kontrol Sorumlusu, herhangi bir müşteriden elde edilen gelire bağımlılığın sürekli gözetiminden sorumludur. Şirket gelirlerinin %15’inden fazlasının tek bir müşteriden sağlandığı durumda, Şirket olası sakıncanın kabul edilebilir düzeylere çekilmesi için yeterli önlemler alınıp alınmadığını değerlendirir.

Tasdik/Denetim Müşterileriyle İletişim

Sorumlu ortak müşterinin yönetim kurulu veya denetim komitesi ile bağımsızlığa ilişkin her türlü konuda iletişim kurmaya yetkilidir. Bu bağlamda her türlü bağımsızlık bildirim mektubu hazırlanıp gönderilebilir.