

T.C.
MUĞLA SITKI KOÇMAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

BAĞIMSIZ DENETÇİ BAĞIMSIZLIĞININ ETİK İLKELER
ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ESRA DEMİR

DANIŞMAN
Doç. Dr. Yavuz ÇİFTÇİ

HAZİRAN, 2016
MUĞLA

T.C.
MUĞLA SITKI KOÇMAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

BAĞIMSIZ DENETÇİ BAĞIMSIZLIĞININ ETİK İLKELER
ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ

ESRA DEMİR

Sosyal Bilimler Enstitüsünde
“Yüksek Lisans”

Diploması Verilmesi İçin Kabul Edilen Tezdir.

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih: 29.06.2016

Tezin Sözlü Savunma Tarihi : 27.06.2016

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Yavuz ÇİFTÇİ

Jüri Üyesi : Prof. Dr. Recep ŞENER

Jüri Üyesi : Prof. Dr. Hayrettin USUL

Enstitü Müdürü: Prof. Dr. Mehmet Marangoz

HAZİRAN, 2016

MUĞLA

TUTANAK

Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün 08/06/2016 tarih ve 736/2 sayılı toplantısında oluşturulan jüri, Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 24/6 maddesine göre, İşletme Anabilim Dalı Yüksek lisans öğrencisi Esra DEMİR'in "Bağımsız Denetçi Bağımsızlığının Etik İlkeler Çerçevesinde İncelenmesi" adlı tezini incelemiş ve aday 27/06/2016 tarihinde saat 15:00'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra...50.....dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin kabul edildiğine. *ay. birliği*...ile karar verildi.

Tez Danışmanı

Doç. Dr. Yavuz ÇİFTÇİ

Üye

Prof. Dr. Recep ŞENER

Üye

Prof. Dr. Hayrettin USUL

YEMİN

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Bağımsız Denetçi Bağımsızlığının Etik İlkeler Çerçevesinde İncelenmesi” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

29/06/2016

Esra DEMİR



YÜKSEKÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ
TEZ VERİ GİRİŞ FORMU

YAZARIN

Soyadı: DEMİR

Adı : ESRA

Kayıt No:

TEZİN ADI

Türkçe: Bağımsız Denetçi Bağımsızlığının Etik İlkeler Çerçevesinde İncelenmesi

Y. Dil: A Review of Independent Auditor's Independency in Terms of Ethical Rules

TEZİN TÜRÜ: Yüksek Lisans

TEZİN KABUL EDİLDİĞİ

Üniversite : Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi

Fakülte : İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü

Diğer Kuruluşlar :

Tarih :

TEZ YAYINLANMIŞSA

Yayınlayan :

Basım Yeri :

Basım Tarihi :

ISBN :

TEZ YÖNETİCİSİNİN

Soyadı, Adı : ÇİFTÇİ, Yavuz

Ünvanı :Doç. Dr.

TEZİN YAZILDIĞI DİL: TÜRKÇE TEZİN SAYFA SAYISI: 109

TEZİN KONUSU (KONULARI) :

1. Denetime İlişkin Genel Bilgiler, Denetim ve Denetçi Türleri, Bağımsız Denetimin Yararları
2. Bağımsız Denetçinin Bağımsızlığı ve Etik İlkeler
3. Denetçi Bağımsızlığının Etik İlkeler Çerçevesinde İncelenmesine Yönelik Bağımsız Denetim Firması Üzerine Bir Uygulama

TÜRKÇE ANAHTAR KELİMELEER:

1. Bağımsız Denetim
2. Bağımsız Denetçi
3. Denetçi Bağımsızlığı
4. Etik İlkeler

İNGİLİZCE ANAHTAR KELİMELEER:

1. Independent Audit
2. Independent Auditor
3. Independency of Auditor
4. Ethical Rules

1. Tezimden fotokopi yapılmasına izin vermiyorum
2. Tezimden dipnot gösterilmek şartıyla bir bölümünün fotokopisi alınabilir
3. Kaynak gösterilmek şartıyla tezimin tamamının fotokopisi alınabilir

Yazarın İmzası : 

Tarih : 29.06.2016

ÖZET

Teknolojide yaşanan hızlı gelişmeler finansal tablolara olan ilgiyi ulusal sınırlardan uluslararası alana taşımıştır. Özellikle, küreselleşmenin etkisiyle işletmelerin finansal durumlarına ilişkin güvenilir bilgiye olan gereksinim artarak bağımsız denetimi dünya ekonomisinde önemli bir boyuta getirmiştir. İşletmelerin hazırladıkları finansal tabloların bağımsız denetimden geçmiş olması, bu bilgileri kullanacak olan taraflar açısından önem arz etmektedir. Bağımsız denetim sayesinde söz konusu finansal tabloların güvenilirliği artırılarak, bu bilgileri kullanacak olan finansal tablo kullanıcılarının daha etkin ve doğru kararlar vermeleri amaçlanmaktadır.

Dünya çapında yaşanan finansal skandallar, bağımsızlık ve etik konusu üzerinde önemli kopuşlar yaratarak, denetim alanındaki algıları olumsuz yönde değiştirmiştir. Oysa bağımsız denetim, sermaye piyasaları açısından bakıldığında esas olarak bir güven mekanizmasını temsil etmektedir. Finansal alanda yaşanan bu olumsuzlukların giderilmesi ve yeniden güvenilir bir ortamın oluşması için bu alanda faaliyet gösteren ulusal ve uluslararası kuruluşlar birçok düzenleme yapmıştır. Bu çalışmada, yapılan düzenlemeler rehberliğinde bağımsız denetim faaliyetini yerine getiren bağımsız denetçinin, bağımsız olması ve etik ilkeler çerçevesinde hareket etmesinin, bağımsız denetimin önemli bir yapı taşı oluşturduğu vurgulanmıştır. Ayrıca çalışmanın son bölümünde, bir bağımsız denetim firmasının denetim faaliyeti öncesinde, faaliyet esnasında ve sonrasında bağımsızlık ve etik ile ilgili oluşturdukları politika ve prosedürlerin nasıl gerçekleştirildiği incelenmiştir.

ABSTRACT

With the fast changes in technology, the interest in financial statements crossed national borders and stepped into international arena. The need in reliable information regarding financial status of businesses has increased as a result of effects of globalization, in particular, and leveraged the importance of independent auditing in the world economy. Independent auditing of the financial statements prepared by businesses is important for the parties that refer to such financial statements. With independent audits, it is aimed to contribute to reliability of such financial statements, thus enable financial statement users to make more effective and correct decisions.

The worldwide financial scandals have led to significant breaks in terms of independency and ethics, changing the perceptions in the field of auditing in a negative way. However, from the perspective of capital markets, independent auditing actually represent a trust mechanism. The national and international bodies engaged in this field have introduced many regulations in order to eliminate the negative aspects, and restore reliability in the financial area. In this study, independency of the independent auditor who performs independent auditing under guidance of relevant regulations and its acting in accordance with ethical rules are highlighted as core elements of independent auditing. And, the final part of this study deals with how an independent audit company realizes its independency and ethical policies and procedures before, during and after an audit.

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	I
KISALTMALAR LİSTESİ	V
TABLolar LİSTESİ	VII
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİME İLİŞKİN GENEL BİLGİLER, DENETİM VE DENETÇİ TÜRLERİ, BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI VE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SORUMLULUKLARI

1.1. DENETİME İLİŞKİN GENEL BİLGİLER	3
1.1.1. Denetimin Tanımı	4
1.1.2. Denetimin Tarihsel Gelişimi	6
1.1.3. Denetimin Önemi ve Gerekliliği.....	10
1.1.4. Bağımsız Denetimin Yararları	11
1.2. DENETİM TÜRLERİ	13
1.2.1. Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri	13
1.2.1.1. Mali Tablo Denetimi (Muhasebe Denetimi)	13
1.2.1.2. Uygunluk Denetimi (Biçimsel-Formel Denetim).....	15
1.2.1.3. Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi)	16
1.2.1.4. Risk Odaklı Denetim	16
1.2.1.5. Sürekli Denetim	17
1.2.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	17
1.2.2.1. İç Denetim	17
1.2.2.2. Kamu Denetimi	19
1.2.2.3. Bağımsız Denetim	21

1.3. DENETÇİ TÜRLERİ	23
1.3.1. İç Denetçi	23
1.3.2. Kamu Denetçisi	24
1.3.3. Bağımsız Denetçi	24
1.4. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SORUMLULUKLARI.....	25
1.4.1. Bağımsız Denetçinin Mesleki Sorumlulukları	26
1.4.2. Bağımsız Denetçinin Yasal Sorumlulukları.....	27

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETÇİNİN BAĞIMSIZLIĞI VE ETİK İLKELER

2.1. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN BAĞIMSIZLIĞI	29
2.1.1. Denetçinin Bağımsızlığı İlkesi	29
2.1.2. Denetçinin Bağımsızlığını Ortadan Kaldıran Durumlar	31
2.2. ETİK KAVRAMI VE DENETİMDE ETİK	35
2.2.1. Etik Kavramı	36
2.2.2. Meslek Etiği	38
2.2.3. Muhasebe Meslek Etiği.....	40
2.3. DENETİM ETİĞİ İLE İLGİLİ ULUSAL VE ULUSLARARASI DÜZENLEMELER.....	43
2.3.1. Türkiye’de Denetim Etiğine İlişkin Yapılan Düzenlemeler	43
2.3.1.1. Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları.....	44
2.3.1.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirlerin Meslek Faaliyetlerinde Uyacıkları Etik İlkeler	45
2.3.1.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Üyeleri ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Personelinin Uyacıkları Meslek İlkeleri	46
2.3.1.4. Sermaye Piyasası Kurulunun Düzenlediği Etik İlkeler	46
2.3.1.5. Kamu Gözetimi Kurumu Tarafından Düzenlenen Etik İlkeler	47
2.3.2. Denetim Etiğine İlişkin Uluslararası Düzenlemeler	55

2.3.2.1. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	56
2.3.2.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	58
2.3.2.3. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	59
2.3.2.4. Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	61

2.4. BAĞIMSIZ DENETÇİ BAĞIMSIZLIĞI VE ETİK İLKELER İLİŞKİSİ.....63

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENETÇİ BAĞIMSIZLIĞININ ETİK İLKELER ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİNE YÖNELİK BAĞIMSIZ DENETİM FİRMASI ÜZERİNE BİR UYGULAMA

3.1. UYGULAMANIN AMACI	69
3.2. UYGULAMANIN KAPSAMI VE VERİ TOPLAMA YÖNTEMİ.....	69
3.3. UYGULAMAYA KONU OLAN DENETİM FİRMASININ TANITILMASI..	70
3.3.1. KLM Bağımsız Denetim Şirketinin Organizasyon, Sermaye ve Ortaklık Yapılarına İlişkin Bilgiler	70
3.3.2. KLM Bağımsız Denetim Şirketinin Kalite Kontrol Sistemine Sahip Olması, Sistemin Etkinlik Derecesi, Sistemin Rapor Edilmesi, Gözetimi ve Denetimi.....	71
3.3.3. KLM Bağımsız Denetim Şirketinin İşe Alım Politikaları ve Personel Eğitimleri	73
3.3.4. KLM Bağımsız Denetim Şirketinde Denetim Teknolojisinin Kullanımı .	77
3.3.5. KLM Bağımsız Denetim Şirketinin Yeni Müşteri Kabulü veya Mevcut Müşteri ile Devam Etme Kararları.....	78

3.3.6. Çıkar Çatışması ve Tespit Edilmiş Sorunlar	82
3.3.7. Ücretler	83
3.3.8. Denetim Ekiplerinin Belirlenmesi	83
3.3.9. Denetimin Yürütülmesi	84
3.3.10. Denetim Çalışmasının Gözden Geçirilmesi, Görüş Farklılıkları ve İzlenmesi	85
3.3.11. Uygulamanın Analizi	89
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	92
KAYNAKÇA	95



KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institiue of Certified Public Accountants (Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	: Bağımsız Denetim Standardı
CIA	: Certified Internal Auditor (İç Denetim Uzmanlığı Sertifikası)
ECOSOC	: Economic and Social Council (Ekonomik ve Sosyal Konsey)
FEE	: Federation of European Accountants (Avrupa Muhasebeciler Federasyonu)
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IAASB	: International Auditing and Assurance Standards Board (Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)
IESBA	: International Ethics Standards Board for Accountants (Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartları Kurulu)
IFAC	: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IIA	: The Institute of Internal Auditors (Uluslar arası İç Denetçiler Enstitüsü)
IMA	: Institute of Management Accountants(Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü)
INTOSAI	: International Organization of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü)
ISA	: International Auditing Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)

İDKK	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
PTT	: Posta ve Telgraf Teşkilatı
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SOX	: Sarbanes-Oxley Kanunu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1. Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	7
Tablo 2. Personel İşe Giriş Kontrol Beyanı	75
Tablo 3. Gizlilik Beyanı	75
Tablo 4. Etik Hükümler Uyum Beyanı	76
Tablo 5. Personel Bağımsızlık Bildirimi Taahhüdü.....	82



GİRİŞ

Günümüzde çok sayıda birey, kurum veya kuruluş ilgili oldukları ve faaliyet alanları çok çeşitli olan işletmeler ile ilgili olarak karar alırken güvenilir bilgilere ihtiyaç duymaktadırlar. Bu kararları şekillendiren en önemli unsur ise işletmelerin oluşturmuş oldukları finansal tablolardır. İşletmeler tarafından üretilen finansal tabloların doğru, dürüst ve güvenilir şekilde hazırlanıp sunulması, bu tablolarda yer alan bilgileri kullanarak karar alma durumunda olan tarafların alacakları kararların isabetli olması bakımından oldukça önemlidir. Bu bağlamda işletmeler tarafından oluşturulan finansal tabloların karar alıcılar için güvenilirliğini sağlamada en önemli hizmeti sunan bağımsız denetimin önemi ortaya çıkmaktadır. Muhasebenin ürettiği finansal tabloların, uluslararası muhasebe standartlarına uygunluğunu uluslararası denetim standartlarına göre inceleyerek, sunulan finansal tablo bilgilerinin güvenilirliğini arttıran bağımsız denetim, günümüzde ekonomik sistemin vazgeçilmez bir unsuru haline gelmiştir.

Muhasebenin sunmuş olduğu bilgilerin toplumun geniş bir kesimini ilgilendirdiği ve bununla birlikte toplumun ekonomik durumunu önemli ölçüde etkilediği günümüzde genel kabul görmektedir. Bu durum, bağımsız denetim faaliyetini icra eden denetçilerin sorumluluklarını arttırmakta ve her geçen gün daha çok nitelik kazanmasını gerektirmektedir. Sunulan bilgilerin doğruluğunu talep eden tarafların bağımsız denetim faaliyetini yürüten meslek mensuplarından (bağımsız denetçilerden) beklentisi, toplumun çıkarlarını gözeterek, dürüst, şeffaf, güvenilir bilgileri sunmak ve en önemlisi bağımsız davranmalarıdır.

Bağımsızlık, bağımsız denetimin en temel unsurudur. Nitekim bağımsızlığın olmadığı noktalarda bağımsız denetim faaliyetinin birçok aşaması tehlikeye girmiş olacaktır. Bu doğrultuda ülkemizde ve dünyada yaşanan skandallar önemli birer örnek teşkil etmiş ve bağımsızlık olgusuyla birlikte etik kavramının da denetim alanındaki eksikliğini hissettirmiştir. Yaşanan finansal skandallar dikkatleri denetçi bağımsızlığına çevirmiş ve denetim alanında yapılan düzenlemelerin tekrar gözden geçirilmesini gerekli kılmıştır. Bu doğrultuda ulusal ve uluslararası alanda denetim alanında çalışmalar yürüten kurum ve kuruluşlar çeşitli düzenlemeler yaparak, finansal raporların güvenilirliğini sağlayacak, bağımsız denetimi tamamen

kapsayacak ve kalitesini yükseltecek, kamunun sarsılan güvenini tekrar sağlayacak bir denetim sisteminin yeniden inşasını amaçlamıştır. Bu düzenlemelerin ışığında, bağımsız denetimin etkinliği ve uluslararası standart ve etik ilkelere uygun olarak gerçekleştirilmesinin, toplumun ekonomik çıkarları açısından önemi vurgulanmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde, denetimin tanımı yapılarak, denetimin önemi ve gerekliliği denetim türleri, denetçi türleri ve bağımsız denetime ilişkin genel bilgilere yer verilmiştir.

İkinci bölümde çalışmanın ana konusunu oluşturan bağımsız denetimde bağımsızlık ilkesi ve etik kavramı ilişkisi açıklanarak, ulusal ve uluslararası alanda yapılan konuyla ilgili düzenlemeler incelenmiştir.

Üçüncü ve son bölümde ise, ülkemizde bulunan bir denetim firmasında yapılan uygulamada, bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesinde bağımsızlık ve etik ilkelere yönelik ne gibi uygulamaların yapıldığı ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu amaçla, bağımsız denetim faaliyeti öncesinde, yürütülürken ve sonrasında ne tür çalışmalar yapıldığı gözlenmiş, ulaşılan sonuçlar değerlendirilerek önerilerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİME İLİŞKİN GENEL BİLGİLER, DENETİM VE DENETÇİ TÜRLEİ, BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI VE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SORUMLULUKLARI

1.1. DENETİME İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Küreselleşme sonucunda uluslararası şirket birleşmelerinin artması ve uluslararası yatırımların gelişmekte olan ülkelere yönelmesi, ekonominin dinamosu olan işletmeleri değişen koşullara uyum sağlamaya zorlamaktadır. Şöyle ki; işletmelerin rekabet güçlerini arttırmak ve gelişen sermaye piyasalarına kolayca girebilmek için mevcut muhasebe sistemlerini daha etkin hale getirip şeffaf, karşılaştırılabilir, doğru finansal tablolar hazırlanması ve bunları bağımsız denetime tabi tutularak güvenilirliğinin artırılması gerekmektedir¹.

Bugünün dünyasında gerek teknolojik, gerekse ekonomik ve sosyal alanlarda hızlı dönüşüm ve değişiklikler bir yandan ülkeleri, diğer yanda işletmeleri etkilemektedir. Bugünün işletmelerinde ortak sayıları artmakta, işletmeler arası rekabet çok daha sert ve küçük ayrıntılara dayalı olarak yapılmakta, işletmelere ilişkin finansal bilgilere ilgili tarafların daha yakın ilgi göstermeye başlaması, denetimin önemini arttırmaktadır².

Aynı zamanda yaşanan uluslararası şirketlerle ilgili finansal skandallar ülke ekonomilerini derinden etkilemiş, gerisinde pek çok mağdur bırakmıştır. Yaşanan skandallar, banka yolsuzlukları, krizler denetim alanında daha etkili ve sıkı bir güncellemeyi gerekli kılarak denetimin önemini bir kez daha ortaya koymuştur.

¹MUHASEBE DENETİMİ, SELİMOĞLU KARDEŞ, Seval-UZAY, Şaban (Editörler), 4. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2014, s.1.

²HAFTACI, Vasfi, *Muhasebe Denetimi*, Umuttepe Yayınevi, Kocaeli, 2014, s.1.

1.1.1. Denetimin Tanımı

İktisadi ve finansal alandaki gelişmelere farklı dönemlerde farklı anlamlar yüklendiğinden, denetimin tanımı da çeşitli biçimlerde yapılmıştır. Dar anlamda denetim, işletmelerin finansal tabloları ve muhasebe kayıtlarının incelenmesidir. Ancak, bugün gelmiş olduğu noktada denetimin bu tanımı yetersiz kalmaktadır. Mesleki yönünü de kapsamına alan daha geniş bir yaklaşımla denetim, belli bir iktisadi birim veya döneme ait finansal tablo ve diğer bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk ve doğruluk derecesini, makul güvence sağlayacak yeterli ve bağımsız denetim kanıtlarıyla belirlemek amacıyla, bağımsız bir uzman kişi tarafından yürütülen kanıt toplama, toplanan kanıtları defter kayıt ve belgeler üzerinden dayanaklarla karşılaştırarak değerlendirme ve ulaşılan sonucu bir raporla sunma sürecidir. Bu tanımdan hareketle denetimin belli başlı özellikleri şöyle sıralanabilir³.

- Denetim konusunu oluşturan çalışmalar, bir iktisadi birim ya da belirli bir dönem için yapılır,
- Denetlenen bilgilerle, önceden belirlenmiş ölçütler karşılaştırılır,
- Denetim, mesleği iyi bilen uzman kişiler tarafından gerçekleştirilir,
- Denetimde, gerekli kanıtlar toplanır ve toplanan kanıtlar dayanaklarla karşılaştırılarak değerlendirilir.
- Denetim çalışmalarında, varılan sonuçlar bir rapor halinde yönetime ya da denetim görevini verenlere sunulur.
- Denetim bir süreçtir.

Denetimin bu özellikleri aşağıda kısaca açıklanmıştır⁴.

Denetim İktisadi Amaç İçin Yapılır: Denetimin kapsamı genellikle belli bir iktisadi birim ya da dönemle sınırlıdır. Denetimin konusu olan iktisadi birimler; devlet, şirketler, gerçek ya da tüzel kişiler olabileceği gibi kimi kez yalnızca işletmenin bir bölümü bile olabilir. Denetim genellikle hesap dönemi itibarı ile yani

³ HAFTACI, a.g.e., s.2.

⁴ HAFTACI, a.g.e., s.3.

KGK, BDS 700: Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama, *Resmi Gazete*, Tarih:18.03.2014, Sayı: 28945.

yıllık yapılmakla birlikte kimi durumlarda aylık, üç aylık, altı aylık dönemler içinde yapılabilir.

Denetim Bir Karşılaştırmadır: Amacı yönetim savı olarak ileri sürülen ve rakamlarla ifade edilen finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek olan denetim, bu açıdan rakamlaştırılmış finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlerle karşılaştırılması işlemi olarak da ifade edilebilir. Rakamlarla ifade edilen finansal bilgiler muhasebe kayıtları, finansal tablolarda yer alan çeşitli tutarlar ve benzerleri olabilir. Karşılaştırma ölçütleri olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri başta olmak üzere yasalar, yönetmelikler ve sözleşme koşulları sayılabilir.

Denetim Uzman Kişilerce Yapılır: Denetimi yapacak kişi rakamlarla ifade edilen finansal bilgilerin ve bunları karşılaştıracığı ölçütlerin ne anlama geldiğini çok iyi bilmelidir. Denetçi adı verilen bu uzman kişi, denetim süreci içinde yeterli nicelik ve nitelikte kanıt toplayabilmeli ve denetlenen işletme ile ilgili olarak bir kanı oluşturabilmelidir. Bu nedenle denetçi, yüksek düzeyde bilgi ve deneyime sahip bağımsız davranabilen, yüksek ahlaki niteliklere sahip bir kişi olmalıdır.

Denetimde Kanıtlar Toplanır Ve Değerlenir: Denetim hedeflerine ulaşabilmek için denetçinin kullandığı her türlü bilgi, denetim kanıtı olarak adlandırılır. Denetim kanıtları işletme içinden ve işletme dışından ya da denetçi tarafından sağlanan yazılı ve sözlü çeşitli bildirimlerden oluşabilir. Denetçinin denetim hedefine ulaşabilmesi, yeterli miktarda ve kalitede kanıt toplamasına ve bu kanıtları uygun bir biçimde değerlemesine bağlıdır.

Denetim Sonucunda Rapor Düzenlenir: Denetçinin denetim çalışmaları sonucunda elde ettiği bulguları ve ulaşılmış olduğu kanısını ifade eden belgeye denetim raporu adı verilir. Başlık, muhatap, giriş paragrafı, yönetimin finansal tablolara ilişkin sorumluluğu, denetçinin sorumluluğu, denetçi görüşü, diğer raporlama sorumlulukları, denetçinin imzası, denetçi raporu tarihi, denetçinin adresi başlıkları altındaki bölümlerden oluşan ve denetçi tarafından hazırlanan denetim raporunun ilgili kullanıcı taraflara denetlenen işlemin durumu hakkında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun, tutarlı ve tam açıklamalı olarak görüş bildirmesi gerekir.

Denetim Bir Süreçtir: Muhasebe denetimi tek bir işlem veya faaliyet olmayıp, birbirini izleyen işlemler zincirinden oluşur. Bu süreçte denetçi tarafından muhasebe belge ve kayıtları incelenerek kanıtlar toplanıp değerlendirilir. Böylece finansal tablolarda yer alan bilgileri genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı araştırılarak denetlenmiş bilgi elde edilir. Bu bilgi bağımsız denetçi tarafından bir denetim raporu düzenlemek sureti ile muhasebe bilgi kullanıcılarına iletilir.

Denetim ile ilgili yapılan tanımlardan ve özelliklerden de anlaşıldığı gibi denetim tek bir ifadeyi değil tam aksine birçok faaliyeti kapsayan, işletmelerin yapmış olduğu eylemlerinin sonucunda, önceden belirlenmiş kriterlere göre olumlu ve olumsuz sonuçları görebilmek için kanıtların toplanıp, raporlanıp ilgili kişilere sunulduğu kapsamlı bir süreçtir.

1.1.2. Denetimin Tarihsel Gelişimi

Bir konuyu daha iyi kavramak istiyorsak öncelikle o konunun tarihsel gelişimi hakkında genel bir bilgiye sahip olmamız gerekir. Bu bağlamda muhasebe denetiminin tarihsel gelişim sürecini ele alarak hangi dönemlerde ne gibi etkileşimler sonucunda ortaya çıktığını daha net görebiliriz.

Muhasebe denetiminin ilk defa ne zaman ve nerde yapılmış olduğu hakkında kesin bir bilgiye sahip değiliz. Ancak elimizdeki bilgilere dayanarak muhasebe denetiminin tarihsel gelişimini izlemek olanaklıdır. Bunun yararı, denetim işlevinin toplum içindeki bugünkü yerini ve gelecekte göstereceği değişimleri daha iyi anlatabilmektir. Diğer tüm meslekler gibi denetim de çevresinde meydana gelen önemli değişikliklere uymak amacıyla zaman içinde değişimler göstermiştir. Bu değişimler dört zaman dilimi içinde ele alınmıştır. Bu zaman dilimleri belirli bir kurala bağlı olmadan seçilmiştir. Amaç, ortaya çıkan olayların denetim üzerinde yaptıkları etkinin genel çerçevesini çizmektir. Bu zaman dilimleri esas alınarak denetimin tarihsel gelişiminden bir kesit Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1. Denetimin Tarihsel Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar(Bilgiyi Kullananlar)
Sanayi Devrimi Öncesi	%100'lük Bir İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi 1900 Yılları Arası	%100'lük Bir İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	Ortaklar Ve İşletmeye Borç Verenler
1900 – 1930	%100'lük Bir İnceleme Ve Örnelemeye Başvurulması	Bilançonun Ve Gelir Tablosunun Doğruluğunu Onaylanma	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler Ve Devlet
1930'dan Bugüne	Finansal Verilerin Örnekleme Yoluyla İncelenmesi	Finansal Tabloların Doğruluk Ve Dürüstlüğü Hakkında Bir Görüş Oluşturma	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler, Devler, Sendikalar, Parlamento, Tüketiciler Ve Diğer Gruplar

Kaynak: GÜREDİN, Ersin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, 14. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2014, s.14.

Sanayi devrimi öncesi ve sonrası 1900'lü yıllara kadar işletme yapılarında önemli sayılabilecek gelişmeler ortaya çıkmıştır. Ekonomideki gelişmelerin etkisiyle işletmeler giderek kurumsallaşmaya ve yönetimleri profesyonel yöneticiler devralmaya başlamıştır. Bunun sonucu sermaye sahiplerinin işletmelerinden doğru bilgi alma gereksinimleri denetimin gelişimini hızlandırmıştır. Bu dönemde denetçiler çalışmalarını belge incelemesinde yoğunlaştırmışlardır. Bu tür yapılan denetimde amaç, belgelerde olabilecek hata ve hileleri ortaya çıkartabilmektir. Çalışmalar, belgelerin tamamını incelemeye yönelik olarak sürdürülmüştür. Bu tür denetim çalışmalarının tamamına “**Belge Denetimi Yaklaşımı**” adı verilmektedir⁵.

Sanayi devriminden 1900'lere kadar olan dönemde denetim yönteminde ve amacında bir değişiklik olmamış, ancak, bu dönemde değişikliklere neden olacak değişimler ortaya çıkmaya başlamıştır. Sermaye birikimi, sermaye yoğun teknolojiye

⁵ BOZKURT, Nejat, *Muhasebe Denetimi*, 6. Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul, 2012, s.17.

geçiş, mamul hatlarının oluşturulması, üretim kapasitesinin genişlemesi gibi olgular sonucu yeni ve büyük organizasyonlar kurulmuş, ekonomik yaşamda köklü bir değişim olmuştur. Bu büyüme ile birlikte işletmelerin finansal bilgileri kaydetme, işleme ve yorumlama gereksinmesi artmıştır. Bu gereksinmeye cevap verebilmek amacıyla muhasebe sistemleri kurulup işletilmeye başlanmıştır. Büyüme sonucu işlem ve kayıt sayısının artması, denetçinin her bir işlemi ve muhasebe kaydının tamamını gözden geçirmesini zorlaştırmıştır. Tüm kayıtların denetimi yerine örnekleme yoluyla denetimin yapılması düşünülmeye başlanmıştır⁶.

1900-1930 yılları arasında finansal tablolarda, yer alan bilgilerin doğruluğunu belirlemek için finansal tabloların bir bütün olarak incelenmesi ile yapılan “**Finansal Tablolar Denetimi**” adı altında çalışmalar yapılmıştır⁷. Kuşkusuz bu gelişmenin nedeni, sanayi devrimiyle beraber işletmecilik alanındaki büyük gelişmelerdir. Bu dönemde çok ortaklı büyük işletmelerin kurulması, işletmelerin büyümesi ve karmaşık muhasebe yapılarının doğmasına neden olmuştur. Bu yıllarda, muhasebe denetiminin amacı finansal tabloların bütünüyle onaylanması idi. Denetçiler bu amaçla, işlem ve kayıtların tamamının (aralıksız) incelemesini yapmaktaydılar. Ancak, bu dönemde belgelerin %100 incelenmesinin yanı sıra, örnekleme tekniklerine de başvurulduğunu görüyoruz⁸.

1930’lu yıllardan sonra gelişim hızlanarak sürmüştür. Bu dönemde özellikle örnekleme çalışmalarında önemli gelişmeler olmuş, iradi örnekleme çalışmalarından istatistikî örnekleme yöntemlerinin uygulanmasına geçilmiştir. Ayrıca işletmelerin bünyelerinde gelişmiş iç kontrol yapıları kurmaları, denetçilerin çalışmalarını yönlendirmeye ve şekillendirmeye başlamıştır. İç kontrol yapılarının nitelik düzeyleri, işletmelerin mali tablolarının güvenilirliklerinin göstergesi olarak algılanmıştır. Yapıyı inceleyen ve değerlendiren denetçiler, çıkan sonuçlara göre denetim çalışmalarının kapsamını belirlemeye yönelmişlerdir. Günümüzde de önemini koruyan bu yaklaşıma, “**Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı**” adı verilmektedir⁹.

⁶ GÜREDİN, a.g.e., s.15.

⁷ HAFTACI, a.g.e., s.2.

⁸ YILANCI, F. Münevver, vd., *Muhasebe Denetimi*, Detay Yayıncılık, Ankara,2013, s.9.

⁹ BOZKURT, a.g.e., s.18.

Geriye kalan ve günümüze kadar gelen dönemde de denetim uygulamalarında aşağıda sıralanan gelişmeler olmuştur¹⁰.

- Elektronik bilgi işlem sistemlerinde ortaya çıkan gelişmeler sonucunda denetim çalışmalarında bilgisayar programlarından yararlanılmaya başlanmıştır.
- Çeşitli istatistikî ve matematik yöntemler denetimin vazgeçilmez parçası olmuştur.
- Analitik inceleme prosedürleri, denetim çalışmalarında önemli bir yer almaya başlamıştır.
- Denetim çalışmalarının alanı genişlemiş ve denetçiler işletmelere muhasebe dışındaki yönetim işlevleri konusunda da hizmet verir duruma gelmişlerdir. Bu çalışmalara “**Yönetim Denetimi Yaklaşımı**” adı verilmiştir.

Muhasebe denetiminde yukarıda gösterilen gelişmelere ek olarak meydana gelen başlıca gelişmeleri şu şekilde özetleyebiliriz¹¹.

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Standartlarının Oluşturulması,
- Tekdüzen Hesap Çerçevesi finansal tablo düzenleme ve yayımlama ilkelerinin geliştirilmesi,
- Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uyum çalışmaları,
- Mesleğin yerleşmesi ve gelişebilmesi için mesleğe giriş sınavının uygulanması, meslek mensupları ve mesleğin geliştirilmesi ile ilgili düzenlemeleri yapacak bir mesleki örgütün kurulması,
- Meslek içi eğitimin yanı sıra, üniversitelerin gerek lisans ve gerekse lisansüstü düzeylerde uzmanlaşmaya yönelik eğitim birimlerinin kurulması ve mevcutların geliştirilmesi,
- Muhasebe denetimini vergi denetimi olarak değerlendirme anlayışının son bulması,

¹⁰ BOZKURT, a.g.e., s.18.

¹¹ ÇARIKÇIOĞLU, Peyami, “Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Gelişimi”, I. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 6-8 Nisan 1995, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/01SEMPOZYUM/3GUN1OTURUM/02-PEYAMICARIKCIOGLU.doc> , (Erişim Tarihi: 05.05.2016)

- Finansal tabloların kamuya açıklanması ve açıklanan tabloların bağımsız denetçiler tarafından onaylanması zorunluluğu getirilmesi.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşıldığı gibi muhasebe denetiminin ortaya çıktığı dönemden itibaren hızla ve etkili bir şekilde gelişerek ve değişerek günümüze kadar gelmiştir. Tarihsel gelişim sürecinden de anlaşılacağı üzere her dönemde farklı ihtiyaç ve isteklere göre şekillenen muhasebe denetimi hızla değişen ve gelişen günümüz koşullarında da her geçen gün değişip gelişerek kendini güncellemeye devam etmektedir.

1.1.3. Denetimin Önemi ve Gerekliliği

Bir ülkenin sahip olduğu ekonomik kaynakların büyük bir kısmının işletmelerin elinde olması ve işletmelerin ekonominin dinamosu olması nedeniyle finansal nitelikli bilgilerin iki önemli işlevi bulunmaktadır. Bunlardan ilki ekonomik kaynaklar arasında seçim yapılabilmesi, ikincisi ise ekonomik kaynakların kullanılma başarısının ölçülmesidir. Son yıllarda ekonomik faaliyetler artması sonucu işlemlerin daha karmaşık hale gelmesi, verilerin çokluğu ve bilgi sağlayanların yanlış tutumları nedeniyle işletmelerin sunduğu bilgilerin güvenilirliği daha fazla sorgulanmakta ve bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgiye olan ihtiyaçları artmaktadır. İş dünyasında, bilgi kullanıcılarının istedikleri bilgiye ilk elden ulaşmaları neredeyse imkânsızdır. Bilgi başka kişilerden elde edildiğinde ise, kasıtlı ya da kasıtsız olarak yanlış beyan edilme olasılığı yükselir. Bilgiyi talep eden ile bilgiyi sunan arasında çıkar çatışması söz konusu olduğunda, sunulan bilginin yanıltıcı olma riski vardır. Bilgiyi talep edenin söz konusu riske karşı yapabileceği üç şey vardır. Birincisi, istediği bilgiyi kendi başına elde edip kontrol etmek, ikincisi, karşı tarafa güvenerek riske girmek ya da en yaygın olan üçüncü seçenek, bağımsız denetim görüşüne başvurmaktır¹². Buradan yola çıkarak muhasebe denetiminin önemi ortaya çıkmaktadır.

Finansal bilgiler, işletme içi ve işletme dışı pek çok kişiyi ilgilendirmekte ve onların menfaatlerini etkilemektedir. Finansal bilgilerin işletme içerisinden en önemli kullanıcısı yöneticilerdir. Bir işletmede alınan kararların büyük bir çoğunluğu

¹² MUHASEBE DENETİMİ, a.g.e., s. 2.

finansaldır. Bu kararların isabet derecesi, güvenilir finansal bilgilere dayalı olmasıyla doğru orantılıdır. Diğer bir taraf işletme sahipleri ve ortaklardır. Sahipler ve ortaklar işletmeye koymuş oldukları sermayenin ve kârlılığını takip etmek için bilgiye ihtiyaç duyarlar. Diğer taraflar ise çalışanlar, kredi verenler, devlet ve toplumdur. Öyleyse, finansal bilgilerin güvenilirliği konusunda, tüm bu tarafların güven duyacağı ve onlardan bağımsız bir kişi veya kurumun güvence vermesi gerekir. Muhasebe denetimini doğuran neden, bilgi kullanıcılarının kullandıkları bilgiye güven duyma ihtiyacıdır. Tüm bu bilgi kullanıcılarından bağımsız ve uzman bir kişinin yaptığı denetim bu güvenceyi sağlayabilir¹³.

Muhasebe denetim mesleğinin, ekonomik kalkınmanın hızı ve kalıcılığı üzerinde yaşamsal bir etkisi vardır. Ülkenin ekonomik kalkınma yönünde gerek duyacağı hukuk, siyaset ve sosyal sistemlerinin tüm öteki öğeleri tamamlanmış olsa bile, bu sistemler, etkili bir finansal açıklama ve denetim düzeni ile desteklenmedikçe, kalıcı ekonomik kalkınmayı sağlama olanağı bulunamaz¹⁴.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi muhasebe denetimi çeşitli menfaat grupları arasındaki yanıtıcı bilgi akışını önlemekte ve bağımsız bir şekilde güvence sağlamaktadır.

1.1.4. Bağımsız Denetimin Yararları

Bağımsız denetim toplumdaki çeşitli sosyal gruplara yararlar sağlamakta, ekonomik yaşamı düzenlemektedir. Bağımsız denetim uygulama hayatına sağladığı yararlar aşağıda denetlenen işletmeler, iş hayatının diğer üyeleri, kamu kuruluşları açısından bir sınıflandırma yapılarak verilmiştir¹⁵.

Denetlenen İşletmeye Sağlanan Yararlar:

- Bağımsız denetim finansal tabloların güvenilirliğini artırır.
- İşletme yönetiminin ve işletmede çalışanların sahtekârlık yapma eğilimlerinin kısılmasına yardımcı olur.

¹³YILANCI, vd., a.g.e., s.8.

¹⁴AYSAN, Mustafa A., "Ekonomik Kalkınmada Muhasebe Denetimin Rolü", *I. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu&VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiriler Kitabı*, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2006,s.28.

¹⁵GÜREDİN, a.g.e., s.25.

- 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 tablolar kredi veren kurumlara kredi verme ile ilgili kararlarda yardımcı olur.
- Denetlenmiş finansal tablolar hâlihazır ve gelecekteki küçük tasarruf sahibi yatırımcılara yatırım kararlarında ışık tutar.
- Denetlenmiş finansal tablolar işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında nesnel bilgiler sağlayarak yardımcı olur.
- Bir iş yerinin satılması, alınması ya da başka bir işyeri ile birleşmesi hallerinde alıcı ve satıcı taraflara güvenilir nesnel bilgiler sağlar.
- Denetlenmiş finansal tablolar işletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere, denetlenen işletmenin karlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlar.

Kamu Kuruluşları Açısından Sağlanan Yararlar

- Denetlenmiş finansal tablolara dayanılarak hazırlanmış vergi beyannamelerine ve mali raporlara olan güvenin artmasına yardımcı olur.
- Kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlara ait finansal tabloların bağımsız denetçilere denetlenmiş olmaları halinde, resmi kuruluşların bu kurumlarda yapacakları denetimin kapsamı daraltılır. Özel ve ayrıntılı denetim faaliyetlerine girişilmesine gerek kalmaz.

- Denetlenmiş finansal tablolar borçluluk ve iflas hallerinde, vekalet ve ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesinde adli mercilere bağımsız ve güvenilir bilgi sağlar.

Sonuç olarak toplumu oluşturan kişi ve kuruluşlar işletmelerle ilgili karar alabilmek için güvenilir bilgiye ihtiyaç duyarlar. Bu noktada güvenilir bilgiye dayalı bağımsız denetim yukarıdaki özellikleriyle sorunları ortadan kaldırmada bir çözüm olarak ortaya çıkmaktadır.

1.2. DENETİM TÜRLERİ

Denetimin sınıflandırılması konusunda farklı yaklaşımlar olmakla birlikte, konusuna ve amaçlarına göre ve denetçinin statüsüne göre iki gruba ayırmamız mümkündür.

- a. Konusuna ve amacına göre denetim türleri;
 1. Mali Tablo Denetimi (Muhasebe Denetimi)
 2. Uygunluk Denetimi (Biçimsel-Formel Denetim)
 3. Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi)
 4. Risk Odaklı Denetim
 5. Sürekli Denetim
- b. Denetçinin statüsüne göre denetim türleri;
 1. İç Denetim,
 2. Kamu Denetimi,
 3. Bağımsız Denetim, şeklinde bir denetim yapılabilir.

1.2.1. Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri

Konusuna ve amacına göre üç başlık olarak ele alınan denetim türlerinin açıklamaları aşağıdaki gibidir.

1.2.1.1. Mali Tablo Denetimi (Muhasebe Denetimi)

İşletme mali tabloları yaygın olarak kullanıldığından, denetim türleri içinde mali tabloların denetimi son derece önemli bir yere sahiptir. Aynı zamanda en yaygın denetim türüdür.

Mali tablolara ilişkin denetçi görüşü, mali tabloların, tüm önemli yönleri ile geçerli finansal raporlama çerçevesinde uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını ele

alır. Tek bir mali tabloya ilişkin örnekler ise, bilanço, gelir tablosu veya faaliyet tablosu, dağıtılmamış karlar tablosu, nakit akış tablosu, özkaynakları içermeyen varlık ve borçlar tablosu, özkaynak değişim tablosu, hasılat ve gider tablosu ve ürün grubuna ilişkin faaliyet tablosudur.¹⁶.

Mali tablo denetiminde bilanço ve gelir tablosu dipnotları, enflasyon uyarlaması, amortisman ayırma yöntemleri, cari dönem ve önceki dönem kıyaslamaları ile birlikte yapılır. Mali tablo denetimi muhasebe denetiminin başlangıç noktasıdır. Bu bağlamda şekil şartlarına uygunluk denetimi ön plana çıkar cari dönemle önceki dönem verileri kıyaslanır. Değişimler tüm çıkar gruplarının kullanımına açık bir biçimde irdelenir¹⁷.

Mali tablolar denetiminin içerdiği genel özellikler aşağıda sıralanmıştır¹⁸:

- Bu tür denetimin amacı işletmenin mali tablolarına güvenilirlik kazandırmaktır.
- Mali tabloları destekleyen denetçi, işletmeden veya herhangi bir gruptan ayrı olarak bağımsız bir kişiliğe sahiptir.
- Amaç, mali tablolardaki yanlış beyanların ortaya çıkarılmasıdır.
- Denetçi tarafından mali tablo hakkında bir bütün olarak tek bir görüş oluşturulmaktadır. Tek tek var olan hatalar üzerinde durulmaktadır.
- Denetçi mali tabloların güvenilirliği hakkındaki görüşünü mantıklı bir temele oturtmaktadır. Bu, mali tablonun %100 güvenilir olduğu anlamına gelmemektedir.

Yukarıdaki açıklamalardan yola çıkarak mali tablo denetimi sadece rakamsal bilgilerin gerçek değeriyle yansıtılmasının yanı sıra Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, Mali Tablo İlkeleri ve yasal düzenlemelere uygun olup olmadığı konusunun tespit sürecinde önemlidir.

¹⁶ KGK, Bağımsız denetçinin genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_200.pdf (Erişim Tarihi: 10.02.2016)

¹⁷ GÜÇLÜ, Faruk, *Muhasebe Denetimi (İlkeler ve Teknikler)*, Detay Yayıncılık, Ankara, 2013, s.5.

¹⁸ BOZKURT, a.g.e., s.28.

1.2.1.2. Uygunluk Denetimi (Biçimsel-Formel Denetim)

Bir işletmenin finansal işlemlerinin ve faaliyetlerinin, işletme yönetimi, yasama organı ya da diğer yetkili kişi ve kuruluşlarla belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve mevzuata uygun olup olmadığının incelenmesi sürecine uygunluk denetimi denir. Uygunluk denetiminde örneğin bir işletmedeki muhasebe bilgilerinin belirli bir otorite tarafından konulmuş kurallara uyularak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği incelemesi işlemi yapılır¹⁹.

Mali tabloların denetiminde de uygunluk denetiminden yararlanır. Bir işletmenin mali tabloları düzenlenmeden önce uygunluk denetiminin yapılması gerekir. Eğer bağlı bir çalışma yapılmamışsa denetimi yapan, mali tablolardaki bilgilerin doğruluğunu araştırmadan önce denetlenen işletmenin kayıtlarını incelemelidir. Uygunluk denetiminin sonucu, mali tabloların denetimi ile ilgili programın hazırlanması ve uygulamasına ışık tutar²⁰.

Uygunluk denetimi, kullanıldığı alan bakımından en geniş kapsamlı, özü açısından en dar kapsamlı denetim türüdür. Burada bir ölçüt alınır ve işlerin bu ölçüte uygun olarak yürütülüp yürütülmediğine bakılır. Uygunluk denetimi işletme dışı kişiler tarafından da işletme personeli tarafından da yapılabilir. Vergi idaresi yetkililerince işletmelerde yapılan vergi incelemeleri işletme dışı uygunluk denetimine, banka müfettişlerince bankalarda yapılan gerçekleştirilen çeşitli incelemeler işletme içi uygunluk denetimine örnek olarak verilebilir²¹.

Açıklamalar ışığında uygunluk denetimi işletme içindeki düzen ve kontrol açısından son derece önemli olmakla beraber geniş kapsamda denetime yardımcı olmaktadır.

¹⁹ KAVUT, Lerzan, vd., *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İstanbul, İSMMM Yayın No:32, İstanbul, 2009, s.41.

²⁰ KARANFİLOĞLU, Yasin A., “Muhasebe Denetimi Kavram İlke ve Yöntemleri”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:35, Ekim-Aralık 1999, s.31.

²¹ HAFTACI, a.g.e., s.6.

1.2.1.3. Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi)

Faaliyet denetimi, bir örgütün işletme fonksiyonları, mali kontroller ve destekleme sistemleri dahil bütün yönlerini kapsayan bağımsız bir incelemedir. Faaliyet denetimi bir örgütün bütün veya belirli faaliyetlerinin özellikli hedeflere göre sistematik incelenmesidir. Faaliyet denetçisinin genel amacı; kanun ve kurallara uygunluğun, mali raporlamanın güvenilirliğinin ve faaliyetlerin etkenliği ve etkinliğine ilişkin iç kontrollerin kalitesini değerlendirmektir. Tanımda geçen mali denetim, mali yapıya yönelik iç kontrolleri içerir. Faaliyet kontrolleri ise, varlıklar üzerindeki mali kontroller ile faaliyeti ölçmek için performans göstergelerini içerir²².

Faaliyet denetimi finansal tabloların denetiminden ve uygunluk denetiminden daha zordur. Başlıca zorluk, faaliyetlerin etkililiğinin ve verimliliğinin nesnel olarak saptanmasındandır. Faaliyetlerin etkinliğinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi işletmeden işletmeye, hatta işletme içinde bölümden bölüme farklılıklar gösterir. Bu nedenle faaliyet denetimini genel anlamda tekdüze bir çalışma olarak nitelendirmek mümkün değildir. Faaliyet denetimi çok kapsamlı olduğundan, bunun türlerini saymak ve tanımlamak da zordur. Faaliyet denetimi mali nitelikte olmayan faaliyetleri de konu alır²³.

Faaliyet denetiminin daha çok iç denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yapıldığı görülmektedir. İç kontrol sistemleri, çalışanların iş performansları iş akışı ve yönetim başarısı tüm yönleri ile incelenir²⁴.

1.2.1.4. Risk Odaklı Denetim

Risk odaklı denetim, işletmelerin risk profillerinin belirlenmesi amacıyla yapılan, denetim kaynaklarının bu esas çerçevesinde tahsis edilmesi ilkesine dayanan ve dolayısıyla da denetimin etkililiğini arttırmayı amaçlayan bir denetim türüdür. Risk odaklı denetim riskin analiz edilmesi ile başlar. Risk analizi; risk etkisini tahmin etme, ortaya çıkma olasılığını değerlendirme ve riskin nasıl yönetileceğine dair inceleme yapma işlemidir. Ancak, risk değerlemesinde ortaya çıkan güçlük, risklerin

²² UZAY, Şaban, "Faaliyet Denetimine Genel Bakış", *II. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu&VIII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, İSMMM Yayınları, İstanbul, 2008, s.278.

²³ GÜREDİN, a.g.e., s.19.

²⁴ GÜÇLÜ, a.g.e., s.5.

birbirleriyle kıyaslanamayacak farklılıklar göstermesidir. Bu nedenle risklerin iyi analizi yapılmalı, risk olasılığı yüksek ve ortaya çıkması durumunda etkisinin büyük olacağı türlerdeki riskler yakından takip edilmeli, bu faaliyetlere ilişkin daha sıkı kontrol mekanizmaları kurulmalı ve etkin bir iç denetim sistemi oluşturulmalıdır²⁵.

1.2.1.5. Sürekli Denetim

Sürekli denetim (Continuous Auditing) fiziki belge olmaksızın finansal raporlarda yer alan bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliği hakkında bir görüş bildirmek amacıyla; bilgisayar destekli denetim tekniklerini ve analitik denetim prosedürlerini kullanarak elektronik denetim kanıtlarını toplama ve kanıtlar eşliğinde finansal raporlardaki bilgileri değerlendirme işlevidir. Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere sürekli denetim bilgi teknolojilerine dayanır. Bilgi teknolojileri; yetkilendirme, kayıt etme, işleme tabi tutma ve raporlama işlevlerinden oluşan bir sistemdir. Sistem; bilgisayar, iletişim ve yönetim bilgi sistemlerinden oluşur. Sürekli denetim; kontrol, güvence, risk değerlendirmesi, denetim planlanması, sayısal analiz ve diğer denetim araçları ve tekniklerinin bileşiminden meydana gelir²⁶.

1.2.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçinin statüsüne göre üç başlık olarak ele alınan denetim türlerinin açıklamaları aşağıdaki gibidir.

1.2.2.1. İç Denetim

İç denetim mali nitelikte olan ya da olmayan tüm faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlemesinin yapıldığı bir denetim türüdür. Hızla gelişen teknolojiye bağlı olarak karmaşıklaşıp büyüyen organizasyonlar denetimi kendi başlarına yapamaz hale gelmiş ve kendi bünyelerinde denetim faaliyetini sürekli olarak yapacak temsilcilere ihtiyaç duymuşlardır. Buna bağlı olarak iç denetimin önemini arttırmış bağlı olduğu işletmenin önemli bir parçası haline gelmiştir.

²⁵ USUL, Hayrettin, *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim*, Detay Yayıncılık, Ankara, 2013, s.16.

²⁶ USUL, a.g.e., s.18.

İç denetim, genellikle, şirketi geliştirmek, faaliyetlerine değer katmak, danışmanlık ve güven sağlamak üzere yürütülen hizmetler olarak kabul edilmektedir. İç denetimi gerekli kılan nedenler arasında şu hususlara işaret edilmektedir²⁷:

- İşletmeler büyümüş, yetki ve sorumluluk devri zorunlu hale gelmiştir. İşletme çalışanlarının, işletme politikalarına uyum sorununun tespiti ve çözümü için iç denetim zorunlu hale gelmiştir.
- İşletmenin her kademedeki yöneticilerinin sorumluluklarının izlenmesi ve değerlendirilmesi iç denetim ihtiyacını doğurmuştur.
- İşletme yönetiminin ihtiyaç duyduğu alanlardaki bilgi ve tecrübe eksikliği, danışmanlık hizmetleri dolayısıyla iç denetim fonksiyonu ile ikame edilmektedir.
- Hâkim ortakların, yöneticilerin ve işletme çalışanlarının işletmeye, ortaklara ve alacaklılara zarar veren hileli iş ve işlemlerinin önlenmesinde iç denetim hizmetlerinden yararlanmak mümkündür.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors-IIA) iç denetimi, bir işletme faaliyetleri geliştirmek onlara değer katmak amacıyla yürütülen bağımsız, tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlamıştır. İç denetim faaliyetleri işletmedeki risk yönetiminin değerlendirilmesi, etkinlik ve verimliliğinin artırılması amacıyla sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla işletmenin hedefine ulaşmasında yardımcı olur²⁸.

Geçmişte, işletmelerin sürekli denetime duydukları gereksinimin dış denetçiler tarafından karşılanması, bir yandan işin maliyetini arttırmış, diğer yandan yöneticilerin alacakları kararlara temel olacak finansal analizlerin tam ve istenilen şekilde yapılmasını büyük ölçüde zorlaştırmıştır. Bu olumsuz durumları aşmak için işletmeler iç denetim yapabilecek kişileri kadrolarına almaya başlamışlardır. Böylece iç denetim son 50 yıl içinde gerek iş yoğunluğu gerekse faaliyetler üzerinde

²⁷TOPÇUOĞLU, Metin, *Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s.9.

²⁸TÜREDİ, Hasan, vd., "Risk Odaklı İç Denetim", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:66, Nisan 2015, s.3.

kazandığı etkililik düzeyi bakımından önemli bir meslek olma yolunda oldukça ileri gitmiştir²⁹.

Aynı zamanda, işletme kültürü, sistemleri ve süreçleri ile ilgili bilgi ve deneyim sahibi profesyonellerce yürütülen iç denetim faaliyeti yönetime, risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin gelişiminde görüş ve önerileri ile yardımcı olur. İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumlulukları; uluslararası iç denetim standartları ile uyumlu olan, işletmenin denetim komitesi ve yönetim kurulunca onaylanmış bir yönetmelikte yazılı olarak tanımlanmalıdır. İç denetim yönetmeliği sürekli gözden geçirilmeli ve güncellenmelidir. İç denetim fonksiyonunun kapsamını, kuruluşun iç kontrol sistemlerinin verimliliği ve etkinliği ile performans kalitesinin incelenmesi ve değerlendirilmesi faaliyeti oluşturur³⁰.

Son yıllarda iç denetimin alanı genişlemiş, iç sektörde ve dış sektörde yönetimin çok önemli bir parçası haline gelmiştir. Böylece iç denetim işlemler gerçekleşikten sonra tespitte bulunmaktan ziyade önden gidip öngörülerıyla riskleri ve fırsatları da ortaya koyması beklenmektedir.

1.2.2.2. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, kamu adına denetim yetkisini kullanan birimlerin kamu kuruluşlarında ve özel sektörde yaptığı denetimleri kapsar. Kamu denetiminin genel amacı, toplumun huzur ve güvenini sağlamak ve vatandaşların devlete olan güvenini pekiştirmektir. Kamu denetimi kamu adına toplanan gelirleri ve yapılan harcamaları denetleyeceği gibi, iki özel kişi ya da kurum arasındaki uyumsuzluğun çözümünde konu olabilir. Devlet kamu adına vergi denetimini hesap uzmanları, maliye müfettişleri, gelirler kontrolleri, vergi denetmenleri, defterdarlar, vergi dairesi müdürleri, gelir müdürü aracılığıyla denetleyebilir. Diğer bazı kamu denetim birimleri de aşağıdaki biçimde sıralanabilir³¹.

²⁹SAĞLAR, Jale-TUAN, Koray, “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri”, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.18, Sayı:1, 2009, s.345.

³⁰İÇ DENETİME GENEL BİR BAKIŞ(E-Kitap), İSMMMOMO Yayınları, İstanbul, Nisan 2015, s.14. http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic_denetim_2015.pdf, (Erişim Tarihi:10.02.2016).

³¹GÜÇLÜ, a.g.e., s.6.

- Devlet Denetleme Kurulu denetimleri,
- Sayıştay denetçileri tarafından yapılan denetim,
- Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı müfettişlerinin kooperatifler üzerinde yaptıkları denetimler,
- Mülkiye müfettişlerinin denetimi,
- Başbakanlık Teftiş Kurulu denetimleri,
- Çevre ve Şehircilik Bakanlığı müfettişleri,
- Gümrük ve Ticaret müfettişlerinin denetimleri,
- SPK denetimleri,
- Diyanet İşleri Başkanlığı müfettişlerinin denetimi,
- Yüksek Denetleme Kurulu denetimleri,
- Kültür ve Turizm Bakanlığı müfettişlerinin denetimleri,
- Orman ve Su İşleri Bakanlığı'na bağlı denetim elemanlarının denetimleri,
- Adalet müfettişlerinin denetimi,
- Vakıflar Genel Müdürlüğü müfettişlerinin yaptığı vakıf denetimleri,
- Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı müfettişlerinin denetimi,
- SGK müfettişleri, iş müfettişleri, bankalar yeminli murakıpları hazine kontrolleri SPK denetçileri, belediye müfettişleri, PTT vb. kurum müfettişleri kamu adına denetim yetkisini kullanmaktadırlar.

Türkiye’de kamu denetimi alanında getirilen en önemli yeniliklerden birisi 24.12.2003 Tarihli 25326 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’dur. Bu kanun merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsar³².

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (International Organization of Supreme Audit Institutions-INTOSAI) kamu denetimi yapan yüksek denetim kurumları arasında fikirlerin ve deneyimlerin paylaşımını desteklemek amacıyla kurulmuştur. Özerk bağımsız ve siyasi gündemi olmayan bir sivil toplum kuruluşu niteliği ile INTOSAI, Birleşmiş Milletler’ in beş ana organından biri olan Ekonomik ve Sosyal Konsey(Ekonomik and Social Council-ECOSOC) bünyesinde 1970

³² HAFTACI, a.g.e., s.10.

yılından beri özel danışman konumundadır. Örgüt, ‘ortak deneyim herkese yarar sağlar’ şiarıyla dünya ülkelerinin deneyimini ve bilgisini paylaşırma çabası içindedir³³.

1.2.2.3. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim yerine “dış denetim”, “bağımsız dış denetim”, “mali tablolar denetimi” kavramları da kullanılmaktadır. Bağımsız denetim farklı kaynaklarda farklı şekillerde ifade edilmektedir. Ancak bir bütün olarak bakıldığı zaman aynı anlamı ifade ettiği görülmektedir.

Küreselleşme ve teknolojik ilerlemeler nedeni ile gerek ulusal gerekse uluslararası çapta işletmelerin faaliyetlerine ve bu faaliyetlerin sonuçlarına ilgi duyan tarafların nicelik ve nitelikleri önemli ölçüde değişmiş ve karmaşıklaşmıştır. Söz konusu değişim ve karmaşık yapı, işletmelerin faaliyetleri ile faaliyet sonuçlarının doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında görüş oluşturulmasına yönelik bağımsız denetimin yapısını da etkilemiştir. Küreselleşme ve bilgi teknolojilerindeki ilerlemeler bağımsız denetim faaliyetlerini karmaşıklaştırarak görüşe ulaşma sürecini zorlaştırmış, bağımsız denetçilerin bu süreçteki sorumluluklarını da arttırmıştır. Bütün bu faktörler bağımsız denetçinin karşı karşıya kaldığı denetim riskini yükseltmiştir³⁴.

Bağımsız denetimi tanımlayacak olursak, bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere göre uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanmasıdır. Bu tanımda dikkat çekmesi gereken üç önemli unsur vardır. Bunlardan birincisi bağımsız denetimin önceden belirlenmiş ölçülere dayanmasıdır. Bu ölçütler denetçinin bilgileri değerlendireceği Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Kavramları (GKGMİ) ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/IFRS)’lerdir. İkinci önemli unsur bağımsızlık

³³ AKYEL, Recai, “Günümüz Kamu Denetimi Anlayışının Uluslararası Düzeyde Oluşumu ve Gelişimi ile Türk Kamu Denetimine Yansımalarının Değerlendirilmesi”, *Çankaya University Journal of Humanities and Social Sciences*, C.7, Sayı:1, Mayıs 2010, s.105.

³⁴ KIZILGÖL, Ömer, *Müşteri Firma İlişkilerinde Bağımsız Denetim ve Müzakere*, Dora Yayıncılık, Bursa, 2014, s.8.

ilkesidir. Yapılan denetimin değeri, denetim raporunu kullanan kişilerin denetçinin bağımsızlığına olan güvenlerine bağlıdır. Birçok farklı finansal tablo okuyucusunun bağımsız denetçi raporu istemesinin nedeni tarafsız ve güvenilir bir bakış açısına duydukları ihtiyaçtır. Denetçi gerek kanıt toplarken ve gerekse topladığı kanıtları değerlendirirken önyargıdan uzak, tarafsız ve uzman bir kişi gibi hareket etmelidir. Tanımda geçen diğer önemli unsur ise, denetim standartlarına uyumdur. Küreselleşen iş ve sermaye piyasaları tüm dünyada ortak kullanılan ve tam benzerlik gösteren denetim standartlarını geliştirme konusunda güçlü bir eğilim içindedirler. Bu çerçevede denetçi çeşitli otoriteler tarafından yayınlanmış olan denetim ilkeleri ve standartlarına uymak zorundadır³⁵.

Sermaye Piyasası Kanunu'na göre bağımsız denetim ara denetim, özel denetim, sürekli denetim olmak üzere üçe ayrılır³⁶.

Ara denetim; ara dönemde çıkartılan bilanço, gelir tablosu ve bunların eki dipnotları ile ek finansal tabloların sürekli bağımsız denetim yapan denetim kuruluşunca ara dönemlerde denetlenmesidir. SPK, Seri XI, Tebliğ 3'e göre ara dönem bir hesap döneminin başından ara finansal tabloların çıkarıldığı tarihe kadar geçen bir yıldan kısa, en az bir aylık zaman dilimidir. Ara denetime "Bağımsız Sınırlı Denetim" adı da verilir.

Özel denetim, Sermaye Piyasası Kurulu tebliğlerine göre denetim yaptırma zorunluluğu bulunan şirket ve yardımcı kuruluşlarının kurula başvurarak talep ettikleri Menkul Kıymetlerin halka arz izni, birleşme, devir, tasfiye kararlarına dayanarak oluşturulacak finansal tabloların bir denetim şirketince denetlenmesidir.

Sürekli denetim, hisse senetleri halka arz edilmiş ya da arz edilmiş varsayılan şirketlerin, bankaların, aracı kurumların, yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarının, sigorta ve reasürans şirketlerinin, enerji piyasasında faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetim kuruluşlarınca yıl sonu finansal tablolarının genel kabul görmüş denetim standartlarına göre denetlenmesidir.

³⁵ MUHASEBE DENETİMİ, a.g.e., s.6.

³⁶ HAFTACI, a.g.e., s.10.

Sonuç olarak diyebiliriz ki; bağımsız denetim, finansal tabloların güvenilirliğini arttırdığı, denetleneceğini bilen kurumlarda kanun dışı uygulamalara caydırıcı etkide bulunduğu ve denetlenen kuruma ekonomik faaliyetlerinde ve finansal arayışlarında daha geniş imkânlar yaratmasında öncülük ettiği ifade edilebilir. Aynı zamanda sadece kuruma değil toplumdaki çeşitli sosyal gruplara değişik yararlar sağlayarak ekonomik yaşamı düzenler.

1.3. DENETÇİ TÜRLERİ

İç denetçi, kamu denetçisi ve bağımsız denetçi olarak ele alınan denetçi türleri aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

1.3.1. İç Denetçi

Bağlı bulunduğu örgütün organizasyon şemasında yer alan, doğrudan yönetim kuruluna veya genel müdüre bağlı olarak faaliyet gösteren denetçilerdir. Günümüzde iç denetçilerin zamanlarının önemli bir kısmını faaliyet denetimi almaktadır. Çünkü günümüz iş ortamında geçerli olan yoğun rekabet koşulları, işletmeleri daha verimli çalışmaya zorlamaktadır³⁷.

İç denetçilerin amacı yönetimin verdiği çalışmaları yapıp, yönetime hizmet vermektir. Dolayısıyla iç denetçiler işletme ile işçi işveren ilişkisine sahiptirler. İç denetçilerin görev sahası, çalıştıkları işletme yönetimine bağlıdır ve bunlar³⁸;

- İşletme içinde hazırlanan muhasebe bilgilerini ve raporlarının güvenilirliğini inceleme,
- İşletmenin organizasyon yapısının etkinliğini inceleme,
- İşletme yönetiminin belirlemiş olduğu yöntem ve politikaların etkinliğini ölçme ve değerlendirme,
- İşletmenin aksayan yönlerini işletme yönetimine bildirme işlevlerini yapar.

Bu çalışmalar sonucunda hazırlanan raporlar, iç denetçiler tarafından işletmenin üst yönetimine verilir.

İç denetçilerin görevlerinden anlaşılacağı üzere, işletmelerde uygunluk ve faaliyet denetimi yaparlar. İç denetçiler yaptıkları çalışmalar sonucunda bulgularını

³⁷MUHASEBE DENETİMİ,a.g.e., s.10.

³⁸USUL, ag.e., s.33.

ve önerilerini bir rapor biçiminde tepe yönetime sunarlar. İç denetçiler normal olarak bir denetçide olması gereken özellikleri taşırlar. Ancak bağımsızlık derecelerinde doğal olarak tartışma vardır³⁹.

İç denetim genel anlamıyla geleceğe odaklıdır. İşletmenin her türlü etkinliğini denetleyip, geliştirip, iyileştirip işletmeye değer katarak, güvenli ve tarafsız bir denetim hizmeti sunmaktadır.

1.3.2. Kamu Denetçisi

Kamu denetçileri, bakanlıklar ve benzeri kamu kuruluşlarına bağlı olarak çalışan meslek mensuplarıdır. Kamu denetçilerinin⁴⁰;

- Kamu kuruluşlarının faaliyetlerini denetlemek,
- Özel işletmelerin faaliyetlerini denetlemek olmak üzere başlıca iki ayrı görevi vardır.

Kamu denetçileri, kendi kurumlarında yaptıkları çalışmalarda iç denetim, özel sektör kuruluşlarında yaptıkları çalışmalarda kamu denetimi görevini yerine getirirler. Her ülkede olduğu gibi Türkiye’de de görev yapan çok sayıda kamu denetim örgütü bulunmaktadır. Bunların bazıları sadece kamu kuruluşlarında, bazıları ise hem kamu kuruluşlarında hem de özel sektör işletmelerinde denetim görevi yaparlar⁴¹.

1.3.3. Bağımsız Denetçi

Bağımsız denetçiler meleklerinde profesyonel ve tek başlarına çalışan kişilerdir. Eğitimleri, deneyimleri ve en önemlisi bağımsız olma nitelikleri ile denetim işlevini en iyi şekilde sürdürebilecek kabiliyete sahip kişilerdir.

Bağımsız denetçi ya da dış denetçi, herhangi bir işletme veya kamu kurumu ile bağlantısı olmayan, kendi adına muhasebe denetimi yapmakla görevli bir serbest meslek erbabıdır. Bu nedenle dış denetçi yerine genellikle bağımsız denetçi tabiri de kullanılır. Gerçek anlamda muhasebe denetimi yapan meslek erbabı bağımsız

³⁹BOZKURT, a.g.e., s.33.

⁴⁰HAFTACI, a.g.e., s.16.

⁴¹BOZKURT, a.g.e., s.34.

denetçilerdir. Muhasebe denetiminin gerçek işlevi, bu denetimi yapan bağımsız denetçilerin bağımsız ve güvenilir olmaları üzerine odaklanmıştır⁴².

İşletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloları ve işletmenin finansal bilgilerini inceleyerek oluşturdukları kanaatlerini paydaşlara raporlayan bağımsız denetçiler, kamuoyunu bilgilendirme işlevini yerine getirmektedir. Bu bağlamda da bu tür denetçilerin uzmanlıklarının tartışılmaması gerekliliği aşikârdır. İç denetçiler ile bağımsız denetçiler arasındaki en önemli fark bağımsızlık derecesidir. Bağımsızlık bir denetimde en önemli unsur olmasına rağmen, dış denetçiler bu konuda iç denetçilere göre daha ileridedir. Çünkü iç denetçiler denetlemiş olduğu işletmenin personeleridir. Dolayısıyla, çalışmalarında üst yönetimin emir ve direktiflerini de dikkate almak zorundadırlar. Oysaki denetlenen işletme bağımsız denetçiye böyle bir emir ve direktif vermez. Verildiği takdirde bağımsız denetçinin bağımsızlığı zedelenmiştir ve bağımsız denetçi denetimini orada bitirmek zorundadır⁴³.

Gerçek anlamda denetim yapan meslek erbabı bağımsız denetçilerdir. Bağımsız denetimin gerçek işlevi de bu denetimi yapan bağımsız denetçilerin bağımsızlığı ve güvenilirliği üzerine odaklanmıştır.

1.4. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SORUMLULUKLARI

Genel anlamda ele alacak olursak denetçi, finansal tablolarda önemli derecede hile ve hatanın olup olmadığı konusunda makul bir güvence elde etmekle sorumludur. Ancak unutulmamalıdır ki, denetim ne kadar planlı ve kapsamlı yürütülürse yürütülsün finansal tablolardaki bazı önemli yanlışlıkların tespit edilememe riski de vardır.

“Denetçinin sorumluluğu” başlığını taşıyan 6102 Sayılı TTK m. 554 Hükmüne göre, “şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem

⁴²YILANCI, vd., a.g.e., s.6.

⁴³USUL, a.g.e., s.33.

de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludurlar”⁴⁴.

Ayrıca 660 Sayılı KGK'nun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname(KHK)'nin 24. maddesinde, bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler; denetledikleri finansal tablo, bilgi ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumludurlar. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla genel şartları Hazine Müsteşarlığınca belirlenen sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadır.

Denetçinin sorumlulukları mesleki ve yasal sorumluluklar olmak üzere iki başlık altında aşağıda ele alınmıştır.

1.4.1. Bağımsız Denetçinin Mesleki Sorumlulukları

Bağımsız denetçi finansal tabloların doğruyu göstermesi konusunda bir garantör olmamakla birlikte, denetim raporunda gerekli açıklamaları yaparak, finansal tablo kullanıcılarını aydınlatmaktan sorumludur⁴⁵.

Bağımsız denetçi, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin esaslı bir yanlışlık içerebileceğini göz önünde bulundurarak mesleki şüphecilik anlayışıyla elde edilen bağımsız denetim kanıtlarının geçerliliğini sorgulamalıdır⁴⁶.

Denetçinin sorumluluğu mesleki standartlara uygun bir inceleme yapmak ve bulgularını raporlamaktır. Denetçinin işlevi finansal tabloların güvenilirliğini pekiştirmek, bu raporların kredisini arttırmaktır. Bu işlev çoğu kez denetim raporunu kullananlar tarafından yanlış anlaşılmaktadır. Çoğu kişi denetimin temel amacının kasti olmayan hataları, yolsuzlukları ve düzensizlikleri ortaya çıkarmak olduğunu zannetmektedir. Doğal olarak denetçi finansal tabloların denetiminde, bu tablolara önemli derecede etki yapan veya yapabilecek hata ve düzensizlikleri araştırarak ve

⁴⁴TOPÇUOĞLU, a.g.e., s.157.

⁴⁵MUHASEBE DENETİMİ, a.g.e., s.77.

⁴⁶GÖÇEN, Ceren A., “Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:97, Ocak-Şubat 2010, s.111.

bunların olumsuz etkilerini açığa çıkartacaktır; ancak, denetçinin esas sorumluluğu hiçbir zaman bu hata ve hilelerin bulunması şeklinde düşünülmemelidir. Diğer bazı kişiler ise denetçi raporunun denetlenen işletmenin finansal yapısının ve gelecekteki kazançlarının bir göstergesi ve bu konuda bir güvence olduğuna inanırlar. Oysa denetçi, sadece finansal tabloların dürüstlüğü hususunda bir görüş bildirmektedir. Denetçi finansal durumun sıhhati konusunda garanti veren bir kişi değildir⁴⁷.

Bağımsız denetçilerin ana sorumluluğu, denetledikleri müşterilerin finansal tablolarının, şirket finansal durumunu doğru ve hilesiz olarak yansıttıkları hususunda bir görüş oluşturmaktır. Bu görüşü oluşturmak için denetçi, bağımsız denetim süreci boyunca, yeterli ve uygun sayıda kanıtı toplayıp değerlendirmektedir. Bağımsız denetimin her safhasında, eleştirel yaklaşım büyük önem taşımaktadır. Müşterilerin içinde bulunduğu durum birbirinden çok farklıdır. Başkaları inandığı için doğru olmayan kanıtlara inanmak kolaydır ve bu da, denetçinin yanlış kanıya ulaşmasına neden olabilir. Bağımsız denetim sürecinde çizelgeler, kontrol listeleri ve iş programlarından oluşan kapsamlı dokümantasyon kullanılmaktadır. Ancak, bağımsız denetim sadece standart denetim testlerinin yapılmasından ve ilgili formların doldurulmasından ibaret değildir. Denetçiler farklı koşullarda doğru sonuca varmak için mesleki yargı oluşturmaktadırlar. Dolayısıyla denetçiler, müşterinin işini ve içinde bulunduğu şartları çok iyi anlamalıdır⁴⁸.

Sonuç olarak denetçi, bir denetim çalışmasında yapması gerekenleri yapmakla sorumludur. Buna karşın ortaya çıkan aksaklıklardan ve işletme ilgililerinin karşılaştıkları zararlardan işletme yönetimi sorumludur⁴⁹.

1.4.2. Bağımsız Denetçinin Yasal Sorumlulukları

Denetçinin yasal sorumluluğu karşımıza iki şekilde çıkmaktadır. Bunlar; sır saklama sorumluluğu ile denetim görevinin gereği gibi yerine getirilme sorumluluğudur. Genel olarak sır; herkes tarafından bilinmeyen ve açıklaması sahibinin şeref ve menfaatine zarar verme tehlikesi gösteren hususlar olarak

⁴⁷GÜREDİN, a.g.e., s.22.

⁴⁸ESENDEMİR, Ebru, "Finansal Bilginin Güvenilirliği ile ilgili Bağımsız Denetimin Amacı ve Bağımsız Denetim Süreci ile ilgili Son Gelişmeler", *Journal Of Yaşar University*, Cilt:6, Sayı:23,2011, s.3899.

⁴⁹BOZKURT, a.g.e., s.33.

tanımlanmaktadır. Denetçi, denetim çalışmaları sırasında edinmiş olduğu ticari sırları saklamak zorundadır. Bu yükümlülük sözleşme süresince ve sözleşmeden sonrada devam eder. Sır saklama yükümlülüğü denetçi tarafından ihlal edilirse, bu durum tazminat ile birlikte denetim sözleşmesinin feshini de beraberinde getirir. Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 404. maddesi denetçinin sır saklama borcuna aykırı davranması durumunda, denetçinin ödeyeceği tazminat yükümlülüğüne işaret etmektedir. Yine TTK m.399'a göre denetim hizmetlerinin yürütülmesi sözleşmeye dayalı olarak gerçekleşir. Denetim hizmetlerinin gereği gibi yerine getirmeyen denetçi hem sözleşmeye aykırılık, hem haksız fiil oluşturur⁵⁰.

Denetçiler, denetim görevinde yaptıkları hatalar ve kusurlar nedeniyle TCK (Türk Ceza Kanunu)'nın "görevi ihmal" suçundan ve kasti davranışları nedeniyle TCK' nın 257. maddesi gereği "görevi kötüye kullanma" suçundan yargılanırlar⁵¹.

⁵⁰USUL, a.g.e., s.32.

⁵¹GÜÇLÜ, a.g.e., s.11.

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETÇİNİN BAĞIMSIZLIĞI VE ETİK İLKELER

2.1. BAĞIMSIZ DENETÇİNİN BAĞIMSIZLIĞI

Bağımsız denetim sürecinin sağlıklı bir şekilde tamamlanabilmesi için bağımsızlık unsurunun dikkate alınması gerekmektedir. Denetimin bağımsızlığı ancak bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçinin taraf olmadan bağımsız bir şekilde hareket etmesiyle meydana gelir. Denetimin kalitesine önemli ölçüde etki eden denetçi bağımsızlığı, bağımsızlık düzeyiyle değeri artar veya azalır. Bu bağlamda bağımsızlık kavramı denetim üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Denetimin en önemli unsuru olarak ele alabileceğimiz denetçinin bağımsızlığı ilkesinin ne anlama geldiği aşağıda incelenecektir.

2.1.1. Denetçinin Bağımsızlığı İlkesi

Meslek üyeleri denetim görevini sürdürürken denetim ile ilgili tüm konularda bağımsız olmalıdırlar. Denetimde bağımsızlık denetim kanıtlarını toplarken, kanıtları ve sonuçları değerlendirirken ve denetim raporunu hazırlarken tarafsız bir bakış açısıyla davranmayı ifade eder. Bağımsız davranma denetim mesleğinin temelini oluşturur. Denetim görüşünü alanlar denetçinin bağımsız olduğuna inanırlar. Denetçinin görevini yürütürken bağımsızlığını koruması yeterli değildir; denetçi görüşünü alan finansal tablo okuyucularının denetçinin bağımsız olduğuna inanıp güven getirmeleri de esastır. Bir diğer deyişle, denetçi hem “gerçekte” ve hem de “görünürde” bağımsız davranış içinde olmalıdır. Bu iki olgu uygulamada “gerçekte bağımsızlık” ve “görünürde bağımsızlık” olarak tanımlanmaktadır. Bir denetçi bağımsız denetim faaliyetini tamamlarken gerçekte bağımsız davranmış olabilir; fakat denetçi görüşünü alanlar denetçinin müşterisi lehine davrandığı hususunda bir şüpheye düşerlerse, yani denetçi görünürde bağımsız değil ise, denetçinin bağımsız

olmadığına karar verilir. Bağımsızlığa şüphe düştüğü halde ise denetim işlevinin değeri kaybolmuş demektir⁵².

Denetim sözleşmelerinin bulunduğu durumlar kamu yararını ilgilendirmektedir. Dolayısıyla bu kurallar denetim ekibinin üyelerinin, denetim şirketlerinin ve denetim ağında bulunan şirketlerin denetim müşterilerinden bağımsız olmasını gerektirir. Bağımsızlığı oluşturan gerçekte ve görünürde bağımsızlığın geniş olarak açıklaması şöyledir⁵³;

Gerçekte bağımsızlık, mesleki yargıyı tehlikeye düşürecek etkilerden etkilenmeden bir sonuç açıklamaya imkan veren, böylece kişinin dürüstlikle hareket etmesine ve tarafsızlık ve mesleki şüphecilik kullanmasına imkan veren zihin durumu.

Görünürde bağımsızlık, önlemlerde dahil olmak üzere ilgili her türlü enformasyon konusunda bilgi sahibi olan ve makul bir üçüncü kişinin; bir denetim firmasının veya güvence ekibi üyesinin dürüstlüğüne, tarafsızlığına ve mesleki şüphecilğe gölge düştüğü sonucunda haklı olarak ulaşmasına yol açacak kadar açık olan olgu ve koşullardan kaçınma.

KGK tarafından 26.12.2012 Tarihli 28509 Sayılı Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 22. maddesinde bağımsızlık şu şekilde ele alınmıştır; Denetim kuruluşları ve denetçiler, denetlenen kuruluştan bağımsız ve tarafsız olmak zorunda olup, hiçbir şekilde denetlenen kuruluşların karar alma mekanizmalarına katılamazlar. İlave olarak, denetim kuruluşları ve denetçilerin bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir⁵⁴.

Denetçi, her şeyden önce tarafsız düşünme yeteneğine, mesleki bilgisinin ve üstlendiği rolün gereği olarak objektif davranma olanağına sahip olmalıdır. Bağımsızlığı ölçmek genelde mümkün değildir. Çünkü bağımsızlığı sağlayacak ana unsur, insanın kendi içindeki vicdani sorumluluk duygusudur. Bu vicdani sorumluluk

⁵²GÜREDİN, Ersin, "Denetçinin Meslek Ahlakı Standartlar ve Uygulamadan Örnekler", *Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu&III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 30 Nisan-4 Mayıs 1997, İSMMM Yayınları, İstanbul, 1998, s.9.

⁵³IFAC, *Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı (E-Kitap)*, TÜRMÖB Yayınları: 470, 2014, s.62.

⁵⁴KGK, *Bağımsız Denetim Hakkında Yönetmelik*, *Resmî Gazete*, Tarih:26.12.2012, Sayı:28509

duygusunun dışarıya yansıyan görüntüsü ise, denetçinin finansal bilgi kullanıcıları ile bir çıkar ilişkisi içinde olmamasıdır. Örneğin, denetçinin kendisinin veya yakınlarından hiç kimsenin denetlenen işletmenin ortağı, yönetim kurulu üyesi olmaması gerekmektedir. Aksi takdirde denetçi, bağımsız davranamaz, işletmedeki yakınlarının veya kendisinin menfaatleri ağır bastığında objektif bir denetim yapması güçleşir⁵⁵.

Yapılan açıklamalar ışığında özetle, denetçinin denetimin başarısı ve kalitesi için, denetçinin doğruluk, mesleki dürüstlük ve açık sözlülük içinde, bağımsızlığını etkileyebilecek herhangi bir çıkar çatışmasına girmeksizin faaliyetini yürütmesi gerektiği söylenebilir.

2.1.2. Denetçinin Bağımsızlığını Ortadan Kaldıran Durumlar

Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, bağımsız denetim çalışmalarında bağımsız olmak zorundadırlar. Bağımsız denetçilerin dürüst ve tarafsız olmalarının yanında, bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekmektedir⁵⁶.

Bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçilerde, bağımsızlığın zedelendiğine dair tereddüt oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir. Aşağıda bağımsızlığın ortadan kalkmış sayılacağı durumlara, bunlarla sınırlı olmamak üzere, yer verilmektedir⁵⁷.

- Müşteriden ya da müşteri ile ilgili olanlardan, doğrudan doğruya ve 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,
- Müşteriyle veya müşterinin ortaklarıyla veya müşterinin yönetim, denetim veya sermaye bakımından dolaylı veya dolaysız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek veya tüzel kişilerle ortaklık ilişkisine girilmiş olduğunun belirlenmiş olması,

⁵⁵YILANCI, vd., a.g.e., s.21.

⁵⁶SPK, Seri: X No:22, Kısım 2, m.12/2.

⁵⁷SPK, Seri: X No:22, Kısım 2, m.13.

- Müşteri ile bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştiraklerinde kurucu, yönetim kurulu başkan veya üyesi, şirket müdürü veya yardımcısı olarak veya işletmede önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan başka sıfatlarla görev alınması,
- Müşteri veya bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştirakleri ile olağan ekonomik ilişkiler dışında borç-alacak ilişkisine girilmiş olması,
- 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 bariz farklılıklar göstermesi, bağımsız denetim kalitesine dair belirsizlikler yaratması, bağımsız denetim kuruluşu tarafından müşteri işletmeye sunulan diğer hizmetler dikkate alınarak belirlenmesi.
- 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 üyesi, genel müdür, müdür yardımcılığı ile önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan pozisyonlarda görev alamazlar.

Bağımsız denetim kuruluşları ile bunların bağımsız denetçileri ve diğer personeli, bu Tebliğe göre bağımsız denetim hizmeti verdikleri işletmelere, bağımsız denetim hizmeti verdikleri dönemde, bedelli veya bedelsiz olarak⁵⁸;

- Muhasebe defterlerinin tutulması ve buna ilişkin diğer hizmetlerin verilmesi,
- Finansal bilgi sistemi kurulması ve geliştirilmesi ile işletmecilik, muhasebe, finans konularındaki uygulamalarla ilgili danışmanlık hizmeti verilmesi, belge düzenlenmesi ve rapor hazırlanması,
- Değerleme ve aktüerya hizmetleri verilmesi veya ekspertiz ve uygunluk raporu hazırlanması,
- İç denetim fonksiyonunun yerine getirilmesi ya da iç denetim fonksiyonuna destek hizmeti verilmesi,

⁵⁸SPK, Seri: X No:22, Kısım 2, m.13/4

- Yönetim ve insan kaynakları fonksiyonlarının yerine getirilmesi,
- Aracılık veya yatırım danışmanlığı hizmetlerinin verilmesi,
- Hukuki danışmanlık veya diğer uzmanlık hizmetlerinin verilmesi,
- Tahkim ve bilirkişilik yapılması ve
- Kurul tarafından yapılmasına izin verilmeyen alanlarda hizmet sunulması faaliyetlerinde bulunamazlar. Söz konusu faaliyetleri, bağımsız denetim hizmeti verdikleri işletmelere aynı dönemde bedelli veya bedelsiz olarak; merkezi yurt dışında bulunan aynı bağımsız denetim kuruluşu ile hukuki bağlantısı olan Türkiye’de yerleşik diğer kuruluşlar aracılığı ile de yerine getiremezler.

Ayrıca KGK tarafından 26.12.2012 Tarihli 28509 Sayılı Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 22. maddesinde yer alan bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar şu şekilde açıklanmıştır.

Denetim kuruluşu ve denetçilerde, bağımsızlığın zedelendiğine dair kanaat oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir. Bağımsızlığı zedeleyen veya ortadan kaldıran bazı durumlar şunlardır⁵⁹;

- Denetçiler ile denetim kuruluşunun ortakları, kilit yöneticileri, denetçileri ve bunların boşanmış olsalar dahi eşleri ile 3’üncü dereceye kadar (3’üncü derece dahil) kan ve kayın hısımları veya denetim kuruluşları tarafından denetlenen işletme veya denetlenen işletme ile ilgili onlarla doğrudan veya dolaylı olarak menfaat, ortaklık, kilit yönetici sıfatıyla iş, olağan ekonomik ilişkiler dışında borç veya alacak ilişkilerine girilmiş olması,
- Geçmiş yıllara ilişkin denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın denetlenen işletme tarafından ödenmemesi,
- Denetim ücretinin, denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması, denetimin kalitesine dair belirsizlikler oluşturması, denetim kuruluşu tarafından denetlenen işletmeye sunulan denetim dışı diğer hizmetler dikkate alınarak belirlenmesi,
- Bağımsızlığı zedeleyen diğer hallerin ortaya çıkması.

⁵⁹KGK, a.g.y., s.11.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda KGK'nun Türkçe çevirisi olan Avrupa Parlamentosu ve Konseyinin 17 Mayıs 2006 Tarihli ve 2006/43/EC Sayılı Direktifi'nin 22. maddesinde bağımsızlığı ortadan kaldıran durumların ortaya çıkması durumunda yapılması gerekenler şu şekilde açıklanmıştır⁶⁰;

- Tarafsız makul ve bilgilendirilmiş üçüncü tarafların denetçinin ya da denetim firmasının bağımsızlığının olumsuz yönde etkilendiği durumda, denetçi, denetim firması veya denetim ağı ile denetlenen firma arasında doğrudan veya dolaylı olarak herhangi bir finansal, ticari istihdam ya da başka konularda herhangi bir ilişkinin mevcut olması durumunda, denetçi veya denetim firmalarının denetim faaliyetini yürütmeyeceklerini garanti altına alacaklardır. Eğer denetçinin ya da denetim firmasının bağımsızlığı, öz eleştiri, kişisel çıkar, taraf tutma, içli dışlık veya güven ya da gözdağı gibi tehditlerle etkilendiyse, denetçi veya denetim firması bu tehditleri azaltmaya yönelik güvenlik önlemleri almalıdır. Eğer tehditlerin önem derecesi alınan güvenlik önlemleri ile karşılaştırıldığında, denetçi veya denetim firmasının bağımsızlığı olumsuz yönde etkileniyorsa, denetçi veya denetim firması denetimi yürütmeyecektir.

Dolayısıyla bağımsız denetim yapan meslek mensupları, denetim işini yürütürken her aşamada bağımsız olmalıdırlar. Bağımsız denetim raporundan yararlananlar, bağımsız denetçinin bağımsızlığı konusunda herhangi bir şüpheye düşerlerse denetim işlevinin değeri kaybolmuş olur. Bu yüzden denetimin her aşamasında bağımsız düşünmek ve bağımsız davranmak mesleğin temel unsurlarındandır.

⁶⁰KGK, 17 Mayıs 2006 Tarihli Avrupa Parlamentosu ve Konseyinin 2006/253/EC Sayılı Direktifi, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/mevzuat/200643EC_Ab_Direktifi.pdf, (Erişim Tarihi: 26.05.2016)

2.2. ETİK KAVRAMI VE DENETİMDE ETİK

Bütün meslek gruplarında olduğu gibi denetim mesleğinde de etik kavramı büyük önem taşımaktadır. Kaliteli ve güvenilir bir denetim sonucunu elde etmenin diğer bir yolu da etik ilkeler çerçevesinde hareket etmekten geçmektedir. Denetim faaliyetinin hemen her aşamasında karşılaşılabilecek olan etik kavramı meslek mensubunun görevini sorunsuz ve ikilemsiz yapabilmesi için oldukça önemlidir.

Bağımsız denetim, en başta şirkete, pay sahiplerine ve alacaklılara sonra da üçüncü şahıslara (finansal tablo kullanıcıları) ve genel olarak ülke ekonomisine etkisi itibariyle kamu hizmeti niteliği taşıyan bir meslek faaliyetidir. Bu meslek faaliyetine olan güvenin korunması ve dolayısıyla beklentilerin düzgün bir şekilde gerçekleşmesi, denetim hizmetlerinin yürütülmesinde genel kabul görmüş ilkelerin, istikrarlı ve tavizsiz olarak uygulanması şartına bağlıdır. Bu temel ilkelerden birisi, meslek gerekleri ve etiğidir. Pozitif hukuk düzenlemeleri “denetçi etiği”ni tanımlamasa da meslek mensupları ve birliklerinin, denetçi etiğine yönelik kuralları bildikleri varsayılmaktadır. Görevin gerektirdiği karaktere sahip olma, ahlaki değerlere ve standartlara bağlılık, güvenilirlik, görevi bizzat ve uzman yardımcılarla yerine getirmek meslek etiği olarak sayılan belli başlı vasıflardır⁶¹.

Denetim alanında etik karar verme süreci son zamanlarda oldukça önem kazanmıştır. Muhasebe skandalları nedeniyle imaj kaybına uğrayan meslek, etik ve doğruluğun tarihi temelleri üzerine yeniden inşa edilmelidir. Bir zamanlar tüm meslekler arasında doğruluk bakımından en üst dereceye konulan muhasebe mesleği, muhasebe skandalları nedeniyle bu konumunu kaybetmiştir. İlke bazlı olarak nitelendirilen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın (UFRS) tüm dünya tarafından geniş ve süregelen kabulü ile beraber denetimde etik karar verme her zamankinden daha fazla önem kazanmıştır. Denetçiler etik davrandığı sürece ilke bazlı standartlar daha yüksek kalitede bilgiler sağlamaktadır. İlke bazlı standartlar

⁶¹TOPÇUOĞLU, a.g.e., s.116.

katı kurallar içermediği ve literatürde kesin olmayan ve belirsiz şekilde tanımlandıkları için, etik önem kazanmaktadır⁶².

2.2.1. Etik Kavramı

Günümüzde bütün mesleklerde etik konusu önemli bir araştırma konusu olmuştur. Etiğin meslek mensupları üzerindeki etkisinden ve yapılan düzenlemelerden bahsetmeden önce, etik kavramını ve ahlakla olan ilişkisini incelemek gerekir. Toplumun her alanında önemli bir kavram haline gelen etik, karmaşıklaşan hayat koşulları ve getirdiği ekonomik yaşam hattında önemini daha da arttırmaktadır. Bu bağlamda etik kavramı incelenip ondan sonra konuyla bağlantısı kurulmalıdır.

Etik kavramı, Yunanca “ethos” sözcüğünden türetilen “davranış biçimini ifade eden karakter” anlamına gelen, ahlaki değerler statüsü olarak tanımlanır. Yunancada “ta” ve “éthé” sözcükleri, örf anlamına gelmektedir. Latince de, mores, yine aynı kavramı, örfü anlatmak üzere kullanılmaktadır. Türkçe’de, etik hem sıfat, hem de isim olarak kullanılabilir. Sıfat olarak kullanıldığında, bir tavrın, bir davranışın kurallara uygunluk derecesini gösterirken; isim olarak kullanıldığında bir bilim dalını, bir disiplini anlatmaktadır. Çoğu zaman etik sözcüğü ile eş anlamlı olarak kullanılan ahlak, Arapça kaynaklı bir sözcük olup, yaratılış kökeninden gelmesi nedeniyle yaratılıştan getirilen huy biçiminde değerlendirilmişse de; zamanla anlamı değişime uğramış ve “bireyin sosyal değerleri” olarak Türkçe’de kullanılmaya başlanılmıştır. Ahlak sözcüğünün İngilizce’de karşılığının “ethics” olması nedeniyle ahlak, Türkçe’de etik anlamını da içerir şeklinde kullanılmaktadır. Gerçekte ise ahlakla etik arasında genişlik-darlık, kuram ve uygulama açısından farklılıklar söz konusudur. Ahlak nasıl davranılmasına ilişkin, yazılı olmayan pratik kuralları kapsarken; etik daha somut kavramları içerir ve bu kavramlardan neler çıkabileceği üzerine çalışır⁶³.

⁶²BALSARI, Çağnur-DALKILIÇ, Fatih, ”Denetimde Etik”, *II. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu&VIII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 25-29 Nisan 2007, İSMMMO Yayınları, İstanbul,2008, s.539.

⁶³KOÇBERBER, Seyit, “Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:68, Ocak-Mart 2008, s.66.

Etik ve ahlakla ilgili yapılan çalışmalardan; ahlak kavramı kişinin toplumdaki ilişkilerini düzenleyen ve dini boyutları olan bir disiplin olarak anlaşılırken, etik kavramı da günümüzde daha çok kolektif yaşamın sonucu olan iş hayatındaki davranış tarzlarını inceleyen, bu davranışları düzenleyen bir disiplin olarak da anlaşılabilir⁶⁴.

Yapılan diğer çalışmalara bakıldığında etiğin ahlak felsefesi şeklinde kullanıldığı da anlaşılmaktadır. Bu anlamda düşünüldüğünde etik, özelde “nasıl davranmalı?”, genelde ise “nasıl yaşamalı?” sorularını cevaplayan görüşleri inceleyen ve analiz eden bir felsefe dalı olarak ifade edilmektedir. Etiğin çok geniş bir alanı kapsamaması, etik ile ilgili açıklamaların çoğalmasına yol açmaktadır. Etik aynı zamanda, kurallara dayalı insan davranışlarını, ahlak ve normlara uymanın yükümlülüğünü bilimsel olarak incelemekte ve sistematik ahlak değerlerine hizmet etmektedir. Ahlak davranışlarını hukuksal bir yapı içinde düzenleyerek sistemleştiren etik, toplumları kontrol edici bir özelliğe sahiptir. Bu özelliği ile etik değişik ahlak anlayışlarının kesiştiği ortak noktadan çıkarak evrensel normlar oluşturmaktadır. Etiği belki de diğer disiplinlere göre daha evrensel kılan hususun bu olduğu söylenebilir⁶⁵.

Diğer taraftan etik bir süper ahlak da değildir ve insanlığa bağlayıcı eylem normları içeren bir katalog sunmamaktadır. Etiğin görevi, sadece maddi normları yargılamanın ölçüsü olabilecek biçimsel normları temellendirmek ve bunu bireyin özgürlük alanlarına dikkat ederek, özen göstererek ve bakarak çizmektir. Etiğin amacı ise, davranışlara kılavuzluk edecek olan ilke ve kuralları oluşturmak, geliştirmek ve bunların uygulanmasını savunmak olarak belirtilmektedir. Bu nokta etiğin ahlakla olan en belirgin farkıdır⁶⁶.

Aynı zamanda etik kavramının temel ilgi alanı bireyin bütün davranış ve eylemlerinin özünün araştırılmasıdır. Etik tartışmaların asıl konusu, bireyin eylemlerini ahlaki açıdan değerli ya da değersiz kılanın ne olduğudur. Birey

⁶⁴KISAKÜREK, Mustafa-ALPAN, Nesrin, “Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde Bir Uygulama”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:47, Temmuz 2010, s.215.

⁶⁵ÖNEN, Mustafa S.-YILDIRIM, Ali, “Kamu Yönetiminde Etik Denetimi: OECD Ülkeleri Örneği”, *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, Cilt:5, Sayı:1, Bahar 2015, s.109.

⁶⁶MAHMUTOĞLU, Abdulkadir, “Etik ve Ahlak: Benzerlikler, Farklılıklar ve İlişkiler”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı:463-464, Haziran-Eylül 2009, s.242.

davranışı gerçekleştirmeden önce bilinçli ya da bilinçsiz olarak birtakım süzgeçlerden geçirir. Bu süzgeç bireylerin davranışlarına etki eden sosyal, kültürel, çevresel, vicdani, dini, ahlaki, psikolojik bir faktör olabilir⁶⁷.

2.2.2. Meslek Etiği

Günümüzde artık etik değerlere sahip olmayan bir meslek düşünülmemle beraber, mesleğin kalitesi o meslekle ilgili yapılan etik alanındaki düzenlemelere uyuma bağlıdır. Bir meslek mensubu kendi mesleğinde yeteri kadar deneyim ve bilgiye sahip olmasının yanı sıra etik ilkelerden uzak hareket ediyorsa sahip olduğu deneyimin ve bilginin bir önemi kalmamaktadır. Bu yüzden meslek etiği önemlidir ve meslek mensuplarına etik çerçeve benimsetilmelidir.

Meslek etiği; bir meslek grubunun mesleğe ilişkin olarak oluşturup koruduğu, meslek üyelerini belirli bir şekilde davranmaya zorlayan, kişisel eğilimlerini sınırlayan, yetersiz ve ilkesiz üyeleri meslekten dışlayan, meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet ideallerini korumayı amaçlayan mesleki ilkeler bütünlüğüdür. Genel anlamdaki etik yaklaşımlarının, meslek alanlarında somutlaşan biçimlerine de, meslek etiği denilmektedir. Meslek etiğinin en önemli özelliği dünyanın neresinde olursa olsun, aynı meslekte çalışan bireylerin bu davranış kurallarına uygun davranarak çalışmasını sağlamasıdır. Küreselleşme sürecinde, para ve sermayenin yanında, emek gücünün de dünyanın her yerinde çalışma imkânı bulabiliyor olması, ortak meslek etiği olmasını da zorunlu kılmaktadır⁶⁸.

Tüm meslek mensupları meslek etiğini kendi meslek grubunun özelliklerine ve toplumun ahlaksal değerlerine uygun bir şekilde uygulamak zorundadır. Kendi ahlak kültürünü oluşturan meslek mensubu ise, bunu dünyanın her yerinde uygulamalıdır. Meslek etiği genellikle meslek mensubunun kişisel özelliklerine ve ahlaki temellerine dayandığı için kişinin uygulayabildiği davranışlarla sınırlı kalabilmektedir. Meslek mensubunun değerleri toplum, çevre ve mesleki eğitim sistemi ile de şekillenebilmektedir⁶⁹.

⁶⁷KUTLU, Hüseyin A., *Muhasebe Meslek Ahlakı*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2008, s.8.

⁶⁸KOÇBERBER, a.g.m., s.70.

⁶⁹KIZIL, Cevdet, v.d., “Yalova İlinde İkamet Eden Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Etik Algısı”, *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:8, Sayı:1, 2015, s.8.

Etik ölçütlerin farklı yorumlanması, bireyin kişisel çıkarlarını ön planda tutmaları, yaşanan etik ikilemler, mesleki bilgi yetersizlikleri kişisel neden olarak sayılırken, yöneticilerin etik davranışları algılama farklılıkları, rekabet, meslek ücretleri, karşılıklı güvensizlik, etik davranışların esnetilmesi gibi nedenlerde dışsal neden olarak sayılmaktadır. Her meslek mensubunun kişisel, mesleki ve ahlaki niteliklere sahip olması ve mesleğin icrasında bu nitelikleri göz önünde bulundurarak hareket etmesi meslek etiği gereğidir. Meslek mensuplarının bu yönde faaliyet göstermeleri hem mesleğin kredibilitésinin hem de toplum refahının artmasına önemli katkılar sağlayacaktır⁷⁰.

Çok ortaklı şirketlerde meydana gelen önemli hata ve hileler sonucunda işletmelerin zarar etmesi ya da iflas etmesi, toplumun birçok üyesini olumsuz yönde etkilemektedir. Toplumdaki bu tür huzursuzluklar, meslek etiğinin doğmasına neden olmuştur. Meslek etiği, işletmelerdeki yöneticilerin; şirket ortaklarının ve özellikle toplumun menfaatlerini gözetecek şekilde karar almalarını sağlayan ilkeler bütünüdür. Meslek etiği, sadece işletme yönetimini ilgilendiren bir olgu değil, aynı zamanda bütün meslekleri icra edenleri ilgilendiren bir olgudur. Meslek etiği, nasıl davranılması gerektiğini gösteren sağduyu ile ilgili görev ve sorumluluğu ifade eder. İşletme yönetimleri, bu amaçla personelin nasıl davranması gerektiği ile ilgili ilkeler belirleyip bunları ilan etmeye başlamışlar ve artık günümüzde bu anlayış kurumsallaşmanın önemli faktörlerinden biri olarak kabul edilmeye başlanmıştır. İşletmelerdeki bu anlayış değişikliği, meslek örgütlerini de etkilemiştir. Birçok meslek örgütü, meslek içi etik kuralları geliştirmeye ve bunları mensuplarına iletmeye başlamışlardır⁷¹.

Toplumsal dengesizliklerin ortaya çıkmasında iş ve meslek etiğinin standartlarının düşmesi temel faktörlerden biri olarak görülmektedir. Ülkemizde ortak kamu yararının hiçe sayılması, vergi vermeden ekonomik faaliyette bulunma, kamu kaynaklarının israfı, rüşvet ve adam kayırmacılık gibi davranışların toplumu

⁷⁰DAŞTAN, Abdulkerim, v.d., “Muhasebe Mesleğinde Etik İkilem ve Etik Karar Alma Konularında Farkındalık Oluşturma: Trabzon İlinde Bir Araştırma”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:29, Sayı:1, 2015, s.66.

⁷¹DİNÇ, Engin-TUNÇER, Mehmet, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Duyarlılıkları İle İlgili Vergi Müfettişlerinin Algılarına Yönelik Bir Araştırma”, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Sayı:14, Kış 2015, s.319–320.

kirlettiğini çeşitli kesimler tarafından ileri sürülmekte ve temiz bir toplum talebi dile getirilmektedir. Diğer taraftan yoğun rekabet koşullarında işletmeler veya bireyler ayakta kalabilmenin yollarını aramaktadırlar. Bu bağlamda, iş denince sadece para, kar ve başarıyı aklına getiren işletme veya kişiler genelde şu görüşleri öne sürmektedirler⁷².

- Gemisini kurtaran kaptan,
- Yakalanmadığın sürece ne yaparsan yap,
- Dürüstlük şimdiye kadar kimi zengin etmiş,
- Herkes yapıyor ben niye yapmayayım,
- Yapanın yanına kar kalıyor,
- İş hayatında kazık atmayan mı var?
- Battı balık yan gider,
- Düşenin dostu olmaz,
- Bedava sirke baldan tatlıdır.

Ancak tüm bunların yanında çalışan tüm meslek mensuplarının haklarını almalarını sağlayacak insani değerlerin ön plana çıktığı görülmektedir. Tüm bu açıklamalar ışığında mesleki etik önem kazanmakta ve daha yararlı ve düzenli bir işleyiş yöntemi sunmaktadır. Aksi durumda kendi çıkarlarını mesleki değerlerin önünde tutan her kişi mesleğe ve topluma ciddi zararlar vermiş olacaktır.

2.2.3. Muhasebe Meslek Etiği

Muhasebe meslek etiğine değinmeden önce muhasebe mesleğini tanımlamak gerekir. Dolayısıyla muhasebe mesleği, güvenilir bilgilerin toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırması, anlamlı bir şekilde özetlenerek yorumlanması ve işletme ile ilgili çıkar gruplarının amaçlarına uygun bir şekilde sunulmasına ilişkin eylemlerin yerine getirilmesi suretiyle muhasebe ilminin uygulanmasını ifade eder.

⁷²GÜNEY, Selami-ÇINAR, Orhan, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneği”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:26, Sayı:2, 2012, s.94.

Mali tabloların hazırlanması, vergi beyannamelerinin düzenlenmesi, planlama, müşavirlik, denetim ve tasdik muhasebe mesleğinin faaliyet alanlarını oluşturur⁷³.

Muhasebe mesleğine yönelik her alanda toplumsal güvenin sağlanması ve korunması gerekir. Mesleği icra eden meslek mensuplarının düzenlenen yasaların yanı sıra etik değerlere sahip olması da muhasebe mesleğinde oldukça önemli bir yere sahiptir.

Muhasebe meslek etiği ise, muhasebe meslek mensuplarınca gerek faaliyetlerin yürütülmesi sırasında gerekse herhangi bir sebeple mesleki faaliyetin yürütülmediği durum ve dönemlerde, kanunlara uygun işlemlerin yapılması yanında toplumun değer yargılarına da önem verilerek güvenilir bilgilerin topluma sunulması ve müşteriler, toplum, meslektaşlar ve ilgili meslek kuruluşları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kurallar bütünüdür⁷⁴.

Muhasebe meslek mensubuna güven duyulması için, iki temel nitelik aranmaktadır. Bunlardan ilki konunun teknik boyutu olan mesleki bilgi birikimine sahip olma, diğeri ise etik boyutu olan sorumluluk bilincidir. Bugüne kadar mesleğin teknik boyutu ön planda tutulmuş ve etik boyutu genellikle önemsenmemiştir. Bunda, muhasebenin teknik becerilerden oluşan bir meslek olduğu yanılgısının yanında, muhasebecilerin sebep olabileceği finansal yolsuzlukların, bu bugünkü kadar yaygın olmaması ve halkı etkilememiş olmasının rolü vardır⁷⁵.

Muhasebe mesleğinde etik, diğeri meslek mensuplarına göre daha önemlidir. Çünkü muhasebe mesleği tüm meslek grupları ile ilişkilendiği için, muhasebecilerin faaliyetlerini sürdürdükleri esnada yaptıkları davranışlar toplumun büyük bir kesimini etkilemektedir. Bu durum, muhasebe meslek mensubunun ülkedeki ekonomik, siyasal ve hatta sosyo-kültürel değerleri doğrudan etkilediğini gösterir. Meslek mensubunun etik kurallara bağlılığı tüm bu yapıları olumlu veya olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Bu bilgiler çerçevesinde bakıldığında, muhasebe meslek

⁷³ DAŞTAN, Abdülkerim, "Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi", *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:26, Sayı:26, 2009, s.285.

⁷⁴ DAŞTAN. a.g.m., s.285.

⁷⁵ ÇİFTÇİ, Yavuz-ÇİFTÇİ, Birgül, "Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği (Türkiye'deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması)", *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı:10, Eylül 2003, s.82.

mensubunun diğer meslek gruplarını doğrudan veya dolaylı olarak etkilemesi onun hassas değerler taşıması gerektiğini vurgulamaktadır⁷⁶.

Ulusal ve uluslararası kuralların muhasebe meslek etiği ile ilgili çalışmaları son 20 yılda sık sık yaşanan muhasebe skandallarının neden olduğu küresel krizlerin akabinde yoğunlaştığı görülmektedir. Son zamanlarda yaşanan krizlerin muhasebedeki suiistimallerden kaynaklanmasından dolayı, muhasebe mesleğini icra eden kişilerin mesleğini icra ederken ahlaki normlara ve etik değerlere uygun davranması gerektiği önem kazanmaya başlamıştır. Bu bağlamda son yıllarda, ulusal ve uluslararası kurallar tarafından, muhasebe meslek mensuplarının mesleki eylemlerinde uyması gereken etik kural ve ilkelerin belirlenmesi, sorunun çözümü adına tek başına yeterli değildir. Bunun yanında söz konusu bu kuralların uyulmasının sağlanması ve uyulmadığı takdirde caydırıcı cezaların konulması gerekmektedir. Aksi takdirde belirlenen söz konusu ilke ve esaslar bir şey ifade etmeyecektir⁷⁷.

Muhasebe meslek etiği meslek mensubu olan kişinin bağımsızlığını, kendi kendine kontrolünü ve moral dürüstlüğüne ifade eder. Diğer bir ifadeyle, muhasebe meslek etiği, müşterilere, halka ve diğer uygulamacılara yüksek standartlara oturtulmuş ahlaki davranışlarda hizmet etmesi demektir⁷⁸.

Dolayısıyla meslek mensuplarının mesleğin yürütülmesinde teknik bilgi kadar mesleki etik kurallarının öneminin farkında olmaları çok önemlidir. Geliştirilen meslek etiği kuralları ve ilkeleri, meslek mensuplarının korunması için değil; toplum çıkarlarının korunması, mesleğin itibarının ve saygınlığının ve dolayısıyla toplumda mesleğe olan güvenin artırılması içindir⁷⁹.

Muhasebe mesleğinde meslek etiği kurallarına yönelik gerek Türkiye’de 3568 Sayılı Kanun ve ilgili yönetmelikler çerçevesinde TÜRMOB tarafından gerekse

⁷⁶KIZIL, v.d., a.g..m., s.8.

⁷⁷GÖKGÖZ, Ahmet, “Küresel Finansal Krizin Muhasebe Temelli Nedenleri Bağlamında Kurumsal Yönetim ve Muhasebe Meslek Etiğinin Önemi”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:26, Sayı:3-4, 2012, s.327.

⁷⁸YALÇIN, Selçuk, ”Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusunda Tutumları: Türkiye Araştırması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:52, Ekim 2011,s.50.

⁷⁹YILDIZ, Gülsevil, “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde bir Uygulama”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:38, Ağustos-Aralık 2010, s.161.

uluslararası alanda Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) gibi kuruluşlar tarafından kapsamlı çalışmalar yapılmış ve etik ilke ve kurallar belirlenmiştir. Muhasebe mesleğinde en geniş düzenlemelerin olduğu ABD’de meslek etiği konusunda yapılan ilk çalışma AICPA tarafından yayımlanan “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Standartları”dır. Esas itibariyle kısmi farklılıklar bulunsa da ortaya konulan kuralları; “bağımsızlık, doğruluk, dürüstlük, gizlilik, kamu yararı, meslek onuru, mesleki özen, mesleki yeterlilik, muhasebe ilke ve standartlarıyla uyum, sır saklama, sosyal sorumluluk, tarafsızlık, haksız rekabet, reklam ve teşvik yasağı, vb.” şeklinde ismen saymak mümkündür⁸⁰.

Ulusal düzeyde ise bu ilkelerden yola çıkılarak, Maliye Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), özellikle yukarıda da belirtildiği gibi Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından muhasebe meslek etiği ile ilgili düzenlemeler yapılarak bu konuda meslek mensuplarının davranış biçimlerinin yönlendirilmesi amaçlanmıştır.

2.3. DENETİM ETİĞİ İLE İLGİLİ ULUSAL VE ULUSLARARASI DÜZENLEMELER

Denetimde etik konusuyla ilgili gerek ulusal anlamda gerekse uluslararası alanda olsun birçok düzenleme yapılmış etik ilke ve kurallar belirlenmiştir. Bu düzenlemeler ayrı başlıklar altında ayrıntılı olarak aşağıda ayrıca açıklanacaktır.

2.3.1. Türkiye’de Denetim Etiğine İlişkin Yapılan Düzenlemeler

Türkiye’de bazı kurum ve kuruluşlar tarafından etik anlamda kurallar içeren bazı düzenlemeler geliştirmiştir. Bunlardan Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Üyeleri ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Personelinin Uyacakları Meslek İlkeleri, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından yapılan düzenlemeler olarak sıralanabilir.

⁸⁰DAŞTAN, v.d.,a.g.m., s.68.

2.3.1.1. Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun 67'nci maddesinin (k) bendinde iç denetçilerin uyacakları etik kuralların İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nca (Kurul) belirleneceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında yönetmeliğin 9'uncu maddesinde iç denetçilerin Kurul tarafından belirlenen denetim standartlarına ve etik kurallara uymakla yükümlü olduğu, bu standart ve kuralların da uluslararası genel kabul görmüş standart ve kurallar dikkate alınarak belirleneceği ifade edilmiştir. Bu çerçevede, meslek ahlak kuralları, kamu iç denetim uygulamalarında meslek ahlak kültürünün geliştirilmesi amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) Meslek Ahlak Kuralları esas alınarak ve diğer uluslararası mesleki kuruluşların metinlerinden de yararlanılarak oluşturulmuştur. İç denetçilerden aşağıdaki ilkelere uymaları beklenir⁸¹.

Dürüstlük: İç denetçilerin dürüstlüğü güven verir ve böylece vardıkları kanaat ve değerlendirmelere itimat edilmesine zemin oluşturur.

Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık: İç denetçiler, yaptıkları denetimlerle ilgili bilgi toplarken, değerlendirirken ve raporlarken en üst düzeyde mesleki tarafsızlık sergiler. İç denetimler ilgili tüm şartların değerlendirmesini adil ve önyargısız bir şekilde yapar ve kendisi veya diğerlerinin menfaatlerinden etkilenmez.

Gizlilik: İç denetçiler, denetim esnasında elde ettikleri bilgilerin gizliliğine saygı gösterir, hukuki ve mesleki zorunluluk olmadıkça bunları yayınlamaz ve açıklayamaz.

Yetkinlik (Ehil olma): İç denetçiler, iç denetim hizmetlerinin yürütülmesinde gereken bilgi, beceri ve tecrübeyi ortaya koyar.

⁸¹KAMU İÇ DENETÇİLERİ MESLEK AHLAK KURALLARI,
<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetçileriMeslekAhlakKurallari.aspx> (Erişim Tarihi: 12.04.2016).

2.3.1.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirlerin Meslek Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler

19.10.2007 Tarihli ve 26675 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirlerin Meslek faaliyetlerinde uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik”, TÜRMOB tarafından kabul edildiği 2006 yılında uygulamada olan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesindeki Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartlar Kurulu (IESBA) tarafından yayınlanan “Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar”ı esas olarak yayınlanmıştır⁸².

Bu yönetmeliğin amacı, tüm üyeleri en üst derecede mesleki bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilinci olan, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşmuş, güvenilir ve saygın bir meslek mensupları kitlesi oluşturmak hedefine ulaşmak için muhasebe meslek mensuplarının mesleki ilişkilerine uymaları gereken asgari etik ilkeleri belirlemektir⁸³.

Etik ilkeler üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkelerini ve bu ilkelerin uygulanması için gereken kavramsal çerçeveyi sunmaktadır. Kavramsal çerçeve; meslek mensuplarının temel ilkelere uyum ile ilgili tehditleri belirlemeleri, bu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için koruyucu önlemleri almaları için gerekli bir rehberdir. İkinci ve üçüncü bölümler kavramsal çerçevenin belirli özel durumlarda nasıl uygulanacağını ortaya koymaktadır. İkinci bölüm bağımsız çalışan meslek mensupları, üçüncü bölüm ise bağımlı çalışanlar için geçerli ilke ve durumları içermektedir. Tüm meslek mensuplarının uyacakları temel etik ilkeler ise, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik, mesleki davranış başlıkları altında düzenlenmiştir⁸⁴.

⁸² MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI İÇİN ETİK KURALLAR EL KİTABI(E-Kitap), TÜRMOB Yayınları: 470, 2014, s.1.

⁸³ TÜRMOB, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, *Resmi Gazete*, Tarih: 13.10.2007. Sayı: 26675.

⁸⁴TÜRMOB, a.g.y.

2.3.1.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Üyeleri ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Personelinin Uyacakları Meslek İlkeleri

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu üyeleri ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu personelinin uyacakları meslek ilkeleri hakkında yönetmelik 02.02.2007 Tarih ve 26422 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bu Yönetmelik, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu üyeleri ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu personelinin, 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu ve ilgili diğer mevzuatla verilen görevlerini, anılan Kanunda gösterilen yetkiler çerçevesinde, herhangi bir etki veya baskı altında kalmadan yapabilmelerini, kamuoyunda ve mali piyasalarda Kurumun görevlerini tam bir tarafsızlık içinde yerine getirdiği konusunda güven oluşturmalarını ve bu güvenin sürdürülmesini sağlamak üzere uyacakları mesleki ve etik ilkeleri belirlemek amacıyla düzenlenmiştir. Bu ilkeler, kuruluşların hizmetlerinden yararlanmaya ilişkin ilkeler, gözetim ve denetim ile ilgili ilkeler, bilgi verme ve sır saklamaya ilişkin ilkeler, kurum dışı çalışmalara yönelik ilkeler, kişisel bilgi birikiminin kullanımına ilişkin ilkeler başlıkları altında düzenlenmiştir⁸⁵.

2.3.1.4. Sermaye Piyasası Kurulunun Düzenlediği Etik İlkeler

Sermaye Piyasası Kurulunun (SPK), bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin uyacakları etik ilkeleri aşağıdaki gibidir⁸⁶;

Mesleki şüphecilik: Elde edilen bağımsız denetim kanıtların geçerliliğinin sorgulayıcı bir anlayışla değerlendirilmesi mesleki şüpheciliği ifade eder.

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

Mesleki özen ve titizlik: Basiretli bir bağımsız denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade eder.

⁸⁵BDDK, Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurulu Üyeleri İle Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurumu Personelinin Uyacakları Mesleki Ve Etik İlkelere Dair Yönetmelik, *Resmi Gazete*, Tarih: 02.02.2007. Sayı: 26422

⁸⁶SPK, Seri: X No:22. Kısım 2, Bölüm 3.

Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı: Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, bu tebliğde yer alan mesleki faaliyetler dışında ticari, sınai, ve zirai hiçbir işle uğraşamaz, başka bir denetim kuruluşunda ortak olamazlar, yönetici ve bağımsız denetçi olarak çalışamazlar.

Reklam yasağı: Bağımsız denetim kuruluşları, iş elde etmek için dolaylı ve dolaysız reklam yapamazlar, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar ve iş öneremezler.

Sır saklama yükümlülüğü: Bağımsız denetim kuruluşlarının yöneticileri, bağımsız denetçileri ve bütün çalışanları ile bağımsız denetim kuruluşlarına dışarıdan hizmet verenler, işleri dolayısıyla sahip oldukları sırları açıklayamazlar, bu sırları kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatlerine kullanamazlar.

Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet: Bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetinin niteliğini herhangi bir suretle olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde rekabete giremezler. Özellikle bağımsız denetim ücreti, personel ve iş alma gibi konulardaki mesleki kurallar, teamül ve bağımsız denetim standart, ilke ve kurallarına aykırı davranışlarda bulunamazlar.

2.3.1.5. Kamu Gözetimi Kurumu Tarafından Düzenlenen Etik İlkeler

Türkiye’de bağımsız denetim bankalarda başlayan bir olgudur. Daha sonra Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) bağımsız denetim ile ilgili çalışmalar gerçekleştirmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun yayımlanmasına kadar denetim ile ilgili yasal çalışmaları yapan Sermaye Piyasası Kurulu idi. 660 Sayılı Kanun Hükmündeki Kararname ile Kamu Gözetimi Kurumu bağımsız denetim ile ilgili tek yetkili kuruluş olmuştur⁸⁷.

2011 yılında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun (KGK) kurulmasıyla artık muhasebe ve denetim alanındaki standart oluşturma yetkisi tek elde ve kamu kesimi ağırlıklı bir yapıda toplanmış olmaktadır. Kurum, daha önce kabul edilmiş TMS’leri (Türkiye Muhasebe Standardı) aynen

⁸⁷DÖLEN, Tuğba, “Bağımsız Denetime Duyulan Güvenin Ve Denetim Bağımsızlığının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:17, Sayı:2, 2015, 178.

benimsemiş, buna ilave olarak IFRS olarak bilinen “Uluslararası Finansal Tablo Standartları”nı Türkçeye tercüme ederek ‘Türkiye Finansal Raporlama Standartları’ (TFRS) adıyla yayımlamıştır ve yayımlamaya devam etmektedir. Benzer şekilde IFAC/IAASB tarafından oluşturulan “Uluslararası Denetim Standartları” (ISA) da Türkçeye tercüme edilerek Türkiye Denetim Standartları (TDS) olarak yayımlanmaktadır⁸⁸.

KGK’ nın Resmi Gazete’de yayımlamış olduğu Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar Standardı’nda yer alan etik ilkeler ve bağımsız denetçinin bağımsızlığı ile ilgili bölüm ve maddelerini incelemek konunun bütünlüğü açısından oldukça önemlidir⁸⁹.

Denetçilik mesleğinin ayırt edici özelliklerinden biri, kamu yararına hareket etme sorumluluğunu kabul etmesidir. Dolayısıyla bir denetçinin, sorumluluğu yalnızca müşterisinin ihtiyaçlarını karşılamak değildir. Denetçi kamu yararı doğrultusunda hareket ederken Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kuralları (Etik Kurallar veya Kurallar) gözetir ve bu Kurallara uygunluk gösterir. İlgili mevzuatta bu Kurallarda yer alan hükümlerden daha kısıtlayıcı hükümler öngörülmesi halinde denetçi ilgili mevzuata uymak zorundadır. Örneğin, bu Kurallarda bazı koşulların sağlanmasıyla izin verilen belirli durumlara ilgili mevzuat istisna getirmeksizin izin vermeyebilir veya ilgili mevzuat bu Kurallarda öngörülmeleyen bir kısıtlamayı zorunlu tutabilir. Bu durum denetçinin ilave değerlendirme yapmasını gerektirebilir. Bu Kuralların belirli hükümlerine uyulmasının ilgili mevzuat tarafından yasaklandığı durumlarda denetçi, Kuralların diğer bütün hükümlerine uyar(Kısım A: Bölüm 100.1).

Bağımsız denetçiler için düzenlenen etik ilkeler aşağıdaki gibidir:

Dürüstlük: Dürüstlük ilkesi tüm denetçiler için, bütün mesleki iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olma yükümlülüğünü getirmektedir. Dürüstlük aynı zamanda doğru iş yapma ve güvenilir olmayı da içermektedir(Bölüm, 110.1).

⁸⁸ZENCİRKİRAN, Semih, “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Ulusal Düzeydeki Mevzuat İle İlişkisi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:98, Temmuz-Eylül 2015,s.69.

⁸⁹KGK,Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/20150521-10-1-BagimsizDenetçilerIcinEtikKurallar.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.04.2016)

Tarafsızlık: Denetçilere, önyargıların, temayüllerin, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanarak meslek veya işle ilgili muhakemelerini ve kararlarını etkilemesine izin vermeme yükümlülüğü getirmektedir(Bölüm, 120.1).

Mesleki yeterlilik ve özen: Mesleki bilgi ve beceriyi, müşterilerin yeterli mesleki hizmetleri almalarını temin edecek bir seviyede tutmak ve mesleki hizmetlerin faaliyetlerin sunumu sırasında, uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etmektir(Bölüm, 130.1).

Sır saklama (gizlilik): Mesleğin icrası sırasında elde edilen bilgilerin gizliliğine riayet etmek, söz konusu bilgilerin açıklanması için yasal veya mesleki bir hak veya görevin bulunması durumu saklı olmak kaydıyla, uygun ve belirli bir yetki olmaksızın bu tür bilgileri üçüncü kişilere açıklamamak ve kendisinin veya üçüncü kişilerin çıkarlarına kullanmamak(Bölüm, 140.1).

Mesleğe uygun davranış: Tüm denetçilere, ilgili mevzuata uygunluk sağlama ve mesleğin itibarını zedeleyeceğini bildikleri veya bilmeleri gereken her tür fiil ve davranıştan kaçınma yükümlülüğü getirmektedir. Bu faaliyetler; gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın – denetçinin o an için erişiminde bulunan tüm özel şart ve durumları değerlendirmek suretiyle – mesleğin itibarını kötü yönde etkileyeceği sonucuna varmasının daha muhtemel olduğu tüm faaliyetleri içerir(Bölüm, 150.1).

Kavramsal çerçevenin içerisinde yer alan bağımsızlık ise iki şekilde tanımlanmıştır: esasta bağımsızlık ve şekilde bağımsızlık. Esasta bağımsızlık; denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden arı olarak görüş/sonuç açıklamasıdır. Şekilde bağımsızlık ise; denetim şirketinin, denetçinin veya denetim ekibi üyesinin; konuya ilişkin tüm durum ve şartları değerlendiren makul ve bilgi sahibi üçüncü taraflarda/kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibamı oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır (Bölüm, 290.6). Ayrıca denetçilerin (Bölüm, 290.7);

- Bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek,
- Belirlenen tehditlerin ciddiyetini değerlendirmek ve

- Gerektiğinde tehditleri ortadan kaldıracak veya kabul edilebilir bir düzeye indirecek önlemler almak için kavramsal çerçeve yaklaşımını uygulaması zorunludur.

Çok farklı durumlar veya durum kombinasyonları, bağımsızlığa yönelik tehditlerin değerlendirilmesiyle alakalı olabilir. Bağımsızlığa yönelik tehditleri oluşturan her durumu tanımlamak ve uygun adımları belirlemek mümkün değildir. Bu nedenle Etik Kurallar, denetim şirketlerinin ve denetim ekibi üyelerinin bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemesini, değerlendirmesini ve ele almasını gerekli kılan bir kavramsal çerçeve sunar. Kavramsal çerçeve yaklaşımı, denetçilerin bu Kurallarda yer alan etik hükümlere uymasına yardımcı olur(Bölüm, 290.8).

Denetim şirketinin, bir işi kabul edip etmeme veya bir işe devam edip etmeme konusunda ya da belirli bir kişinin denetim ekibi üyesi olup olmayacağı hususunda karar verirken bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemesi ve değerlendirmesi zorunludur. Tehditlerin kabul edilip bir düzeyde olmadığı ve bir işi kabul edip etmeme veya belirli bir kişiyi denetim ekibine alıp almama konusunda bir kararın alınması gerektiği durumda denetim şirketi, söz konusu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için gerekli olan önlemlerin mevcut olup olmadığını belirlemelidir(Bölüm, 290.10).

Yasal denetçinin, bağımsızlığını tehlikeye sokabilecek durumları ortadan kaldırmak veya kaçınmak için öncelikle, bağımsızlık tehditlerini tanımlamak daha sonra da denetçi bağımsızlığını tehlikeye sokacak risk düzeyini değerlemek gerekmektedir. IFAC'ın Meslek Ahlak Kuralları'nda (Code of Ethics) belirtilen başlıca tehdit türleri şunlardır⁹⁰.

Kişisel Menfaat Tehdidi: Finansal veya kişisel menfaat çatışması, yasal denetçilerin bağımsızlığını tehdit edebilir. Örneğin bir müşteri işletmeden sağlanacak doğrudan veya dolaylı finansal menfaat, müşteri işletmede denetim veya denetim dışı ücretlere aşırı bağlılık, ödenmemiş ücretleri tahsil etmek veya işletmeyi kaybetme korkusu.

⁹⁰ UZAY, Şaban, "Türkiye'de Denetçi Bağımsızlığı", *I. Uluslararası Muhasebe Konferansı: Yakınsama Yolunda*, 3-5 Kasım 2004, MÖDAV Yayınları, İstanbul, 2004, s.3.

Kendi Kendini Denetleme Tehdidi: Kendi kendini inceleme prosedürlerinin yürütülmesinde, objektifliğin korunmasında güçlükle karşılaşılmasıdır. Örneğin tamamıyla işletme yönetimi tarafından alınması gereken kararları almak veya alınan kararlara katılmak gibi.

Savunma Tehdidi: Müşteri işletmenin mahkeme veya başka durumlarında (Örneğin; işletmede menkul kıymetlerin veya ortaklık paylarının değerinin artırılmasıyla ilgili; hukuki ihtilafta müşterinin taraf olarak savunucu olması; müşteri işletmenin denetçiye karşı dava açması gibi), yasal denetçinin savunmada veya tam tersi muhalefette olması, bağımsızlığını tehdit eder.

Samimiyet veya Güven Tehdidi: Yasal denetçi, müşteri işletmenin kişiliğinden ve niteliklerinden aşırı derecede etkilenip, müşteri işletmenin menfaatlerine aşırı derecede sempati gösterebilir. Örneğin; müşteri işletme personeli ile oldukça uzun süreli ve oldukça yakın ilişkiler, işletmeye aşırı güven duyulmasına veya yeterli objektif testlerin yapılmamasına yol açabilir.

Yıldırma Tehdidi: Müşteri işletmenin güçlük çıkarması veya etkili (sözü geçen) bir konumda olması gibi korkulardan oluşan tehdidin, bağımsız denetçiyi objektif olarak faaliyet göstermekten caydırma ihtimali bulunmaktadır.

KGK' nın yayımlamış olduğu Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar Standardı'nda yer alan bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturan veya oluşturabilecek özel durum ve ilişkiler ise aşağıdaki gibidir:

Finansal Çıkarlar: Bir denetim müşterisinde finansal bir çıkarın bulunması kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir. Denetim ekibinin bir üyesinin, kişinin çekirdek ailesinin üyelerden birinin veya bir denetim şirketinin, denetim müşterisi üzerinde doğrudan bir finansal çıkarı veya önemli düzeyde dolaylı olarak bir finansal çıkarı bulunamaz.(Bölüm, 290.102-104)

Krediler ve Garantiler: Banka veya benzeri bir kuruluş olan denetim müşterisinden, bir denetim ekibi üyesine veya bu denetim ekibi üyesinin çekirdek aile üyelerinden birine ya da denetim şirketine verilecek herhangi bir kredi veya kredi garantisi bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturabilir(Bölüm, 290.117).

İş İlişkileri: Bir denetim şirketi veya denetim ekibi üyesinin çekirdek aile üyelerinden birisi ile denetim müşterisi veya yönetimi arasında kurulan, ticari bir ilişkiden veya ortak bir finansal çıkardan kaynaklanan, yakın bir iş ilişkisi kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi oluşturabilir(Bölüm, 290.123).

Ailevi ve Kişisel İlişkiler: Bir denetim ekibi üyesi ile denetim müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi veya (üstlendikleri görevlere bağlı olarak) belirli çalışanları arasında bulunan ailevi ve kişisel ilişkiler; kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşturabilir(Bölüm, 290.126).

Denetim Müşterisi Tarafından İstihdam: Denetim müşterisinin bir yöneticisinin veya yetkilisinin ya da müşterinin muhasebe kayıtlarının veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların hazırlanmasında önemli etkisi olan bir pozisyondaki çalışanın, denetim ekibi üyesi ya da denetim şirketinin ortağı veya kilit yöneticisi olmuş olması durumunda yakınlık veya yıldırma tehditleri oluşabilir(Bölüm, 290.132).

Çalışanların Geçici Olarak Görevlendirilmesi: Denetim şirketinin, çalışanlarını geçici olarak denetim müşterisinde görevlendirmesi, kendi kendini denetleme tehdidi oluşturur. Bu tür bir yardım yalnızca kısa bir süreliğine yapılabilir ve denetim şirketi çalışanı; bu bölüm kapsamında izin verilmeyen güvence dışı hizmetleri sunamaz ve yönetim sorumluluklarını üstlenemez(Bölüm, 290.140).

Denetim Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmetler: Denetim ekibinin bir üyesinin, yakın bir zamanda denetim müşterisinin yöneticisi, yetkilisi veya çalışanı olarak hizmet vermiş olması durumunda kişisel çıkar, kendi kendini denetleme veya yakınlık tehdidi oluşabilir. Bir denetim ekibi üyesinin, müşteriyile beraber çalıştığı dönemde hazırlamış olduğu muhasebe kayıtlarının oluşturduğu finansal tabloların unsurlarını değerlendirmek zorunda olması gibi bir durumda bu tür tehditler ortaya çıkacaktır(Bölüm, 290.141).

Denetim Müşterisinin Yöneticisi veya Yetkilisi Olarak Hizmet Verilmesi: Denetim şirketinin bir ortağının, kilit yöneticisinin ya da çalışanın denetim müşterisinin yöneticisi veya yetkilisi olarak hizmet vermesi durumunda, oluşan kendi kendini denetleme ve kişisel çıkar tehditleri, herhangi bir önlemin kabul edilebilir bir düzeye indiremeyeceği kadar önemli olacaktır. Dolayısıyla hiçbir ortak, kilit yönetici

ya da çalışan, denetim müşterisinin yöneticisi veya yetkilisi olarak hizmet veremez(Bölüm, 290.144).

Kıdemli Personelin Denetim Müşterisiyle Uzun Süreli İlişkisi: Bir denetim işinde uzun süre boyunca aynı kıdemli personelin çalıştırılması yakınlık ve kişisel çıkar tehdidi oluşturur(Bölüm, 290.148).

Denetim Müşterisine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulmasına İlişkin Hükümler: Denetim şirketleri genel olarak denetim müşterilerine, kendi beceri ve uzmanlıklarıyla tutarlılık gösteren birçok güvence dışı hizmet sunmaktadırlar. Ancak güvence dışı hizmetlerin sunulması, denetim şirketinin veya denetim ekibi üyelerinin bağımsızlığına yönelik tehditler oluşturabilir. Oluşan tehditler genellikle kendi kendini denetleme, kişisel çıkar ve taraf tutma tehditleridir. Güvence dışı hizmetler ise; yönetim sorumlulukları, idari hizmetler, muhasebe kayıtlarının ve finansal tabloların hazırlanması, değerlendirme hizmetleri, vergi hizmetleri, iç denetim hizmetleri, bilgi teknolojisi sistemleri hizmetleri, hukuki ihtilaf destek hizmetleri, hukuki hizmetler, işe alma hizmetleri, kurumsal finansman hizmetleridir(Bölüm, 290.154).

Ücretler: Bir denetim müşterisinden alınan toplam ücretlerin, denetim görüşü bildiren denetim şirketinin aldığı toplam ücretlerin önemli bir bölümünü oluşturması durumunda, bu müşteriye olan bağımlılık ve müşteriye kaybetme endişesi; kişisel çıkar ve yıldırma tehdidi oluşturur. Bir müşteriden alınacak ücretlerin uzun bir süre ödenmemesi ve özellikle bir sonraki yıla ait denetim raporunun yayımlanmasından önce önemli bir kısmının ödenmemiş olması durumunda, kişisel çıkar tehdidi oluşabilir. Denetim şirketi tarafından, denetim müşterisine sunulan güvence dışı bir hizmetle ilgili doğrudan veya dolaylı olarak (örneğin bir aracı yoluyla) tahakkuk ettirilen bir şarta bağlı ücret de kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir(Bölüm, 290.215-218).

Ödüllendirme ve Değerlendirme Politikaları: Bir denetim ekibi üyesinin, söz konusu denetim müşterisine güvence dışı hizmetleri satmasıyla ilgili olarak değerlendirilmesi veya ödüllendirilmesi durumunda, kişisel çıkar tehdidi oluşur(Bölüm, 290.223).

Hediyeler ve Ağırlama: Bir denetim müşterisinden ağırlama teklifinin veya hediyelerin kabul edilmesi, kişisel çıkar veya yakınlık tehdidi oluşturabilir(Bölüm, 290.225).

Fiili Hukuki İhtilaflar ve Hukuki İhtilaf Tehditleri: Denetim şirketi veya denetim ekibi üyesi ile denetim müşterisi bir hukuki ihtilaf meydana gelmesi veya gelme ihtimalinin bulunması durumunda, kişisel çıkar ve yıldırma tehditleri oluşur. Müşteri yönetimi ile denetim ekibi üyeleri arasında ki ilişki, müşterinin işletme faaliyetlerinin tüm yönlerine ilişkin tam bir dürüstlük ve açıklık çerçevesinde şekillenmiş olmalıdır(Bölüm, 290.226).

Ayrıca denetimin bağımsızlığı ve bağımsızlığın korunması ile ilgili düzenlemeler KGGK tarafından 26.12.2012 Tarihinde 28509 Sayılı Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 22. maddesinde de ele alınmıştır.

Bağımsızlığı tehdit eden unsurlarla mücadelede alınabilecek önlemler iki guruba ayrılmaktadır. Bunlar genel önlemler ve özel önlemlerdir. Bu önlemlerin bazıları şöyledir⁹¹.

Genel Önlemler:

- İç denetim ve gözetiminin etkinliğinin sağlanması,
- Finansal raporlamada dürüstlüğün kurumsal yönetim ilkelerinin bir parçası olarak görülmesi,
- Şirketlerin kendi etik ilkelerini piyasa tarafından itibar göreceği şekilde belirlemesi,
- Kaliteli ve ehil elemanların istihdam edilmesine yönelik sistemler geliştirilmesi,
- İç kontrolün sağlanması,
- En iyi uygulamanın teşvik edilmesi ve disiplinin sağlanmasına yönelik uygun denetim süreçlerinin oluşturulması,

⁹¹PİRGAİP, Burak, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarının Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları ile Harmonizasyonu, SPK Muhasebe Standartları Dairesi (Yeterlilik Etüdü), 2004, s.Ek5. <http://www.spk.gov.tr/yayingoster.aspx?yid=387&ct=f&action=displayfile>, (Erişim Tarihi: 02.05.2016)

- Üst yönetimden alt yönetime herkesin etik değerler içerisinde hareket etmesinin önemini vurgulayan bir liderlik anlayışının benimsenmesi,
- Çalışanların performanslarının değerlendirilmesine ilişkin politikaların uygulamaya konulması,
- Şirketin politikaları ve stratejileri hakkında her türlü değişikliğin çalışanlarla zamanında paylaşılması,
- Yöneticilerin ve çalışanların teorik ve pratik eğitimi için gerekli çalışmaların yapılması,
- Çalışanların etik konular hakkında düşüncelerini üst yönetimle paylaşmaları hususunda yetkilendirilmesi,
- Üst yönetimin ilişkili taraflarla olan işlemlerinin ortakların kararına bağlanması.

Özel Önlemler:

- Çıkar çatışmasına yol açması muhtemel olan işlem ve olayların derhal ilgili mercilere intikal ettirilmesi,
- Çıkar çatışmasına taraf olan kişi/kişiler tarafından yapılan değerlendirmelerin gözden geçirilmesi veya bu kişi/kişilerin derhal finansal raporlama sürecinden dışlanması,
- Bağımsızlığı tehdit edebilecek işlem ve olayların her birinin önemlilik ve öznellikleri dikkate alınarak değerlendirmeye tabi tutulması.

2.3.2. Denetim Etiğine İlişkin Uluslararası Düzenlemeler

Meslek mensuplarının uyacakları etik kurallar, uluslararası kurumların ve uluslararası meslek örgütlerinin belirlediği ilkeler çerçevesinde şekillenmiştir. Bu bölümde Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından düzenlenen Etik Kuralları incelenmiştir.

2.3.2.1. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü(INTOSAI) kamu denetimi yapan yüksek denetim kurumları arasında fikirlerin ve deneyimlerin paylaşımını desteklemek amacıyla kurulmuştur. Ülke yüksek denetim kurumlarının işbirliği oluşturması fikri, 1949 yılında İsviçre'nin başkenti Bern'de toplanan Uluslararası İdari Bilimler Kongresi'nde (International Congress of Administrative Sciences) dile getirildi. Daha sonra da 34 ülkenin yüksek denetim kurumu başkanları Dr. Emilio Fernandez Camus başkanlığında 1953 yılı Kasım ayında Küba'nın başkenti Havana'da toplandılar. Havana'da 2-9 Kasım 1953 tarihleri arasında gerçekleşen bu ilk kongrenin amacı, değişik ülke denetim kurumlarını tanımak, değişik ülkelerde uygulanan denetim yöntemlerini incelemek ve kamu idarelerinin geliştirilmesine katkı sağlamaktı. Havana'da kurulan bu ilk uluslararası düzeydeki yüksek denetim kurumları örgütünün sekretaryasını Küba yüksek denetim kurumu üstlenmiştir. 1960 yılından itibaren örgütün sekretaryasını Avusturya yüksek denetim kurumu üstlenmiştir⁹².

INTOSAI ve bölgesel örgütler, bilgi değişimi, kamusal denetim alanındaki bilgi birikimlerinin ve deneyimlerin paylaşımı, değişik alanlardaki mesleki performansa ilişkin standartların oluşturulması ve geliştirilmesi amacıyla düzenli olarak konferanslar, seminerler, sempozyumlar vb. çalışmalar yürütmektedir⁹³.

INTOSAI'nin Kasım 1992 yılında yapılan yönetim kurulu toplantısında Kamu Sektörü Denetçileri için Mesleki Etik Kuralları onaylamıştır. Bu kurallar, INTOSAI bünyesinde çeşitli ülke Yüksek Denetim Kurumlarının mesleki etik ilkelerini ortak bir noktada buluşturmayı amaçlamaktadır. INTOSAI Mesleki Etik Kurallarına yön veren ilkeler aşağıdaki başlıklarda belirtilmiştir⁹⁴.

Dürüstlük: INTOSAI etik ilkelerinin en önemlisi dürüstlüktür. Dürüstlük genel olarak doğruluk ve adalet kavramlarıyla ölçülmektedir. Kamuoyunda

⁹²AKYEL, a.g.m., s.103.

⁹³KÖSE, Ömer H., "Küreselleşme Sürecinde Uluslararası Denetimin Artan Önemi ve Kamusal Denetimin Uluslararasılaşması Sorunu", *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt:37, Sayı:3, Eylül 2004, s.54.

⁹⁴KOÇBERBER,a.g.m., s.71.

kendilerine duyulan güven duygusunu sürekli kılabilmek için denetçilerin davranışları kusursuz ve şüphe uyandırmayacak biçimde olmalıdır.

Bağımsızlık: Denetçiler denetledikleri kurumdan bağımsız olmak ve inceledikleri konuları nesnel bir şekilde ele almak durumundadırlar. Bağımsızlık ilkesini “nesnel davranış” ve “yansızlık” başlığı altında iki alt ilke şekillendirmektedir. Denetçinin bağımsızlığı, kişisel veya dış çıkarlar nedeniyle hiçbir şekilde zedelenmemelidir.

Tarafsızlık: Yüksek denetim kurumunun gerçekte var olan ve kamuoyu tarafından da varlığı algılanan politik tarafsızlığının korunması büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle denetçiler denetim sorumluluklarını tarafsız bir biçimde yerine getirebilmek için politik etkilerden uzak kalmaya özen göstermelidir.

Çıkar çatışmasından kaçınılması: Denetçiler bağımsızlıklarını ve dürüstlüklerini zedeleyebilecek veya böyle bir görüntünün verilmesine neden olabilecek hediye veya para ödülleri reddederek bağımsızlıklarını korumalı ve muhtemel bir çıkar çatışmasını önlemelidirler.

Meslek sırlarının saklanması: Denetim süreci içinde elde ettikleri bilgiyi denetçiler üçüncü şahıslara yazılı veya sözlü olarak açıklamamalıdır. Ancak; Yüksek Denetim Kurumunun olağan çalışmasının gereği olarak ve yasalar veya diğer hukuki düzenlemelerle belirlenmiş sorumluluklarını yerine getirmek amacıyla yapılan açıklamalar bunun dışındadır.

Mesleki yeterlilik ve mesleki gelişime açık olma: Denetçiler, yürürlükteki denetim, muhasebe ve mali yönetim standartlarını, politikalarını, prosedürlerini ve uygulamalarını bilmeli ve bunları uygulamalıdır. Ayrıca, denetçiler denetlenen kurumun faaliyetlerini yönlendiren anayasal, yasal ve kurumsal prensip ve standartlar hakkında da yeterli bilgiye sahip olmalıdırlar. Denetçiler yetersiz oldukları konularda hiçbir işi üstlenmemelidirler.

2.3.2.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), güçlü ve sürdürülebilir organizasyonlar, piyasalar ve ekonomilerin gelişimine katkı sağlayarak kamu yararına hizmet sağlayarak kamu yararına hizmet eder. Finansal raporlamanın şeffaflığını, hesap verebilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini savunur; muhasebe mesleğinin gelişimine yardım eder ve muhasebecilerin önemini ve değerini, küresel finansal alt yapıya iletir. 1977’de kurulan IFAC, şu an dünya genelindeki 129 ülkedeki, 172 üye ve yardımcı üyeden oluşmakta, serbest, bağımlı, kamu sektörü ve eğitim alanında çalışan yaklaşık 2.5 milyon muhasebeciyi temsil etmektedir. Kamu yararı görevinin bir parçası olarak IFAC, özellikle Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartları Kurulu (IESBA) desteği yoluyla, muhasebeciler için yüksek kaliteli etik standartların geliştirilmesine, benimsenmesine ve uygulamaya konmasına katkı sağlar⁹⁵.

IFAC, üye kuruluşlarının üyelerinin mesleki değerler ve ahlak kurallarına ilişkin anlayışlarının sürekliliğini sağlamak için hem mevcut ve gelecekteki üyelerine hem de büyük ölçüde topluma karşı bir yükümlülüğünün olduğunu farkındadır. Aynı zamanda IFAC muhasebe ve denetim mesleğinin tüm dünya üzerinde farklı kültürlerle ve farklı düzenlemelere sahip ortamlarda gerçekleştirildiğinin farkındadır. Bu nedenle IFAC her ülkedeki meslek mensuplarına yönelik ahlaki kurallar için temel olacak uluslararası bir “Profesyonel Muhasebeciler için Ahlaki Kurallar” oluşturmuştur⁹⁶.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Etik Kuralları, tüm meslek mensuplarınca uygulanacak kurallar, sadece bağımsız çalışanlarca uygulanacak kurallar ve bağımlı çalışanlarca uygulanacak kurallar olarak üç alt başlık altında aşağıda belirtilmiştir⁹⁷.

⁹⁵IFAC, Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı(E-Kitap), TÜRMOB Yayınları: 470, 2014, s.2.

⁹⁶KÖSE, Ahmet K.-YILMAZ, Fatih, “Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC’ın Mesleki Kuralları”, *I. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu&VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2003, s.14.

⁹⁷IFAC, a.g.e, s.7.

Tüm meslek mensuplarına uygulanacak kurallar:

- Dürüstlük ve tarafsızlık,
- Etik çalışmaların çözümlenmesi,
- Mesleki yeterlilik,
- Gizlilik,
- Vergi uygulaması,
- Sınır ötesi faaliyetler,
- Tanıtım,

Serbest çalışan meslek mensuplarına uygulanacak kurallar:

- Bağımsızlık,
- Mesleki yeterlilik ve meslek mensubu olmayanlardan yararlanma,
- Ücret ve komisyonlar,
- Mesleki faaliyetlerle bağdaşmayan uygulamalar,
- Müşteri paraları,
- Diğer bağımsız meslek mensupları ile ilişkiler,
- Reklam ve teşvik,

Bağimli çalışan meslek mensuplarına uygulanacak kurallar:

- Sadakat çatışması,
- Meslektaşlara destek,
- Mesleki yeterlilik,
- Bilgi sunumu.

2.3.2.3. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) Tarafından Yapılan

Düzenlemeler

Merkezi, Amerika Birleşik Devletleri'nde bulunan ve 1941 yılında New York'da kurulmuş olan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'ne (IIA) 120'den fazla ülkenin ulusal denetim kuruluşu üye olup; bu kuruluşlar içinde yaklaşık olarak 70 bin denetçi çalışmaktadır. Enstitünün amacı, özel sektör içerisinde işletmeyi yönetmekle sorumlu kimselerin görevlerini etkin bir biçimde yerine getirmelerine yardımcı olmak için görev yapan iç denetçilerin dünya çapında yaygın örgüt yapısına sahip olmasını sağlamak ve iç denetçiliği saygın bir meslek türü haline getirmektir. 1995

yılında kurulmuş olan Türkiye İç denetçiler Enstitüsü, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünde ülkemizi temsil etmektedir. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, üyelerinin uyması gereken etik kurallar hazırlamıştır. Etik kuralları belirleme amacı, Enstitü tarafından, iç denetim mesleğinde etik kültürü oluşturmak ve yaygınlaştırmak olarak açıklanmıştır. Etik kurallar için dört temel ilke belirlenmiştir. Bunlar: Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Ehliyet ve Sır Saklamadır. Bu dört ana ilke içerisinde, 11 davranış kuralı belirlenmiştir. Bunlar⁹⁸.

- 1- Üyeler ve CIA (Certified Internal Auditor)'ler görevlerini ve sorumluluklarını yerine getirirken dürüst, objektif ve gayretli olacaktır.
- 2- Üyeler ve CIA'lar kurumlarının meseleleri ile ilgili tüm konularda veya hizmet sundukları kişilere bağlılık gösterecektir. Fakat üyeler ve CIA'lar bilerek herhangi bir uygunsuz veya yasal olmayan bir faaliyetin tarafı olmayacaktır.
- 3- Kurumlarına veya iç denetim mesleğine yakışmayan faaliyetlere bilerek katılamazlar.
- 4- Kurumun çıkarı ile çatışan veya görev ve sorumluluklarını objektif olarak yerine getirmelerini engelleyici faaliyetlere girmekten kaçınırlar.
- 5- Mesleki kararlarına zarar verecek veya zarar verebileceği tahmin edilen, çalışanlardan, müşterilerden, satıcılardan ve kurumsal iş ilişkisinde buldukları kişi ve kuruluşlardan değerli herhangi bir şeyi/hediyeyi kabul edemezler.
- 6- Sadece mesleki yeterlilikleri ile tamamlamayı bekledikleri hizmetleri yüklenirler.
- 7- "İç Denetim Uygulama Standartları" ile uyum sağlaması için uygun yöntemleri kullanırlar.
- 8- Görevleri sırasında elde ettikleri bilgileri kullanırken sağduyulu olurlar. Gizli bilgileri, kişisel kazançları için kullanamayacakları gibi, yasalara aykırı veya kurum menfaatine zarar verecek şekilde kullanamazlar.
- 9- İşlerin sonuçlarını raporlarken, bildikleri tüm belgelere dayalı olarak gerçekleri ortaya koyarlar. Eğer bu gerçekler ortaya konmazsa, incelemede

⁹⁸KOÇBERBER, Seyit, a.g.m.,s.76.

bulunan faaliyet raporları çarpıtılabilir veya yasal olmayan uygulamalar gizlenebilir.

10- Uzmanlıklarında iyileşme ve hizmetlerin kalite ve etkinliği için sürekli olarak gayret gösterirler.

11- Mesleki uygulamalarda “enstitü” tarafından bildirilen yeterlilik, ahlaklılık ve itibar yüksek standartlarını koruma yükümlülüğünün bilincinde olurlar. Üyeler “kararnamelere” uyar ve enstitünün hedeflerini destekler.

2.3.2.4. Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Amerika’da muhasebe mesleği ile ilgili önemli bir kuruluş olan AICPA tarafından 1966 yılında, “ Muhasebe Meslek Ahlakı Standartları” yayınlanmıştır. Bu standartlar 1988 yılında Enstitünün Mesleki Davranış Yasası’nda yapılan değişiklikle yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu davranış kuralları, olması gereken davranışları içeren prensipler ve meslek ahlakına uygun olmayan davranışları açıklamaktadır ve muhasebe mesleği ile uğraşan tüm üyeler için uyulması zorunludur⁹⁹.

Mesleki Davranış Yasası’nda yer alan ilke ve kurallar aşağıda açıklanmıştır.

AICPA Mesleki Davranış Yasası ilkeleri¹⁰⁰:

Sorumluluklar: Bağımsız olarak çalışan meslek elemanlarının adına iş yaptıkları bireye, meslektaşlarına ve kamuya karşı eşit mesafeli olduklarını bilerek faaliyetlerin herhangi bir tarafın lehine veya aleyhine bozulmaması.

Kamu çıkarı: Yapılan faaliyetler sonucunda kamu yararı gözetilerek genel ekonominin aleyhinde durumların ortaya çıkmasını engellemelidir.

Dürüstlük: Sorumlu olunan tüm tarafların hakkının her nedenle olursa değişmeyeceği fikrinin sorumlu olunan taraflara verilerek onların nezdinde gerekli güvenin sağlanmasıdır.

⁹⁹BİLEN, Abdulkadir-YILMAZ, Yunus, “Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etik ile İlgili Düzenlemeler”, *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:2, Sayı:6, Yaz 2014, s.62.

¹⁰⁰DEMİR, Berna, “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik”, *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, Cilt:4, Sayı:4, Kasım 2015, s.343.

Tarafsızlık ve bağımsızlık: Taraf adına ücret karşılığı iş yapılıyor olsa bile, meslek elemanlarının yapılan iş sürecinde bağımsız olduğunu düşünerek tarafsız olarak faaliyetlerini sürdürmesidir.

Özenli çalışma: Sorumluluk bilinci içerisinde yerine getirilen faaliyetleri, taraflardan birini mağdur etmeyecek biçimde, teknik bilgiye sahip olarak meslek ahlakının vermiş olduğu bilinç dahilinde hareket etmesidir.

Sunulan hizmetin kapsamı ve niteliği: Meslek elemanlarının sunacakları hizmetlerin yasada belirtilenler dışında kalanlarını tercih ederken, işin nitelik ve kapsamını belirlemede meslek etiğini göz önünde tutarak tercih edilmesidir.

AICPA Mesleki Davranış Yasası Kuralları¹⁰¹:

Bağımsızlık: Meslek mensubu faaliyetlerine devam ederken yapmış olduğu işin belli bir taraf için veya devlet için yapılmadığı düşüncesi ile hareket etmelidir.

Dürüstlük ve Tarafsızlık: Muhasebe faaliyetleri yerine getirilirken çıkar çatışmasına girmeksizin, işletmenin mali yapısının olduğu gibi gösterilmesi için, herhangi bir grup veya bireylerin etkisi altında kalınmamalıdır.

Genel standartlara uyum: Mevcut yasalar doğrultusunda mesleki yeterliliğe ulaşmış, gerekli mesleki hassasiyeti göstererek, belirli bir plan dahilinde çalışılmalıdır.

Standartlara uyum: Meslek elemanının faaliyetlerini sürdürmesi sırasında meslek örgütleri tarafından kabul edilen standartlara uygun davranılmalıdır.

Muhasebe ilkeleri ve uyum: Muhasebe faaliyetlerinin yerine getirilmesinde meslek elemanları Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavram ve ilkelerine uygun davranışlar sergilemelidir.

Müşteri bilgilerinin gizliliği: adına iş yapılan müşterinin faaliyetlerinin sonucunda çıkan ekonomik veya muhasebe bilgilerinin işletmenin dışında bulunan birey veya gruplara açıklanmayarak o bilgiler sır nitelikli olarak saklanmalıdır.

¹⁰¹ÇUKACI, Yusuf C.,“ Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:8, Sayı:1, 2006, s.100.

Şarhlı ücret: Yapılacak işlerin niteliği belirlendikten sonra ücret (konulan alt ve üst limitler dahilinde olmak şartı ile) işin sonunda değil başında kabul edilmelidir.

Meslek onuru ile bağdaşmayan ücret: Meslek elemanlarının sorumlu oldukları gruplardan birisi olan meslektaşlarının genel itibarını ve meslek mensubunun kendi bireysel itibarını ve mesleğin gelecekteki itibarını düşünerekten meslek onuru ile bağdaşmayan her türlü hareketten kaçınılmalıdır.

Reklam yapma yasağı: Gerçek nitelikte olmayan veya abartılı şekilde bilgi verilmesi sonucunda veya bir baskı unsuru kullanılarak dayatma sonucu müşteri elde edilememelidir.

Komisyon ve danışma ücretleri: Meslek elemanının kendi faaliyet alanı dışındaki, bir mal veya ürünün temin edilmesi veya bir hizmetin sunulmasının temin edilmesi için aracılık yaparak bunun dışında ücret alınmamasıdır.

Meslek unvanı ve mesleği icra biçimi: mevcut yasaların vermiş oldukları yetkilerin kullanılabilmesi için, verilen meslek unvanı haricinde bir unvanın kullanılmamasıdır.

2.4. BAĞIMSIZ DENETÇİ BAĞIMSIZLIĞI VE ETİK İLKELER İLİŞKİSİ

Denetim mesleğinin ortaya çıkışı ve gelişimine baktığımızda, iki özellik dikkat çekmektedir. Birincisi; denetçinin işletme yönetiminden bağımsız olması, ikincisi ise; denetim mesleğinin ifası için gerekli teknik ve mesleki donanımına sahip olmasıdır. Denetçi bağımsızlığı tanımı gereği zor/sorunlu, felsefi yönü olan, somut ölçülerle ölçülmesi güç bir davranış biçimi olması nedeniyle, muhasebe etiği konuları arasında merkezi bir konuma sahiptir¹⁰².

Bilindiği üzere, finansal bilgi kullanıcılarının aldıkları kararlara dayanak teşkil eden mali tablolarda sunulan bilgilerin güvenilirliğinin artırılmasında ve dolayısıyla bilgi riskinin azaltılmasında bağımsız denetim önemli rol oynamaktadır. Buna bağlı olarak, denetim görevini yerine getiren bağımsız denetçinin bağımsız olması gerektiği düşüncesi, bağımsız denetim mesleğinin önemli bir yapı taşıdır

¹⁰²UZAY, Şaban, a.g.m., s.2.

oluşturmuştur. Özellikle, 2001 yıllı sonlarında ABD’de ortaya çıkan Enron skandalı ve sonrasındaki muhasebe skandallarında, işletme ve denetim firmaları arasında ‘denetim görüşü alış-verişi’ (opinion shopping) yaşandığı yönündeki iddialar, denetçi bağımsızlığına verilmesi gereken önemi arttırmıştır¹⁰³.

Dünya ekonomisinde yaşanan kriz dönemleri giderek uzamakta ve sıklaşmaktadır. Kriz dönemlerinde büyüme eğiliminin kararlı olarak yavaşlamasıyla birlikte, bir yandan yaratılan gelir küçülmekte diğer yandan yaratılan gelirin bölüşümü daha büyük dengesizlikler ortaya çıkmaktadır. Bu çerçevede bloklar, ülkeler, bölgeler, sınıflar ve işletmeler arasında yaşanan rekabette yasalardan, kurallardan, ilkelere ve etikten sapmalar sıklaşmaktadır. Yasalara, kurallara ya da etik ilkelere en olumlu ifadeyle şeklen uygun olsa da, özünde uygun olmayan iktisadi ve ticari işlemler ve ilişkiler yoluyla gerçekleştirilen hile ve usulsüzlükler ulusal ve küresel ölçeklerde çeşitli ekonomik suçlar oluşturmaktadır¹⁰⁴.

Bağımsız denetim düşüncesi, sermaye piyasaları açısından bakıldığında esas olarak bir güven mekanizmasını temsil eder. Etkin bir finansal sistemin işbirliğinden bahsedebilmek için denetim sürecinin ve bu bağlamda denetçinin ne kadar bağımsız olduğunun tespiti, hayati bir meseledir. Enron skandalı başta olmak üzere son yıllarda yaşanan birçok denetim skandalı dikkate alındığında, bu konunun artan önemi daha belirgin bir hal almaktadır. Enron skandalı sonrasında ABD’de ortaya konan Sarbanes-Oxley yasası (SOX) ve benzeri düzenlemeler incelendiğinde yasa koruyucu otoritelerin, denetçilerin bağımsızlığını emniyete almaya çalıştıkları görülmektedir. Denetçi bağımsızlığının bozulması denetim sürecinin bütününe etki eden zincirleme bir etki yaratması bakımından tanımlamaya ve buna bağlı olarak ölçüme ihtiyaç duyar. Denetçi bağımsızlığının objektif bir ölçümünün pratikte üç faydasından bahsedilir. İlk olarak, denetçi bağımsızlık riskinin analitik temelli bir ölçümü finansal tablo kullanıcılarına, gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin bütününe yönelik bir objektif kavrayış sunar ki bu denetim düşüncesinin temelini oluşturulan güven unsurunu temin eder. İkinci olarak, denetçi riskinin sayısal bir

¹⁰³YAŞAR, Alpaslan, “Olumsuz Denetim Görüşü ve Bağımsız Denetçi Değişikliği Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul Sanayi Şirketleri Üzerine Bir Uygulama”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 65, Ocak 2015, s.82.

¹⁰⁴KANDEMİR, Canol-KANDEMİR, Şenol, “Enron Olayını Doğru Okumak-I: Bir Çözümleme Denemesi”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı:37, Eylül 2014, s.104.

gösterimi, denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde, denetim firmasının bir maliyet fayda analizi yapmasını mümkün kılarak, denetim faaliyetlerinde etkinliğin ve verimliliğin artırılmasına yardımcı olur. Son olarak denetçi bağımsızlığının matematik esaslı bir gösterimi yasa koyucular ve kamu açısından mali sistem üzerindeki kontrolü arttırarak sermaye piyasalarında şeffaflığı sağlar¹⁰⁵.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, denetçi bağımsızlığı ve etik ilkeler arasında önemli ve ayrılmaz bir bağdan söz etmek mümkündür. Bağımsızlık nasıl denetimin temel taşlarından biri ise, etik ilkeler de bağımsızlığın temel unsurlarından biridir. Dolayısıyla bağımsızlığı etik ilkeler çerçevesinde ele almak, belirlenmiş ilkeler ve yasalar çerçevesinde hareket etmek denetçinin kendi insani değerlerinden de beslenmektedir. Özünde etik değerleri sahiplenecek bir karaktere sahip olmayan kişi, her durumda etikten sapmalar gösterecek ve kendi çıkarlarını gözetecektir. Ancak bağımsızlığın etik ilkelerle sıkı sıkıya bağlı olduğu anlayışı çerçevesinde, bireysel çıkarlardan çok toplumsal çıkarlarda gözetilerek olası sorunların önüne geçilmiş olur.

Denetim alanında hileler içeren skandallar, bağımsızlık ve etik konusu üzerinde önemli noktalar içermektedir. Yaşanan skandalların etik ve bağımsızlık üzerinde de önemli kopuşlar yarattığı ve muhasebe denetimi alanındaki algıları olumsuz yönde değiştirdiği görülmektedir. Bu bağlamda yaşanan skandallar sadece meydana geldikleri ülkelerde değil uluslararası düzeyde de etkileşim yaratmıştır. Dolayısıyla yapılan açıklamaların daha net anlaşılması için yaşanan skandallara değinmekte yarar vardır.

1990'lar boyunca muhasebe mesleği daha çok etik konular ve bağımsızlık standartları ile uğraşırken, muhasebenin asıl konusu olan kamuoyu çıkarlarının korunması üzerinde fazla durulmamıştır. Kamuoyunda muhasebeye karşı büyüyen bir güven eksikliği oluşmuş, bağımsız denetimin başarısızlıkları yanlış bir şekilde şirket başarısızlıklarına neden olmuş ve bunun sonucunda denetimin etkinliği, güvenilirliği sorgulanmaya başlanmıştır. Son yıllarda ise ortaya çıkan Lucent, Technologies, Microstrategy, Xerox, Lemout&Hauspie, Anicom, Rent-Way,

¹⁰⁵ KARAVARDAR, Alper, "Denetçi Bağımsızlık Riskinin Belirlenmesinde Kanaat Fonksiyon Yaklaşımının Kullanımı: Bir Uygulama", *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:33, Sayı:3, 2015, s.77.

Mercury Finance, Micro Warehouse, BT Office Product, Banker Trust, Enron, Worldcom vb. skandallarla, şirketler tarafından kamuya açıklanan bazı bilgilerin aslında gerçeği yansıtmadığı veya yanıltıcı olabildiği, çeşitli hile işlemlerle şirketlerin finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının olduğundan daha iyi olarak kamuya sunulabildiği ortaya çıkmıştır. Ayrıca bu skandalların altında yatan en önemli etken olarak denetçilerin gösteriliyor olması denetimin etkinliği ve denetçi etiği konularını gündeme getirmiştir. Bu olaylardan en önemlisi 2002 yılında ABD'nin en büyük şirketlerinden biri olan Enron'un iflasıdır. Asıl önemli olan ise, dünyanın en büyük beşinci denetim firması olan Arthur Andersen'in marifetiyle, Enron'un kötü olan durumunun üç yıl boyunca olduğundan farklı olarak iyi gösterilmesi ve yatırımcıları aldatmasıdır¹⁰⁶.

1980 yılında Houston'da kurulan Enron şirketi, esas faaliyet alanından uzaklaşarak, enerji ticareti başta olmak üzere, pek çok değişik alanda faaliyet göstermeye başladı. Bu amaçla Özel Amaçlı Girişimler (Special Purpose Entities) adı altında ikincil şirketler kurdu. Bir zamanlar hızla yükselen hisse fiyatları ile Wall Street'in en gözde şirketlerinden olan bu firmanın geleceği, Amerika'da enerji endüstrisinde serbestleştirmeye gidileceği haberleri ile parlamıştı. Ancak, kendi tepe yöneticilerinin ellerindeki şirket hisselerini büyük karlarla satmalarının akabinde, hissedarların birikimleri ve çalışanların tasarrufları yok olarak bu iflas olayı gerçekleşti. Şirketin muhasebe ve denetim uygulamaları titiz bir incelemeye tabi tutuldu ve şirketin denetiminden sorumlu Arthur Andersen firması da ağır eleştirilere hedef oldu. Dolayısıyla Enron'un ani iflası denetim mesleğinin, meslek kurallarının ve ahlaki güvenilirliğinin tekrar gözden geçirilmesi sonucunu gündeme getirdi¹⁰⁷.

Sermaye piyasasında yaşanan skandallardan sonra sermaye piyasasındaki yatırımcıları korumak amacıyla ABD'de çıkarılan Sarbanes–Oxley Yasası (SOX)denetime getirdiği yeni düzenle beraber, Avrupa Birliği' de 8. Direktifi'ni SOX yasası doğrultusunda gözden geçirmiştir. SOX yasası denetimde bağımsızlık ve

¹⁰⁶DİNÇ, Yusuf-CENGİZ, Selim, "Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği", *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:5.1, 2014, s.224.

¹⁰⁷SÜER, Ayça Z., "Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Son Gelişmeler", *I. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu&VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2003, s.2.

etkinlik sağlayarak Enron skandalıyla sarsılan “sermaye piyasasındaki kamu güveninin tekrar tesis edilmesini” amaçlamıştır. Yasa, denetçi bağımsızlığını sağlamak adına, denetim şirketleri tarafından denetim müşterilerine verilen denetim dışı hizmetleri sınırlandırmıştır. Yasanın denetçi bağımsızlığının sağlanması için getirdiği hususlar, verilen hizmetlerin sınırlandırılması ile kalmamış; denetçilere rotasyon uygulamasını da bir şart olarak görmüştür¹⁰⁸.

Denetimde rotasyon uygulamasıyla denetçi ile müşteri işletme arasındaki ilişkilerin bir menfaat birliğinin kurulmasına neden olabilecek niteliğe dönüşmesini engellemek amaçlanmaktadır. IFAC bünyesinde faaliyet gösteren Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) tarafından yayımlanan “ Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar” içinde bir denetim sözleşmesinde uzun süre aynı kıdemli denetim personelinin kullanılması yakınlık ve kişisel çıkar tehditleri oluşturabileceği belirtilerek 7 yılda bir sorumlu ortak baş denetçi rotasyonun yapılması tavsiye edilmiştir¹⁰⁹. Ülkemizde ise KGK tarafından 26 Aralık 2012 tarihinde yayımlanmış Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 26. maddesine göre hem denetim firması düzeyinde hem de denetçiler düzeyinde rotasyona ilişkin hüküm bulunmaktadır. Söz konusu düzenlemede, 3 yıl geçmedikçe; denetim firmaları son 10 yılda 7 yıl, denetim firmalarında çalışan denetçilerde dahil olmak üzere son 7 yılda 5 yıl denetim çalışması yürüttükleri müşteri işletmelere ilişkin denetim yapamayacakları belirtilmiştir.

Avrupa Birliği bünyesinde hazırlanan 8. Direktifi ise 2004 yılının Mart ayında yeni bir tasarıyla hazırlanmış ve söz konusu tasarı 25.04.2006 tarihinde kabul edilerek 29.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu direktif, denetimde kamu gözetimi, kalite güvencesi, müşteri bilgilerinin gizliliği, denetim komiteleri, denetim firmalarında şeffaflık, denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, uluslararası denetim

¹⁰⁸ARSLAN, Erdoğan, “Bağımsız Denetimde Rotasyon Karmaşası”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:99, 2010, s.204.

¹⁰⁹ŞENYİĞİT, Yiğit B.-ZEYTİNOĞLU, Emin, “Zorunlu Denetçi Rotasyonunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkileri: Literatür Araştırması”, *İ.Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*, Sayı:77, Aralık 2014, s.85.

standartlarına uyum gibi konularda önemli yenilikler getirmiştir. Söz konusu değişikliklerle daha önce yaşanan skandalların tekrarlanmaması amaçlanmıştır¹¹⁰.

Bağımsız denetim alanında, ABD’de Sarbanes-Oxley Kanunu’nun 2002 yılında kabul edilmesi 8. Direktifi 2006 yılında güncellenmesinden sonra ülkemizde de bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeler hız kazanmış ve 2011 yılında 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda(TTK) tanımlanmış kriterlere bağlı sermaye şirketlerine bağımsız denetim yükümlülüğü getirilmiştir. Kanunda yapılan değişikliklerin amaca ulaşabilmesi, AB ile yürütülen müzakereler çerçevesinde şirketler hukuku faslının yerine getirilebilmesi ve ticari hayattaki şeffaflık ve güvenilirliğin artırılması amacıyla aynı yılın sonunda bağımsız denetimin gözetimi ile ilgili kurumsal düzenleme gerçekleştirilmiştir. Yapılan düzenlemede Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur¹¹¹.

Buraya kadar yapılan açıklamalardan anlaşılacağı gibi, finansal raporlama skandallarının önlenmesi ve yatırımcıların bağımsız denetçilere olan güvenin yeniden sağlanması amacıyla, bağımsızlık ilkesi ve bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar hakkında, dünyadaki gelişmelere paralel olarak ülkemizde de önemli değişikliklerin yapıldığı ve bu değişikliklerin dünyadaki örnekleriyle benzerlikler taşıdığı görülmektedir. Esasen, bir denetçinin maksimum çalışma saatinin kurala bağlanmamış olması, iş temini ve ücretin doğrudan müşteriden alınması sistemin zafiyetidir. Gerek dünyada gerekse ülkemizde yapılan bu düzenlemelerin anılan zafiyetin ortadan kalkmasında olumlu katkılar sağlayacağı kuşkusuzdur. Ancak, bütün bu önlemlere rağmen yeni bir Enron ve benzeri olayların olmayacağını garanti yoktur¹¹².

¹¹⁰ ÇALIŞKAN, Ali, “Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:63, Ekim-Aralık 2006, s.54.

¹¹¹ ÖZÇELİK, Hakan, v.d., “Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açılı ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 62, Nisan 2014, s.56.

¹¹² SELÇİK, Muhlis, ”Denetim Meleğinde Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar”, *I. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu&VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, İSMMM Yayınları, İstanbul, 2005, s.348.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENETÇİ BAĞIMSIZLIĞININ ETİK İLKELER ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİNE YÖNELİK BAĞIMSIZ DENETİM FİRMASI ÜZERİNE BİR UYGULAMA

3.1. UYGULAMANIN AMACI

Bu uygulamanın amacı, ilk iki bölümde aktarılan bilgiler ışığında ülkemizdeki bir denetim firmasının denetim faaliyetlerini yürütürken belirlenen yasa ve etik ilkelere ne ölçüde önem verdikleri ve denetim faaliyetini bu doğrultuda nasıl yürüttüklerini analiz etmektir. Uygulama, özellikle bağımsızlık ve etik ilkelerinin bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesi ile ilgili yapılan çalışmaların hangi aşamalarında ele alındığını görmek ve bu doğrultuda belirlenen politika ve prosedürlerin neler olduğunu öğrenmektir.

Ayrıca, yapılan uygulamanın sonucunda bir bağımsız denetim şirketinin denetimle ilgili faaliyetlerinde bağımsızlık ve etik ilkeler açısından varsa göz ardı ettiği tarafları bulup, iyileştirilmesi ve geliştirilmesi açısından öneriler sunmak ve başka şirketlere örnek teşkil etmek hedeflenmektedir.

3.2. UYGULAMANIN KAPSAMI VE VERİ TOPLAMA YÖNTEMİ

Bu çalışmada, 14 Yeminli Mali Müşavirin bir araya gelerek A.Ş. olarak kurmuş olduğu, 6 şirket ortağı ve yaklaşık 50 personeliyle müşterilerine bağımsız denetim, iç denetim, faaliyet denetimi, vergi ve danışmanlık hizmetleri gibi birçok alanda hizmet sunan merkezi İstanbul'da yer alan Kamu Gözetim Kurumu tarafından yetkilendirilmiş ayrıca yurtdışında en iyi denetim ağlarından biriyle ortaklığı da bulunan ticari unvanı belirtilmeyeceği için KLM bağımsız denetim şirketi olarak isimlendireceğimiz bir şirketin verileri kullanılmıştır.

Uygulama sonucu KLM bağımsız denetim şirketi tarafından denetim faaliyetlerini yürütmeye başlamadan önce ve sonra yapılan düzenlemelerle ilgili bilgiler elde edilmiş olup uygulamanın analizi bu doğrultuda gerçekleştirilmiştir.

Ayrıca yapılacak olan değerlendirmeler sadece KLM bağımsız denetim şirketinden toplanan bilgilerle sınırlandırılmıştır.

Uygulamada, veri toplama yöntemlerinden görüşme (mülakat) yöntemi kullanılmış olup, şirket yöneticileri ile bire bir görüşülmüş, ses kayıtları ile birlikte şirketin denetimle ilgili kendi bünyesinde hazırlamış olduğu birçok yazılı belge incelenmiş ve ayrıntılı olarak gözlem yapılmıştır.

3.3. UYGULAMAYA KONU OLAN DENETİM FİRMASININ TANITILMASI

3.3.1. KLM Bağımsız Denetim Şirketinin Organizasyon, Sermaye ve Ortaklık Yapılarına İlişkin Bilgiler

KLM bağımsız denetim şirketi, modern, teknik alt yapısı güçlü, 700 m² merkez ofisi ile tecrübeli baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi, denetçi yardımcıları buna ek olarak konusunda uzmanlaşmış idari ve teknik personeli ile işletmelerin ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik çalışma içerisindedir. KLM bağımsız denetim şirketi aşağıda listesi yer alan yetki belgelerine sahiptir ve ilgili düzenleyici otoriteler kapsamında 2004 yılından itibaren fiilen bağımsız denetim faaliyetlerini yürütmektedir:

- 1- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
- 2- Sermaye Piyasası Kurulu
- 3- Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
- 4- Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı, Teşkilatlanma ve Destekleme Genel Müdürlüğü
- 5- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

KLM bağımsız denetim şirketi aynı zamanda üç kişilik yönetim kurulu tarafından temsil edilmekte olup şirkette görevlendirilen üst düzey yönetici bulunmamaktadır. Ayrıca imzayı gerektiren her türlü kararlar yönetim kurulu ve şirket ortakları ile birlikte alınmaktadır.

Şirketin ödenmiş sermayesi 20.000 adet paya bölünmüş şekilde 100.000 TL'dir.

KLM bağımsız denetim şirketinde KGK tarafından yetkilendirilen personel sayısı 15'dir. Yetkili denetçilerin 6'sı Sorumlu Ortak Başdenetçi, 2'si Başdenetçi, 2'si Kıdemli Denetçi, 5'i Denetçi ve ayrıca 9 kişide Denetçi yardımcısından

oluşmaktadır. Ayrıca organizasyonda, Bağımsız Denetim, YMM Hizmetleri, İnsan Kaynakları, Mali ve İdari İşler, Bilgi İşlem, Kalite Güvence Sistemi Komitesi adları altında departmanlar oluşturulmuştur.

KLM bağımsız denetim şirketiyle yapılan görüşmeler doğrultusunda müşteri sayısının fazla olduğu ve sektörde tanınan bir şirket olduğu gözlenmiştir.

Bu doğrultuda, bağımsız denetim firmasının büyüklüğü denetim kalitesi üzerinde çok önemli bir etkiye sahiptir. Büyük bir firma olmanın beraberinde getirdiği özellikler, bağımsız denetimin kalitesini etkilemektedir. Büyük denetim firmalarının geniş bir müşteri potansiyeline sahip olmaları müşteri kaybetme kaygılarının olmaması ve piyasada sahip oldukları ün ve itibarı daha çok arttırma istekleri bağımsız denetim kalitesini olumlu yönde etkilemektedir. Büyük denetim firmalarının tek bir müşteriden elde ettikleri gelirin toplam gelir içerisindeki nispi payının düşük olması, denetim raporlarının içeriği konusunda yapılacak baskılara karşı durma dirençlerini arttırır bunun sonucunda denetim kalitesi pozitif anlamda etkilenir¹¹³.

3.3.2. KLM Bağımsız Denetim Şirketinin Kalite Kontrol Sistemine Sahip Olması, Sistemin Etkinlik Derecesi, Sistemin Rapor Edilmesi, Gözetimi ve Denetimi

Her bağımsız denetim şirketi bir kalite rehberi hazırlamak ve kuruluşu sırasında KGK'ya vermek zorundadır. Bağımsız denetim şirketleri kalite konusunda yapacaklarını ilke ve prosedürlerini bu rehberde detaylı olarak açıklarlar¹¹⁴.

KGK 28821 Sayılı Resmi Gazete'de, Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol (BDS 220) Hakkında Tebliğ yayınlamıştır¹¹⁵. Bu Tebliğe göre kalite kontrol sistemleri, politika ve prosedürleri, denetim şirketinin sorumluluğundadır. Kalite Kontrol Standardı uyarınca denetim şirketi; denetim şirketinin ve personelinin, mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine

¹¹³OKTAY, Sadiye, "Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri", *Maliye Finans Yazıları*, Sayı:100, Ekim 2013, s.53.

¹¹⁴ERDEM, Alper, "Bağımsız Denetimde Kalitenin Kontrolü", *Denetim Dünyası Dergisi*, Sayı:1, 2015, s.3.

¹¹⁵KGK, Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol (BDS 220) Hakkında Tebliğ, *Resmi Gazete*, Tarih: 4.11.2013, Sayı:28821

uygunluk sağladığına ve denetim şirketi veya sorumlu denetçiler tarafından düzenlenen raporların, içinde bulunulan şartların uygunluğuna ilişkin makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamakla yükümlüdür.

KLM bağımsız denetim şirketinin oluşturduğu kalite kontrol sistemi, şirketin kalite kontrol değerlendirmesini ve seçilen denetim dosyalarının incelenmesini kapsamaktadır. Bu inceleme, denetim standartlarına ve bağımsızlık şartlarına uygunluk, harcanan kaynakların nicelik ve niteliği ile denetim ücretleri konularını kapsamaktadır. Kalite kontrol sistemi, bağımsız denetim hizmet kalitesinin yüksek olmasını temin etmek amacıyla, KLM bağımsız denetim şirketi tarafından geliştirilen kalite kontrol yöntemleri vasıtasıyla, seçilen sorumlu ortak baş denetçilerin gözetiminde uygulanmaktadır. KLM bağımsız denetim şirketinin, denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları, ilgili etik hükümler, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi, insan kaynakları, denetimin yürütülmesi ve izleme unsurlarının her birini ele alan politika ve prosedürler içeren bir kalite kontrol sistemi kurmuştur.

Firmanın kurmuş olduğu kalite kontrol sistemi çerçevesinde etik hükümler ve bağımsızlık konularına yönelik uygulamalarla ilgili aşağıdaki tespitler yapılmıştır:

- KLM bağımsız denetim şirketi, ilgili etik hükümler uyarınca kendisinin, personelinin ve bağımsızlık hükümlerine tabi diğer kişilerin (denetim ağına dâhil diğer şirket personeli) bağımsızlıklarının sağlanması hususunda makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturmuştur. Denetim personeline işe girişi sırasında yapılan yazılı sözleşme vasıtasıyla mesleki etiğin temelini oluşturan (dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik, mesleki özen ve titizlik, güvenilirlik, mesleğe uygun davranış) hususlarına tam uygunluk beklendiği bildirilmiştir. Bu çerçevede, denetim personelinden işe giriş sırasında etik hükümlere uyum konusunda beyan alınmakta ve personel bağımsızlık bildirim formu karşılıklı imzalanmaktadır.
- Firma içerisinde bağımsızlığın gözetimini yapmak üzere sorumlu denetçi ve aynı zamanda yönetim kurulu üyelerinden bir kişi görevlendirilmiştir. KLM bağımsız denetim şirketi kendisini denetçi olarak seçen müşterisinin genel

kurulu toplantısında bağımsızlığına ilişkin beyanını müşteri yönetim kuruluna sunar. Bu çerçevede KLM bağımsız denetim şirketi, Türk Ticaret Kanunu'nun 400 üncü maddesinde ve Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 22. ve 26. maddelerinde belirtilen denetçi bağımsızlığını zedeleyen ya da ortadan kaldıran durumların olmadığını beyan eder.

Yukarıdaki tespitlerden de anlaşılacağı üzere, KLM bağımsız denetim şirketi kendi içinde uygun bir şekilde yapılandırılmış, etkin bir şekilde işleyen bir kalite kontrol sistemi kurmuştur. Ayrıca bağımsız denetimin kalitesinin sağlanması amacı doğrultusunda bağımsızlık ve etik hükümlerin, politika ve prosedürlerin oluşumunda her fırsatta vurgulandığı ve çoğunlukla bu doğrultuda hareket edildiği gözlenmiştir.

3.3.3. KLM Bağımsız Denetim Şirketinin İşe Alım Politikaları ve Personel Eğitimleri

KLM bağımsız denetim şirketinde öncelikle, işin amacı, işe alınacak kişide bulunması gereken beceri, bilgi, yetenek ve tecrübe, ruhsat ve lisanslar belirlenir. İşe alınacak kişiyi bulmak için çeşitli yöntemler uygulanabilmektedir. Öncelikle şirket içinde hali hazırda çalışan kişilere işe uygun adaylar tanıyıp tanımadığı sorulabilir. İç kaynaklar kullanılarak işe uygun aday bulunamazsa dış kaynaklar değerlendirilmektedir. Dış kaynaklar araştırılırken, çeşitli kariyer sitelerinde veya yazılı basında ilanlar verilebilmektedir. Başvurular elektronik veya yazılı ortamda yapılabilir.

Aday seçme işlemi ise iki aşamadan oluşmaktadır. Birinci işlem eleme aşamasıdır. Bu aşamada aranan pozisyona uygun kriterler belirlenerek CV veya başvuru formu üzerinden elemeler yapılmaktadır. İkinci aşama ise, değerlendirme aşamasıdır. Bu aşamada genellikle yüz yüze görüşme yöntemi tercih edilmektedir. Gerekli görülen koşullarda, işe başvuran kişi ya da kişiler sınava tabi tutulmakta veya mesleki bir konuda sunum yapması istenebilmektedir. İlk görüşmeler insan kaynakları birimi tarafından yapılırken, ikinci görüşmeler denetim birimi tarafından yapılmaktadır. Karar aşamasında, aday sayısı fazla ise 2 veya 3'e düşürülmeye çalışılır. Adayların referansları ile görüşmeler yapılır. Gerekli durumlarda sağlık raporu istenebilir. Ücret değerlendirmesi de bu aşamada yapılır. Son olarak adaylardan biri seçilir; ancak kendisine, belli bir süre oryantasyon sürecine tabi

olacağı bilgisi verilir. Bu sürecin sonunda gerek kişinin işe alındığı denetim birimi gerekse sorumlu denetçinin görüşü alınır. Karşılıklı herhangi bir problemin olmadığından sonra kişi ile sözleşme yapılarak görevine başlaması sağlanır.

KLM bağımsız denetim şirketi tarafından denetim kadrolarına, gerek uluslararası standartlar gerekse mevzuattaki değişiklikler ve gelişmeleri içeren sürekli ve periyodik eğitim faaliyetleri yürütülmektedir. İşe alım aşamasından başlayarak personel, şirket kuralları ve politikaları ile ilgili olarak dört haftalık bir intibak sürecine tabi tutulmaktadır. Bu eğitimlerde bağımsız denetim, etik değerler, Türkiye Denetim Standartları, vergi hukuku gibi konularda bilgi verilmektedir. Yine bu doğrultuda şirketin kullandığı denetim metodolojisi, denetim prosedürleri, kullanılan denetim programı konusunda personelin bilgilendirildiği gözlemlenmiştir. Aynı zamanda işe alım aşamasından itibaren bağımsız denetim personelinin mesleki ve kişisel gelişimi yakından takip edilerek, bu kapsamda önceden belirlenmiş ve ilan edilmiş programlar doğrultusunda hizmet içi eğitime tabi tutulmaktadır. Bu eğitimlerde personelin mesleki bilgisinin artırılmasının amaçlandığı ve güncel denetim teknikleri hakkında bilgiler verildiği belirtilmiştir. Hizmet içi eğitimler yıllık asgari 200 saat olup, şirket her hafta cumartesi günleri eğitim programları düzenlemekte ve personelin katılımını zorunlu kılmaktadır.

Yapılan eğitimlerin en önemli amacı, bağımsız denetim hizmetleri ile ilgili hususlarda mevzuatta önemli değişiklikler olması durumunda değişen ihtiyaçlara göre organize olunması ve personelin değişikliklere kolay ve hatasız uyumunun sağlanmasıdır.

İşe alınan personelin eğer deneyimi yoksa, belirlenen eğitimler haricinde daha çok denetim gerçekleştirilirken sahada uygulamalı olarak eğitim verilmeye çalışılır. Ancak saha dışında şirketin vermiş olduğu eğitimlerin yeni işe giren personeller için yeterli olmayabildiği, bazen uzmanlık gerektiren konularda ileri seviye eğitimlere de ihtiyaç duyulduğu belirtilmiştir. Bu durumlarda personelin kendi gayretinin ön plana çıkması gerektiği ve eksik olduğu konuların tespit edilip yoğunlaşması gerektiğine vurgu yapılmaktadır. Ayrıca gayretli azimli ve kararlı olmayan bazı personelin kendini geliştiremediği, ilerleyemediği; bu durumda bağımsız denetim alanında

kademe atlayamayan personelin işine son verildiği ya da kendilerinin istifa ettiği belirtilmiştir.

Firma tarafından işe alım sırasında personelle yapılan sözleşme örnekleri aşağıda Tablo 2, Tablo 3 ve Tablo 4’de sunulmuştur:

Tablo 2. Personel İşe Giriş Kontrol Beyanı

<p style="text-align: center;">Personel İşe Giriş Kalite Kontrol Beyanı</p> <p>KLM BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş. YÖNETİM KURULU’NA</p> <p>KLM Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.’nin kalite kontrol prosedürlerinin işe giriş sözleşmesini imzalamam akabinde tarafıma sunulduğunu, okuduğumu, anladığımı ve özellikle tarafıma ait bütün yükümlülükleri bildiğimi beyan ederim.</p> <p>Adı Soyadı: İmza</p>
--

Tablo 3. Gizlilik Beyanı

<p style="text-align: center;">Gizlilik Beyanı</p> <p>KLM BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş. YÖNETİM KURULU’NA</p> <p>Denetim faaliyeti sırasında edindiğim bilgileri gizli tutarak üçüncü şahıslarla paylaşmayacağımı beyan ederim.</p> <p>Adı Soyadı: İmza</p>

Tablo 4. Etik Hükümler Uyum Beyanı

Etik Hükümler Uyum Beyanı
<p>KLM BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş. YÖNETİM KURULU'NA</p> <p>KLM Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.'nin kalite kontrol prosedürlerinin madde 3. İlgili Etik Hükümler bölümünü okuduğumu anladığımı ve gerçekleştireceğim bütün denetim faaliyetlerin;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Her türlü iş ilişkisinde dürüst ve açık sözlü olacağımı, - Yaptığım denetim faaliyeti ile ilgili hiçbir önyargı, çıkar çatışması veya başkalarının yorum ve baskılarının mesleki yargımı etkilemesine izin vermeyeceğimi, - Mesleki bilgi ve becerilerimi sürekli geliştirmek ve üstlendiğim sorumluluğu yerine getirecek seviyede tutmak zorunda olduğumu, - Denetim sırasında edindiğim bilgileri gizli tutarak üçüncü şahıslarla paylaşmayacağımı, - Uymak zorunda olduğum yasal düzenlemelere uyarak meslek imajına zarar getirecek davranışlardan kaçınacağımı, <p>beyan ederim.</p> <p>Adı Soyadı:</p> <p>İmza</p>

Yukarıdaki sözleşme örneklerinden de görüldüğü gibi, işe alımlarda denetim faaliyetinin kaliteli ve standartlara uygun bir şekilde işlemesi açısından personelle karşılıklı olarak beyanlar düzenlenip imzalanmaktadır.

KLM bağımsız denetim şirketinde denetçi yardımcısı olarak işe başlayan bir personel üç yıllık staj dönemini tamamladıktan, mevzuat açısından gerekli sınavlarda ve şirket içerisinde yapılacak olan sözlü mülakatta başarılı olduktan sonra departman sorumlusunun önerisi ve yönetim kurulunun onayıyla denetçi olarak atanır. Denetçi olarak atandıktan üç yıl sonra sözlü mülakat, departman müdürünün onayı ve yönetim kurulu kararı ile personel, kıdemli denetçi olarak atanabilir. Kıdemli denetçi olduktan dört yıl sonra ise bir sözlü mülakata daha tabi tutularak yönetim kurulu kararı ile baş denetçi olarak atanabilir.

3.3.4. KLM Bağımsız Denetim Şirketinde Denetim Teknolojisinin Kullanımı

Teknolojik gelişmelerin bu kadar hızlı ve yoğun bir şekilde yaşandığı günümüzde, bağımsız denetim şirketlerinde kendi alanlarında teknolojinin gerisinde kalarak başarılı olmaları çok güçtür. Denetim şirketlerinde yürütülen denetim faaliyetlerinin eksik ve yetersiz olmasının yanı sıra güvenilir olmayan denetim raporları hazırlanır. Güvenilir olmayan denetim raporları da kalitesiz denetim hizmeti demektir.¹¹⁶

Uygulamamıza konu olan KLM bağımsız denetim şirketinde bilgisayarlı denetim programı kullanılmaktadır. Program üzerinden denetim şirketi kendilerine bütün süreçler için, müşteri kabulü, risk değerlendirme, çalışma kâğıtları, denetim sonuçları gibi izleme erişimi elde etmektedirler. Denetim alanında çalışan personelin hepsinin bu programı bildiği ve etkin bir şekilde kullanıldığı belirtilmiştir. Ülkemizde birçok işlem elektronik ortamda gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Örneğin, bilgisayar ortamında e-defter, e-fatura, e-yoklama, e-bildirge gibi uygulamalar devreye girmiştir. Denetim firmalarının da gittikçe gelişen ve değişen teknolojik ortama ayak uydurmaları gerekmektedir ki, buda bilgi teknolojilerini tam anlamıyla kullanamayan ve geliştiremeyen şirketler için bazı zorluklar ortaya çıkarmaktadır. Elektronik ortamda işlenen verilerin elde edilmesi ve değerlendirilmesi aşamalarının bu bakımdan denetim alanını da zorladığı görülmektedir. Ülkemizde denetim alanında yaygın olarak kullanılan birçok programın e-uygulama alanında yetersiz kaldığı belirtilmektedir.

Finansal ve finansal olmayan verilerin birlikte kullanılarak analitik incelemelerin gerçekleştirilmesi, bilgisayar yazılımlarının ve veri tabanlarının da analiz edilmesi bir zorunluluk halini almıştır. Elektronik ortamda denetim olgusunun önemini belirtmek açısından, ülkemizde yaşanan bir örneği ele almak yararlı olacaktır. Bir özel banka geliştirdiği özel bir yazılımla şube ve merkezlerinde farklı finansal raporlar alınmasına olanak sağlamış bağımsız denetim kuruluşu da bilişim teknolojilerinde uzman personele sahip olmadığı için, merkezi denetleyerek olumlu görüş bildirmiştir. Oysa merkezdeki gerçeği yansıtmayan bilgiler, şubelerden gelen

¹¹⁶OKTAY, Sadiye, a.g.m., s.56.

verileri değiştirerek merkeze aktarmakta olan yazılımın bir ürünüydü. Başka örnekler ülkemizde yaşandı mı bilinmez, ama bağımsız denetimde bilişim teknolojilerinin kesinlikle göz ardı edilmemesi gerekir¹¹⁷.

Bilişim teknolojilerinin iyi kullanılması ve bu alanda kalifiye elemanların yetiştirilmesi gerekir. Ülkemizde denetim alanının teknolojik olarak uyumlaştırılması ve geliştirilmesi gerekir. Hala birçok firmada bazı veriler manüel olarak işlenmekte ve teknolojik uyum sorunu yaşanmaktadır. Oysa yapılan işlerin hepsinin elektronik ortamda gerçekleşmesi zamandan tasarruf edeceği gibi maliyetleri de düşürmüş olacaktır. Aynı zamanda elektronik ortamda yapılan denetim daha çok güven sağladığı gibi olası sorunlarında önüne geçmiş olacaktır.

3.3.5. KLM Bağımsız Denetim şirketinin Yeni Müşteri Kabulü veya Mevcut Müşteri ile Devam Etme Kararları

KLM bağımsız denetim şirketi müşteri ve iş kabulünde öncelikle risk ölçme ve risk sınıflandırması için yapacağı analiz, tespit ve araştırma koşullarını aşağıdaki gibi belirler:

- Denetim sözleşmesi yapılacak firmanın, yönetimden sorumlu kişiler ve ortakların tespiti,
- Denetim sözleşmesi yapılacak firmanın, finansal durumu hakkında bilgi alma,
- Denetim sözleşmesi yapılacak firmanın, içinde bulunduğu sektör hakkında bilgi alma,
- Denetim sözleşmesi yapılacak firmanın, halka açık bir şirket olup olmadığının tespiti,
- Denetim sözleşmesi yapılacak firmanın, yönetici ve ortaklarının piyasadaki imaj tespiti,
- Denetim sözleşmesi yapılacak firmanın, varsa çalıştığı avukat ve diğer danışmanların tespiti,
- Denetim sözleşmesi yapılacak firmanın, yönetim kadrosunun dürüstlüğü ile ilgili araştırma,

¹¹⁷ ÇETİNTAŞ, Arif, "E-Denetim Olgusu", *Denetim Dünyası Dergisi*, Sayı:1, 2015, s.7.

- Denetim sözleşmesi yapılacak firmanın, kurumsal yönetim anlayışı tespiti,
- Denetim sözleşmesi yapılacak firmanın, devam eden önemli davalarının tespiti,
- Denetim sözleşmesi yapılacak firmanın, işletme yönetiminde etkin olanlar ile yönetimden sorumlu kişilerin ve ana ortakların denetim çalışmasını zorlaştıracak durumda olma durumunun tespiti,
- Denetim sözleşmesi yapılacak firmanın, bağımsız denetim ekibinin çalışmalarına yeterli ve gerekli zaman ile sistem ve ekibinin varlığının tespiti,
- Denetim sözleşmesi yapılacak firmanın, bağımsız denetim çalışmasını yapacak ekibin mesleki etik ilkelere uyumu konusunda baskı yapma eğiliminin araştırılması,
- Denetim sözleşmesi yapılacak firmanın, önceki dönem denetim çalışmasında sunulan rapor olup olmadığının ve verilen raporun tespiti,
- Risk analizi tamamlandıktan sonra sorumlu ortak ve diğer yöneticiler müşteriyi kabul edip edilmemesine karar verirler,
- Kabul edilen müşteri için belirlenen risk sınıflaması çerçevesinde gerekli denetim prosedürlerinin uygulanmasını sağlamak öncelikle ilgili sorumlu ortağın görevidir.

Aynı zamanda KLM bağımsız denetim şirketi denetim çalışmasına başlamadan önce yapılacak denetim çalışmasıyla ilgili bir bütçe hazırlamaktadır. Bu bütçede denetim ekibinin kimlerden oluşması gerektiği ve her bir denetim elemanının kaç saat çalışacağı planlanır. Denetim ekibi düzenleyici otoriteler, uluslararası denetim standartları, denetimin türü, denetim süresi v.b. kriterlere göre belirlenen sayı ve nitelikte personelden oluşur. Bu noktada;

- KLM bağımsız denetim şirketi personelinin denetim sözleşmesi yapılacak firmanın içinde bulunduğu sektör hakkında yeterli bilgi ve deneyime sahip olması,
- KLM bağımsız denetim şirketi personelini ilgili düzenleme ve raporlama hükümlerine ilişkin deneyimlerinin bulunması veya gerekli bilgi ve becerilerin etkin biçimde edinebilme kabiliyetinin olması,
- Gerekli yeterlilik, beceri ve kapasiteye sahip yeterli personel olması gereklidir.

Ayrıca KLM bağımsız denetim şirketi, denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi hususunda etik ilkelere uyulup uyulmadığını gözden geçirerek değerlendirmesini yapmaktadır. Yeni müşteriyi kabul etmeden önce, bu tür bir iş kabulünün temel etik ilkelere yönelik bir tehdit yaratmayacağından emin olarak herhangi bir hizmet sunarken müşteri, yönetici veya çalışanları ile olan ilişkilerinin tarafsızlık ilkesine yönelik tehdit oluşturmaması gerektiğine de dikkat etmektedirler.

KLM bağımsız denetim şirketi, denetimden çekilme, müşteriyi reddetme v.b. bir durumun oluşması durumunda, mesleki ve yasal sorumluluklar gereği ilgili düzenleyici otoritelere durum bir yazı ile bildirilmektedir.

İş kabulü olduktan sonra ise, müşterinin dürüstlüğünün değerlendirilmesi için İşletme Faaliyet Konusunun Anlaşılması, Müşteri Kabul Anketi ve Sözleşme Kabul Soru Formunu düzenlenerek bu formlarda aşağıdaki sonuçlara ulaşmaya çalışır:

- Müşteri ana ortaklarının, kilit yöneticilerin ve üst yönetimden sorumlu olanların kimlikleri ve ticari itibarları,
- İş uygulamaları da dahil müşteri faaliyetlerinin niteliği,
- Müşteri ana ortaklarının, kilit yöneticilerin ve üst yönetimden sorumlu olanların muhasebe standartlarını yorumlama ve iç kontrol çevresi gibi hususlardaki tutumlarına ilişkin olumsuz bilgiler,
- Müşterinin, denetim ücretlerini olabilecek en düşük seviyede tutmaya yönelik ısrarlı tutumu,
- Çalışma kapsamının uygun olmayan şekilde sınırlandırıldığına dair göstergeler,
- Müşterinin kara para aklama veya suç teşkil eden diğer faaliyetlerinde bulunabileceğine ilişkin göstergeler,
- Denetim şirketinin seçilmek istenmesinin ve önceki denetim şirketinin yeniden seçilmemesinin nedenleri,
- İlişkili tarafların kimlik ve ticari ilişkileri.

Aynı zamanda KLM denetim şirketi denetim sözleşmesinin kabulünü ve yetkinlik değerlendirmesini aşağıdaki gibi yapmaktadır:

1. Şirketimizde Ödeme Hizmetleri sektörü hakkında bilgi sahibi olan personel bulunmakta mıdır?

2. Şirketimizde daha önce Ödeme Hizmetleri sektöründe faaliyet gösteren herhangi bir firmanın denetiminde bulunmuş personel bulunmakta mıdır?
3. Şirketimizde denetimi yürütmek için gerekli olan yeterlilik, beceri ve kapasiteye sahip personel bulunmakta mıdır?
4. İhtiyaç doğması halinde şirketimiz konusunda uzman danışmanlardan faydalanma imkanı bulmakta mıdır?
5. Denetim tamamlandıktan sonra; şirketimizde denetimin kalitesini gözden geçirebilecek personel veya ortak bulunmakta mıdır?
6. Şirketimizin denetimi raporlama süresi içerisinde tamamlama imkanı bulunmakta mıdır?

KLM bağımsız denetim şirketinde ayrıca yapılan denetim sözleşmesine ait denetim kadrosu, azami beş yılda bir rotasyona tabi olmaktadır. Bir denetim sözleşmesine ait sorumlu ortak baş denetçi ilgili denetim türü veya düzenleyici otoritenin yasal düzenlemeleri çerçevesinde belirlenen sürelerde asgari olarak rotasyona tabi olmaktadır. KLM bağımsız denetim şirketinde bağımsızlığın gözetiminden sorumlu olan ve yönetim kurulu üyesi olan sorumlu denetçi, her bir denetim sözleşmesi imzasından önce ve her yıl Aralık ayı içerisinde son on yılı içeren firma ve denetçi listelerine bakarak denetçi ve firma rotasyonu gerekli ise yönetim kuruluna bilgi verir.

KLM bağımsız denetim şirketi, müşteri ilişkisinin devam ettirilmesine karar verirken mevcut veya önceki denetimler sırasında ortaya çıkan önemli konular ve bu konuların ilişkinin devam etmesine olan etkilerini göz önüne alarak bir değerlendirme yapmaktadır.

KLM bağımsız denetim şirketi, etik hükümler uyarınca bağımsız olması gereken tüm personelinden her bir denetimden önce ve halükarda yılda en az bir kez, bağımsızlık politika ve prosedürlerine uyduklarını ve uyacaklarını bildiren yazılı bir taahhüt alır. KLM bağımsız denetim şirketinin personel bağımsızlık bildirim taahhüdü aşağıda bulunan Tablo 5'teki gibidir:

Tablo 5. Personel Bağımsızlık Bildirimi Taahhüdü

KLM BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.

YÖNETİM KURULU'NA

Aşağıdaki hallerden birinin varlığında;

- a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,
- b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa,
- c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlardan yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısımsıysa,
- d) Denetlenecek şirketle bağlantı halinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir işletmede çalışıyorsa veya denetçi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir hizmet veriyorsa,
- e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tabloların düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,
- f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tabloların çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette ve katkıda bulunduğu için (e) bendine 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) (a) ila (f) bentlerinde yer alan şartları 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 olunamaz.

Adı Soyadı:

İmza

3.3.6. Çıkar Çatışması ve Tespit Edilmiş Sorunlar

KLM bağımsız denetim şirketinde herhangi bir denetim faaliyeti için görevlendirilmiş denetçi, mevcut veya ortaya çıkması muhtemel çıkar çatışmalarını ve tespit edilmiş sorunları yazılı olarak sorumlu denetçiye ivedilikle bildirmekle yükümlüdür. Sorumlu denetçi ise söz konusu çatışmanın ve tespitinin doğruluğunu

araştırıp ve çatışmanın çözümü için hangi önlemlerin alınabileceğini analiz etmek durumundadır. Eğer çıkar çatışmasının veya tespitin sorumlu denetçinin yeterliliğinde olmaması halinde sorumlu denetçi bu durumu ivedilikle yönetim kuruluna bildirir. Gerçekleştirilen incelemenin sonuçlarına ve sunulan doküman ve bilgilere göre yönetim kurulu oy çokluğu ile karar almaktadır. Kabul edilen yönetim kurulu kararı, kararın alınması aşamasından hemen sonra çatışmanın taraflarına tebliğ edilmektedir.

3.3.7. Ücretler

KLM bağımsız denetim şirketinde yönetim kurulu, sorumlu denetçi, denetçi ve denetçi yardımcılara verilecek ücretlerin, şirketin etik değerleri, iç dengeleri ve stratejik hedefleri ile uyumlu olması ve şirketin sadece kısa dönemli performansı ile ilişkilendirilmemesi esas alınmıştır. Ücretler şirketin mali durumu, genel ekonomik şartlar, çalışma süresi, unvan ve yapılan işin özelliği esas alınarak belirlenmektedir. Aynı zamanda enflasyon, genel ücret ve şirket karlılık artışları gibi göstergeler göz önünde tutularak ücretler arttırılabilir. Eşit değerde olduğu saptanan işleri yerine getiren personele eşit ücret ödenmektedir. Burada söz konusu olan eş değerliliktir. Bu ilkeye göre, hangi kurumda, yerde ve nitelikte olursa olsun, öğrenim bilgileri, beceri deneyim, bedensel ve zihinsel çaba, sorumluluk derecesi ve çalışma koşulları açısından birbirine denk ya da eşit değerde olduğu saptanan işleri yerine getirenlere aynı ücret ödenmektedir.

KLM bağımsız denetim şirketi yılda en az bir defa yapılmak koşuluyla personelini performans değerlendirmesine tabi tutar. Personelinin performans ve etik ilkelere ilişkin şirket beklentilerinin farkında olmasını sağlamak maksadıyla performans değerlendirme formu sonuçları personel ile paylaşılmaktadır.

3.3.8. Denetim Ekiplerinin Belirlenmesi

Denetim ekibinin kimlerden olması gerektiği ve her bir denetim elemanının kaç saat çalışacağı planlanır. Denetim ekibi düzenleyici otoriteler, uluslararası denetim standartları, denetim türü, denetim süresi gibi kriterlere göre belirlenen sayı ve nitelikteki personelden oluşmaktadır.

KLM bağımsız denetim şirketi, personelinin denetim sözleşmesi yapılacak olan firmanın içinde bulunduğu sektör hakkında yeterli bilgi ve deneyime sahip olup

olmadığı, düzenleme ve raporlama hükümlerine ilişkin deneyimlerinin bulunması veya gerekli bilgileri etkin bir şekilde elde edebilme kabiliyetlerine bakarak denetim ekibini oluşturmada ve denetim işini kabul edip etmeme konusunda değerlendirmeler yapmaktadır. Daha sonra kabul edilen denetim işi için müşterinin büyüklüğüne göre zaman ve personel değerlendirmesi yapılır.

3.3.9. Denetimin Yürütülmesi

Denetim çalışması denetim ekibinin sorumlu denetçi başkanlığında, denetim çalışmasını planlamak amacı ile toplanmasıyla başlar. Bu toplantıda sorumlu ortak tarafından müşteri, içinde bulunduğu sektör, çalışmanın kapsamı, denetim çalışmasında karşılaşılabilecek beklenen riskler, çalışma sonunda müşterinin beklentileri ve zaman konularında bilgilendirme yapılır. Sorumlu ortak denetim personeline denetlenecek şirket ve denetim süresi hakkında bilgi verir. Sorumlu denetçi, bağımsız denetim faaliyetinin bağımsız denetim standartları ile yasal ve hukuki düzenlemelere uygun olarak yapılması sürecinde, yönlendirme, gözetim ve verimlilikle ilgili hususlardan ve bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtacak şekilde hazırlanmasından sorumludur. Bu konuda sorumlu denetçi sözleşme imzalamasını denetim ekibi ile çalışma esaslarının anlaşılmasını sağlamak, denetim standartlarına uygunluğu sağlama süreçleri hakkında bilgi vermek, yapılacak çalışmaların varılacak önemli yargıların düzenlenecek rapor şeklinin gözden geçirilmesi hakkında toplantı yapar.

Sorumlu denetçi, bağımsız denetim ekibindeki bağımsız denetçileri, ekiptekilerin sorumluluğu, işletme faaliyetlerinin doğası, riskle ilgili hususlar, ortaya çıkabilecek sorunlar ve bağımsız denetimin yürütülmesi ile ilgili ayrıntıları konularında uyararak denetim faaliyetini yönetir.

Yapılan bağımsız denetimin amacının ekipte yer alan tüm bağımsız denetçiler tarafından anlaşılması gerekir. Bu kapsamda, denetim ekibinde yer alan kıdemli denetçilerin kendilerine verilen işin amacını kavrayabilmeleri için daha kıdemli denetçilere sorular yöneltmesi beklenmektedir. Bağımsız denetim ekibinde yer alan bağımsız denetçiler bu doğrultuda aralarında gereken iletişimi kurular.

3.3.10. Denetim Çalışmasının Gözden Geçirilmesi, Görüş Farklılıkları ve İzlenmesi

Gözden geçirme aşaması, daha deneyimli denetçilerin kendisinden daha az deneyimli denetçilerin çalışmalarını kontrol etmesi ile başlar. Bu noktada, denetimin mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülüp yürütülmediği, ilave gerektiren durumların olup olmadığı, ulaşılan sonuçların belgelendirilip belgelendirilmediği ve bu sonuçlar doğrultusunda gereğinin yapıp yapılmadığı, denetimin niteliği, zamanlaması ve kapsamının revize etme ihtiyacının olup olmadığı, ulaşılan sonuçların çalışmayı destekleyip desteklemediği gözden geçirilmektedir. Denetim ekibi içerisinde gözden geçirme görevini, sorumlu denetçi haricinde en fazla tecrübeye sahip denetçi yapmaktadır. Ayrıca sorumlu denetçi tarafından denetim ekibi üyelerinin yeterlilik ve kabiliyetleri kontrol edilerek yeterli görülmeyen denetçi ile ilgili değişikliğe gidilmektedir. Sorumlu denetçinin yükümlülüğünde olan ekibin gözetimi aşağıdaki hususları içermektedir:

- Bağımsız denetim aşamasında kaydedilen aşamayı takip etmek,
- Ekip elemanlarının yetenek ve yeterliliklerini göz önüne alarak, işi tamamlamak için sürelerinin yeterli olup olmadığı, verilen talimatları anlama düzeyleri ve işin planlandığı gibi yürütülüp yürütülmediğini tespit etmek,
- Bağımsız denetim esnasında ortaya çıkan hususları önemliliklerini göz önüne alarak saptamak ve planlanmış bağımsız denetim yaklaşımını buna uygun olarak değiştirmek,
- Danışma gerektiren hususları belirlemek, bağımsız denetim sırasında daha kıdemlilerle konuyu görüşmek.

KLM denetim şirketi, denetimin kalitesine yönelik olarak, denetim ekibinin vardığı önemli yargıların ve raporu oluştururken ulaştığı sonuçların tarafsız olarak değerlendirmesini sağlayıcı nitelikte olan bir gözden geçirmeyi amaç edinmiştir.

Denetim dosyasının kalite kontrolü sırasında önemli hususların varlığı durumunda, sorumlu denetçi ile toplantı yapılır. Finansal tablolar ve dipnotlar incelenerek denetçi raporunun uygunluğu gözden geçirilir. Bu işlem sırasında şirketin aktif pasif toplamı, net satış hasılatı v.b. değerleri dikkate alınır. Denetim ekibinin vardığı önemli yargılar ile ulaştığı sonuçlara ilişkin olarak ilgili çalışma

kağıtları ve denetim kanıtları temin edilerek kontrolleri yapılır. Nihai olarak tüm bu çalışmaların sonunda ulaşılan sonuç ve önerilen denetçi raporunun uygunluğu tekrar değerlendirilir.

KLM denetim şirketi denetim kalitesini gözden geçiren kişinin tarafsızlığını korumaya yönelik olarak aşağıdaki politika ve prosedürleri izlemektedir:

- Denetimin kalitesini gözden geçiren kişi mümkün olduğu sürece ilgili sorumlu denetçi tarafından seçilmez,
- Denetimin kalitesini gözden geçiren kişi gözden geçirme süresince denetimin yürütülmesinde yer almaz,
- Denetimin kalitesini gözden geçiren kişi denetim ekibi adına karar almaz,
- Denetim kalitesini gözden geçiren kişi tarafsızlığını tehdit edecek bulunmamasını sağlar.

Ayrıca denetim kalitesini gözden geçirecek kişilerden de bağımsızlık beyanı alınmaktadır. KLM bağımsız denetim şirketi denetim kalitesine yönelik gözden geçirme listesi vasıtasıyla, kalite kontrolü yapılan denetim dosyası için hazırlanan kalite kontrol raporunun şirket politikalarının gerektirdiği prosedürlerin uygulanmış olduğunu, kalite kontrol raporunun tarihinin denetim rapor tarihi ile aynı tarihte veya öncesinde tamamlanmış olduğunu kontrol eder.

KLM bağımsız denetim şirketinde, denetim ekibinin içinde veya ilgili durumlarda sorumlu denetçi ile denetim kalitesini gözden geçiren kişi arasında oluşabilecek görüş farklılıklarının ele alınması ve çözüme kavuşturulmasına ilişkin olarak, görüş farklılığı bilgi formu doldurularak denetçilerin görüşleri ve nedenleri bu forma yazılmaktadır. Denetim ekibi dışından katılacak olan sorumlu denetçinin katılımı ile yapılacak toplantıda bu farklılıklar değerlendirilip, yasal düzenlemelerde dikkate alınarak ortak bir görüş oluşturulmaya veya en doğru karar seçilmeye çalışılır. Tüm bunlara rağmen görüş farklılığı aşılamaz ise dışarıdan (denetim şirketi, mesleki örgüt, düzenleyici kurum v.b.) bu hususta destek alınmasına karar verilir. Sorun çözüme kavuşturuluncaya kadar denetim raporuna kesinlikle tarih verilmez. Sorun çözüme kavuştuğunda görüş farklılıkları çalışma kâğıdı oluşturularak bu çalışma kâğıdına görüş farklılığı bilgi formu eklenerek sorunun nasıl çözüldüğü yazılır.

KLM bağımsız denetim şirketi aynı zamanda politika ve prosedürleri aracılığıyla kalitesinin tutarlılığı açısından, genellikle yazılı veya elektronik rehberler, yazılımlar ve diğer standart belgelendirme biçimleri ile sektöre veya denetim konusuna özgü rehberleri oluşturarak tutarlılığı korumaktadır. Çalışma kâğıtlarının gizliliğini, güvenli bir şekilde saklanmasını, doğruluk ve bütünlüğünü, erişilebilirliğini ve geri kullanımını sağlamaktadır. İster kâğıt ister elektronik ortamda olsun, KLM bağımsız denetim şirketinin bilgisi olmadan söz konusu çalışma kâğıtları üzerinde değişiklik, ekleme veya çıkarma yapılabildiği ya da kalıcı olarak silinebildiği veya bunlara zarar verilebildiği bir ortamın olması durumunda, çalışma kâğıtlarında ele alınan bilgilerin doğruluğu, bütünlüğü, erişilebilirliği veya geri kullanılabilirliği tehlikeye düşmüş olur. Bu bakımdan KLM bağımsız denetim şirketi kendi bünyesinde, çalışma kâğıtlarına erişimi her bir denetim dosyası için yetkili personel tarafından yine yetkisi dâhilinde sağlamaya yönelik tedbirler almıştır. Her personelin şifresi vardır ve programın saat ve tarihi ile birlikte her değişikliği kaydetmektedir. Tamamlanmış bir denetim dosyasında değişiklik sadece sorumlu ortak izni ile yapılmaktadır. Bilgisayar ortamında KLM denetim programı bu kontroller için tasarlanmış bir programdır ve şu ana kadar sistemde böyle bir açığa sebebiyet verecek hataya rastlanmamıştır. Ayrıca denetimi gerçekleştirecek denetim takımının tanımlanması denetim programında ilgili bölümden gerçekleşmektedir. Bu bölümde seçilen kullanıcılar denetimi yapmaya yetkili personel olup seçimi gerçekleştirilmeyen kişilerin denetim işlemini gerçekleştirmeleri mümkün olmamaktadır.

Denetçi çalışma kâğıtlarını bir denetim dosyasında birleştirir ve denetim tarihinden sonra nihai denetim dosyasının oluşturulmasına yönelik idari süreci (60 gün) zamanında tamamlar. Çalışma kâğıtlarının denetim dosyasında birleştirilmesinden sonra denetçi hangi şekilde olursa olsun çalışma kâğıtlarını saklama süresi (10 yıl) sona ermeden silemez, atamaz veya yok edemez.

Kalite güvence sisteminin gözden geçirilmesine ilişkin politika ve uygulamalar çerçevesinde, bağımsızlık ilkesine uyum, yapılan denetimlerde bütçelenen ve harcanan saatlerin karşılaştırılması, gerekli görüldüğü takdirde şirket içinden veya şirket dışından danışmanlık alınıp alınmadığı, yapılan denetimlerin Uluslararası Denetim Standartlarına ve KGK düzenlemelerine uygun yapılıp

yapılmadığı konularında kontroller yapılır. KLM bağımsız denetim, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin yerinde ve yeterli olduğuna ve etkin şekilde işlediğine dair makul güvence sağlayan izleme sürecini oluşturur. İzleme sürecine ilişkin sorumluluk, uygun deneyim ve yetkiye sahip yönetici veya yöneticiler arasından, denetimi yürüten veya denetim kalitesini gözden geçiren kişiler olmayacak şekilde verilir. İzleme süreci içerisinde yer alacak olan yönetici veya yöneticilerin, sorumlu denetçi olması, 20 yıllık mesleki tecrübeye sahip olması KLM bağımsız denetim şirketi yönetim kurulunda yer alması ve daha önce herhangi bir mesleki cezaya muhatap olmaması vb. vasıfları taşıması gerekmektedir.

KLM bağımsız denetim şirketi izleme komitesi, eğer tespit ettiği eksiklik varsa, bu eksikliklerin nelerden kaynaklandığına karar verir. İlgili eksiklik, kalite kontrol sisteminin, denetim şirketinin mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluk sağladığına ve denetim şirketi veya sorumlu denetçiler tarafından düzenlenen raporların içinde bulunulan şartlara uygun olduğuna dair makul güvence sağlama konusunda yetersiz olduğuna tam olarak işaret etmeyen durumları içeriyorsa bu eksiklik ve tavsiyelerini izleme raporuna not eder. Bu raporu ilgili sorumlu denetçi ve diğer ilgililerle paylaşır. İlgili sorumlu denetçinin farklı bir denetim dosyası daha izlemeye alınır. Aynı problemlerin tekrar tespiti durumunda bu hataların sistematik, tekrarlayan veya düzeltici adımların derhal atılmasını gerektiren diğer önemli eksiklikler sınıfına girmesi gerekir. Bu sınıfa giren veya bu sınıfta olan eksiklikler derhal KLM bağımsız denetim şirketi yönetim kuruluna bildirilir. Yönetim kurulu hataların düzeltilmesi için, izleme komitesinin tavsiyesini de dikkate alarak denetim personelini de toplayarak, bulguların eğitim ve mesleki gelişimden sorumlu kişilere iletilmesi, bu hususta eğitimler yapılması, gerekiyorsa dışarıdan eğitmen alınması, kalite kontrol politika ve prosedürlerinde değişiklik yapılması, gerekli ise personel hakkında disiplin soruşturması açılması gibi önlemleri uygulamaktadır.

İzleme aşaması da bittikten sonra denetim raporu yapılan çalışmalar sonucunda verilen görüş doğrultusunda tamamlanmış olur.

Son olarak KLM bağımsız denetim şirketi, kalite kontrol sistemini işleyişini, formalar, tutanaklar, beyanlar, kararlar ve duyurular ile belgelendirir. Bu belgeler

kalite kontrolü yapılan bütün denetim dosyaları ve kalite kontrol sistemi izlemesi için zorunlu olup, bu belgeler kalite kontrol sisteminin kanıtıdır. KLM bağımsız denetim şirketi, ticari defterlerini, düzenlenen denetim raporlarını, denetim çalışmalarına ve kalite kontrol sistemine ilişkin her türlü belgeyi ekleri ile birlikte on yıl süreyle saklamaktadır.

3.3.11. Uygulamanın Analizi

Bağımsız denetim olgusu, günümüzde önemi gittikçe artan, mali piyasalarda güven ortamının sağlanması ve bu güvenin sürdürülmesi açısından oldukça etkin bir role sahiptir. Bu nedenle bağımsız denetimin uluslararası standartlar çerçevesinde bağımsız olarak ve etik ilkeler çerçevesinde gerçekleştirilmesi önem arz etmektedir. Yatırımcılar ve kreditorler başta olmak üzere tüm finansal tablo kullanıcıları denetlenmiş finansal tablolardan yararlanarak kararlar vermektedirler. Bu kararların etkin ve verimli olabilmesi için denetimin kaliteli bir şekilde yürütülmüş olması gerekir. İşletmelerin sunmuş olduğu finansal tablolarının ve bu doğrultuda denetim şirketleri tarafından oluşturulan denetim raporlarının güvenilirliği, temel olarak ulusal ve uluslararası meslek kuruluşlarının yayımlanmış olduğu standartlar ve yasal düzenlemelerin varlığının kabul edilerek bu doğrultuda hareket edilmesiyle sağlanmaktadır. Bağımsız denetimde ön plana çıkan ve bağımsız denetimin en önemli temelini oluşturan bağımsızlığın bir denetim faaliyetinin hiçbir aşamasında ihmal edilmemesi ve yapılan tüm çalışmaların bağımsızlık temeli üzerine inşa edilmesi gerekir.

Uygulamamıza konu olan KLM bağımsız denetim şirketinin, denetim faaliyetine başlamadan önce, denetim faaliyetini yürütme aşamasında ve denetim raporlarını oluştururken izlemiş olduğu politika ve prosedürlerin nelerden oluştuğu açıklanmıştır. Bu doğrultuda KLM bağımsız denetim şirketinin bir denetim raporunu oluştururken pratik alandaki çalışmalarının ne gibi politika ve prosedürlerden oluşturulduğunu bilmek oldukça önemlidir. Denetçi ve denetim firmasının kendi içindeki iç süreçlerinin belli bir kalite düzeyinde, istenilen sonuçları sağlayacak ve bunu güvence altına alacak bir yapıda olması, yapılacak olan denetim faaliyetlerinin kaliteli bir sunuşla meydana gelmesini sağlayacaktır. Müşteri işletmeye ve işletme ile ilgilenen taraflara karşı sorumlulukları yerine getirirken bağımsız denetim

şirketlerinin kalite kontrol sistemlerini kurup değişen koşullar ve düzenlemeler çerçevesinde güncel tutmayı sağlayarak bu sistemin uygulanmasını sağlaması gerekir.

KLM bağımsız denetim şirketinin oluşturmuş olduğu kalite kontrol sistemi incelenmiş ve şirketle ilgili tüm bilgiler bu sistem üzerinden aktarılmıştır.

Aktarılan bilgiler doğrultusunda, KLM bağımsız denetim şirketi büyük bir şirket olmasıyla beraber geniş bir müşteri potansiyeline sahiptir. Ayrıca dünya çapında bağımsız muhasebe ve denetim, vergi ve iş danışmanlarından oluşan denetim ağlarından birine üye olmuşlardır. Bununla beraber uluslararası bir nitelik kazanarak şirketin ün ve itibarını bir adım daha ileri taşımışlardır. Müşteri potansiyelinin çokluğunun da müşteri kaybetme korkusunu yaşatmadığı ve bu doğrultuda rapor içeriklerine olası bir müdahalede müşteri işletmeye gerekli yaptırımların uygulandığı da ayrıca belirtilmiştir. KLM bağımsız denetim şirketi, kendi kalite kontrol sistemindeki politika ve prosedürleri yasal düzenlemelerin gerekliliği olarak da uygulamak zorunda olduklarını belirtmişlerdir.

Yapılan açıklamalardan anlaşıldığı gibi KLM bağımsız denetim şirketi, politika ve prosedürlerinin bir gereği olarak bağımsızlık ve etik ilkelerini her aşamada vurgulamış ve bu konudaki tüm önlemleri almışlardır. Ancak uygulama aşamasındaki bir görüşmede, denetim personelinin belirtmiş olduğu önemli bir nokta açığa çıkmıştır. Ülkemizde sayılı büyük işletmeler haricinde, müşteri işletmelerin kendi bünyelerinde iç denetim birimlerinin olmadığı olsa bile bağımsız denetim firmalarıyla bilgilerin paylaşılmadığı belirtilmiştir. Bu bağlamda ortaya çıkan diğer bir önemli husus olarak, müşteri işletmelerin büyük bir çoğunluğunun kendi finansal tablolarını oluşturamadıklarını, bu tabloları oluşturacak kalifiye elemanların olmadığını belirtmişlerdir. Sonuç olarak bağımsız denetim şirketlerinin, denetleyecekleri müşteri işletmelerin finansal tablolarını görevlendirilen denetçileri tarafından oluşturmak zorunda kaldığı vurgulanmıştır. KLM bağımsız denetim şirketi kalite kontrol standartları doğrultusunda oluşturmuş oldukları politika ve prosedürleri birçok aşamada bağımsızlıktan ödün vermeden etik ilkeler çerçevesinde yapmış olsalar bile denetlemiş oldukları müşteri işletmenin finansal tablolarını kendilerinin oluşturması gibi tartışmaya açık büyük bir sorunla karşı karşıya olduklarının bilincini

taşımalarına rağmen bu konuda daha fazla bilinçlendirme ve öneri geliştiremedikleri görülmektedir.

KLM bağımsız denetim şirketinin personel işe alımı ve personel eğitimleri aşamasında gereken önemi verdiği görülmekle beraber güncel mevzuat bilgilendirmesi ve personellerin sürekli kendilerini geliştirmeleri noktasında haftalık zorunlu eğitim çalışmaları yaptığı belirtilmiştir. Ancak bilgi teknolojileri alanında bilgi işlem denetiminin, denetim alanında hızla gelişmekte olduğunu ve KLM bağımsız denetim şirketinde bilgi işlem denetim departmanının kurulma aşamasında olduğu belirtilmiştir. Denetim alanında bilgi işlem denetiminin zorunlu olmaya başladığı; ancak, ülkemiz şartlarında bu alanda fazla kalifiye elemanın olmadığı belirtilmiştir.

Yapılan açıklamalardan anlaşıldığı gibi, KLM bağımsız denetim şirketinin sorun yaşamış oldukları alanlardaki eksikliklerin genellikle kalifiye eleman ihtiyacından meydana geldiği gözlenmiştir. Özellikle hızla gelişen ve değişen teknolojik alanda yaşanan sıkıntılar hızla halledilerek genel sorunlar üzerinde öneriler geliştirmelidir.

SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Bağımsız denetim faaliyetlerinin yürütülmesi aşamalarında bağımsız denetçilerin mesleğin gereklerini yerine getirmeleri ve kamu çıkarının sağlanması için bağımsızlığa mesleki etik ilkelere uymaları gerekmektedir. Uluslararası ve ulusal meslek kuruluşları tarafından meslek mensuplarının uymaları gereken etik ilkeler belirlenmekte, meslek etiği ile ilgili akademik çok sayıda çalışmalar ve toplantılar düzenlenmektedir. Ancak dünyada ve ülkemizde yaşanan muhasebe ve denetim alanındaki finansal skandallardan çıkarılan önemli sonuçlardan biride ilgili düzenlemelerin her zaman tek başına yeterince etkili olamadığıdır. Yasal düzenlemelerin yanı sıra meslek mensuplarının sahip oldukları ahlaki değerlerin ve davranışların önemli olduğu; bu doğrultuda etik ilkelerin bir sorumluluk olarak benimsenmesinin gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Günümüzde ekonomik olarak her işletmenin kendini hızlı bir şekilde yenileyerek gelişen koşullara uyum göstermesi gerekmektedir. Kaliteli, verimli, güvenilir ve etkin bir şekilde hareket etmek işletmeler açısından ne kadar önemli ise bağımsız denetim firmalarının da bu doğrultuda hareket etmeleri önem arz etmektedir. İlgili kuruluşlar tarafından yapılan düzenlemeler doğrultusunda bağımsız denetim firmalarının da kendi kalite kontrol sistemlerini oluşturmaları gerekmektedir. Ekonomik koşullarda denetim hizmetinin sonuçlarından yararlanan kesimlerin boyutu düşünüldüğünde, konunun önemi daha iyi anlaşılmaktadır. İşletmeyle ilgili karar vericiler açısından son derece önemli bir hizmet sunan bağımsız denetimde, yapılacak olan tüm faaliyetlerin bağımsızlıktan ödün vermeden ve etik ilkeler çerçevesinde yürütülmesi oluşabilecek sorunları engelleyici rol oynayacaktır.

Çalışmamızda uygulama yapılan denetim şirketinin özellikle bağımsızlık ve etik ilkelerle ilgili yapmış olduğu çalışmalar incelenmiştir. Bu kapsamda, bir denetim şirketinin denetim faaliyetini yürütürken bağımsızlık ve etikle ilgili düzenlemeleri nasıl uyguladıkları ve bu doğrultudaki politika ve prosedürlerini nasıl belirledikleri anlaşılmasına çalışılmıştır.

KLM bağımsız denetim şirketi yetkilileri, kendi politika ve prosedürlerini oluşturarak bu doğrultuda hareket ettiklerini belirtmişlerdir. Ancak bağımsız denetim

şirketleri her ne kadar kendi politika ve prosedürleri noktasında hareket ederlerse etsinler, denetim alanındaki eksikliklerden kaynaklı olarak bazen prosedürlerin dışına çıkabilmektedirler. Bahsedilen eksikliklerin başında, denetim alanı açısından büyük önem taşıyan, denetlenen müşteri işletmelerin kendi bünyelerinde finansal tablolarını oluşturacak kalifiye eleman eksikliği gelmektedir. Bu durum, finansal tabloların bağımsız denetçiler tarafından oluşturulduktan sonra denetim faaliyetinin yürütülmesi sakıncasını yaratmaktadır. Bu sakıncanın ortadan kaldırılması için, denetim alanında faaliyet yürüten tüm meslek mensuplarının farkındalığını arttıracak çalışmalar ve düzenlemeler yapılması sağlanmalıdır. Çünkü bir bağımsız denetçinin kendisinin oluşturmuş olduğu finansal tabloları tekrar kendisinin denetlemesi etik ilkeler açısından önemli bir sorundur.

Belirlenen bir diğer eksiklik ise, teknolojik alanda yaşanan sıkıntılardır. Hızla değişen günümüz koşullarında teknolojik gelişmelere uyumunda hızlı olması gerekmektedir. Ancak denetim alanının ilişkili olduğu alanlarda gerçekleşen teknolojik yeniliklere uyum sağlaması noktasında sıkıntılar yaşandığı gözlenmektedir. Öte yandan, yaşanan değişimlere her ne kadar ayak uydurulmaya çalışılsa da bu alanda meslek mensuplarının daha çok deneyim ve beceri sağlamaları gerekmektedir. Bu doğrultuda konuyla ilgili eğitimler yoğunlaştırılmalı ve devamlı hale getirilmelidir. Ayrıca e- denetim olgusunun da hızla geliştirilmesi gerekmektedir.

Görüldüğü gibi, gözlemlenen eksiklikler; bağımsız denetim firmalarının denetlemiş oldukları müşteri işletmelerin finansal tablolarını oluşturacak kalifiye eleman noksanlığı ve bağımsız denetim personelinin teknolojik alandaki bilgi birikiminin yetersiz kalmasıdır.

Bağımsız denetim uzun zamandır tartışılan ve çeşitli düzenlemelere konu olan bir alandır. Bağımsız denetim alanı sadece uluslararası alanda değil ulusal alanda da önemli bir hale gelmiştir. 2011 yılında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) kurulmasıyla muhasebe ve denetim alanında standart oluşturma yetkisi tek elde toplanmıştır. KGK kuruluncaya kadarki süreçte bazı kurum ve kuruluşların (SPK, BDDK, EPDK, Hazine Müsteşarlığı ve meslek kuruluşları) kendi yetki ve sorumluluk alanlarında ayrı ayrı düzenlemelere gitmeleri

sonucu yaşanan karmaşa, denetim alanındaki faaliyetlerin tek elde toplaması gerektiği düşüncesini oluşturmuştur.

KGK tarafından yayımlanan denetim standartlarına bağımsız denetim firmalarının ne ölçüde uydukları konusunda da tereddütler yaşanmaktadır. Ülkemizde muhasebe ve denetim alanında düzenleyici kurum olan KGK'nın; kurumun daha çok meslek mensubu yetişmesine imkân tanıyarak, yapılan denetim kontrollerini sıklaştırması ve tespit edilen uyumsuzluklara ciddi yaptırımlar uygulaması yararlı olacaktır.

Bağımsızlık ve etik ilkelere yönelik yasal düzenlemeler ne kadar önemli ise; bunların uygulamaya yansıtılmasındaki titizlik, benimsenme düzeyi de o kadar önemlidir. Denetim alanında yapılan her düzenleme ve değişiklik, uygulamada yaşanan eksikliklerin giderilmesini amaçlamaktadır. Her alanda olduğu gibi, denetim alanında da önemli olan, eksikliklerin zamanında fark edilerek iyileştirilmesidir. Bunun sağlanabilmesi ise, denetim alanıyla ilgili tüm kurum ve kuruluşlarda mesleği icra edenlerin bu alanı sürekli iyileştirme düşüncesine sahip olmalarıyla ve daha çok bilinç ve farkındalık yaratmalarıyla mümkün olabilecektir.

KAYNAKÇA

- AKYEL, Recai, “Günümüz Kamu Denetimi Anlayışının Uluslararası Düzeyde Oluşumu ve Gelişimi ile Türk Kamu Denetimine Yansımalarının Değerlendirilmesi”, *Çankaya University Journal of Humanities and Social Sciences*, C.7, Sayı:1, Mayıs 2010
- ARSLAN, Erdoğan, “Bağımsız Denetimde Rotasyon Karmaşası”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:99, 2010
- AYSAN, Mustafa A., “Ekonomik Kalkınmada Muhasebe Denetiminin Rolü”, *I. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu & VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiriler Kitabı*, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2006
- BALSARI, Çağnur-DALKILIÇ, Fatih, ”Denetimde Etik”, *II. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu & VIII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 25-29 Nisan 2007, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2008
- BDDK, Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurulu Üyeleri İle Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurumu Personelinin Uyacakları Mesleki Ve Etik İlkeler Dair Yönetmelik, *Resmi Gazete*, Tarih: 02.02.2007. Sayı: 26422
- BİLEN, Abdulkadir-YILMAZ, Yunus, “Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etik ile İlgili Düzenlemeler”, *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:2, Sayı:6, Yaz 2014
- BOZKURT, Nejat, *Muhasebe Denetimi*, 6. Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul, 2012
- ÇALIŞKAN, Ali, “Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:63, Ekim-Aralık 2006
- ÇARIKÇIOĞLU, Peyami, “Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Gelişimi”, *I. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 6-8 Nisan 1995,

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/01SEMPOZYUM/3GUN1OTURUM/02-PEYAMICARIKCIOGLU.doc> , (Erişim Tarihi: 05.05.2016)

- ÇETİNTAŞ, Arif, “E-Denetim Olgusu”, *Denetim Dünyası Dergisi*, Sayı:1, 2015
- ÇİFTÇİ, Yavuz-ÇİFTÇİ, Birgül, “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği (Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması)”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı:10, Eylül 2003
- ÇUKACI, Yusuf C., “Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:8, Sayı:1, 2006
- DAŞTAN, Abdülkerim-BAYRAKTAR, Yaşar-BELLİKLİ, Uğur, “Muhasebe Mesleğinde Etik İnkilem ve Etik Karar Alma Konularında Farkındalık Oluşturma: Trabzon İlinde Bir Araştırma”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:29, Sayı:1, 2015
- DAŞTAN, Abdülkerim, “Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi“, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:26, Sayı:26, 2009
- DEMİR, Berna, “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik”, *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*; Cilt:4, Sayı:4, Kasım 2015
- DİNÇ, Engin-TUNÇER, Mehmet, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Duyarlılıkları İle İlgili Vergi Müfettişlerinin Algılarına Yönelik Bir Araştırma”, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Sayı:14, Kış 2015
- DİNÇ, Yusuf-CENGİZ, Selim, ”Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği”, *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:5.1, 2014
- DÖLEN, Tuğba, “Bağımsız Denetime Duyulan Güvenin Ve Denetim Bağımsızlığının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından

- Değerlendirilmesi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:17, Sayı:2, 2015
- ERDEM, Alper, “Bağımsız Denetimde Kalitenin Kontrolü”, *Denetim Dünyası Dergisi*, Sayı:1, 2015
- ESENDEMİR, Ebru, “Finansal Bilginin Güvenilirliği ile ilgili Bağımsız Denetimin Amacı ve Bağımsız Denetim Süreci ile ilgili Son Gelişmeler”, *Journal Of Yaşar University*, Cilt:6, Sayı:23,2011
- GÖÇEN, Ceren A., “Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:97, Ocak-Şubat 2010
- GÖKGÖZ, Ahmet, “Küresel Finansal Krizin Muhasebe Temelli Nedenleri Bağlamında Kurumsal Yönetim ve Muhasebe Meslek Etiğinin Önemi”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:26, Sayı:3-4, 2012
- GÜNEY, Selami-ÇINAR, Orhan, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneği”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:26, Sayı:2, 2012
- GÜREDİN, Ersin, “Denetçinin Meslek Ahlakı Standartlar ve Uygulamadan Örnekler”, *Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu&III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 30 Nisan-4 Mayıs 1997, İSMMM Yayınları, İstanbul, 1998
- GÜREDİN, Ersin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, 14. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2014
- HAFTACI, Vasfi, *Muhasebe Denetimi*, Umuttepe Yayınevi, Kocaeli, 2014
- IFAC, Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı(E-Kitap), TÜRMOB Yayınları: 470, 2014
- İÇ DENETİME GENEL BİR BAKIŞ(E-Kitap), İSMMM Yayınları, İstanbul, Nisan 2015,s.14.http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic_denetim_2015.pdf, (Erişim Tarihi:10.02.2016).

İDKK, KAMU İÇ DENETÇİLERİ MESLEK AHLAK

KURALLARI, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetcileriMeslekAhlakKurallari.aspx> (Erişim Tarihi: 12.04.2016).

KANDEMİR, Canol-KANDEMİR, Şenol, “Enron Olayını Doğru Okumak-I: Bir Çözümleme Denemesi”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı:37, Eylül 2014

KARANFİLOĞLU, Yasin A., “Muhasebe Denetimi Kavram İlke ve Yöntemleri”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:35, Ekim-Aralık 1999

KARAVARDAR, Alper, “Denetçi Bağımsızlık Riskinin Belirlenmesinde Kanaat Fonksiyon Yaklaşımının Kullanımı: Bir Uygulama”, *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:33, Sayı:3, 2015

KAVUT, Lerzan,-TAŞ, Oktay-ŞAVLI, Tuba, *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İstanbul, İSMMM Yayın No:32, İstanbul, 2009

KGK, 17 Mayıs 2006 Tarihli Avrupa Parlamentosu ve Konseyinin 2006/253/EC Sayılı Direktifi, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/mevzuat/200643EC_Ab_Direktifi.pdf, (Erişim Tarihi: 26.05.2016)

KGK, Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/20150521-10-1-BagimsizDenetcilerIcinEtikKurallar.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.04.2016)

KGK, Bağımsız denetçinin genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_200.pdf (Erişim Tarihi: 10.02.2016)

KGK, Bağımsız Denetim Hakkında Yönetmelik, *Resmi Gazete*, Tarih:26.12.2012, Sayı:28509

- KGK, Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol (BDS 220)
Hakkında Tebliğ, *Resmi Gazete*, Tarih: 4.11.2013, Sayı:28821.
- KGK, BDS 700: Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama, *Resmi Gazete*, Tarih:18.03.2014, Sayı: 28945.
- KISAKÜREK, Mustafa-ALPAN, Nesrin, “Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde Bir Uygulama”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:47, Temmuz 2010
- KIZILGÖL, Ömer, Müşteri Firma İlişkilerinde Bağımsız Denetim ve Müzakere, Dora Yayıncılık, Bursa, 2014
- KIZIL, Cevdet-AKMAN, Vedat-ARAS, Sultan-ERZİN, Naim O., “Yalova İlinde İkamet Eden Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Etik Algısı”, *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:8, Sayı:1, 2015
- KOÇBERBER, Seyit, “Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:68, Ocak-Mart 2008
- KÖSE, Ahmet K.-YILMAZ, Fatih, “Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC’ın Mesleki Kuralları”, *I. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu&VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2003
- KÖSE, Ömer H., “Küreselleşme Sürecinde Uluslararası Denetimin Artan Önemi ve Kamusal Denetimin Uluslararasılaşması Sorunu”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt:37, Sayı:3, Eylül 2004
- KUTLU, Hüseyin A., *Muhasebe Meslek Ahlakı*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2008
- MAHMUTOĞLU, Abdulkadir, “Etik ve Ahlak: Benzerlikler, Farklılıklar ve İlişkiler”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı:463-464, Haziran-Eylül 2009
- OKTAY, Sadiye, ”Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri”, *Maliye Finans Yazıları*, Sayı:100, Ekim 2013

- ÖNEN, Mustafa S.-YILDIRIM, Ali, “Kamu Yönetiminde Etik Denetimi: OECD Ülkeleri Örneği”, *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, Cilt:5, Sayı:1, Bahar 2015
- ÖZÇELİK, Hakan-ŞENOL, Hasan-AKTÜRK, Ahmet, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açıları Ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 62, Nisan 2014
- PİRGAİP, Burak, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarının Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları ile Harmonizasyonu, SPK Muhasebe Standartları Dairesi (Yeterlilik Etüdü), 2004, s.Ek5. <http://www.spk.gov.tr/yayingoster.aspx?yid=387&ct=f&action=displayfile>, (Erişim Tarihi: 02.05.2016)
- SAĞLAR, Jale-TUAN, Koray, “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri”, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.18, Sayı:1, 2009
- SELÇİK, Muhlis, ”Denetim Meleğinde Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar”, *I. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu&VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, İSMMM Yayınları, İstanbul, 2005
- MUHASEBE DENETİMİ*, SELİMOĞLU KARDEŞ, Seval-UZAY, Şaban (Editörler), 4. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2014
- SPK, Seri: X, No.22 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”, *Resmi Gazete*, Tarih: 12.06.2006, Sayı:26196
- SÜER, Ayça Z., ”Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Son Gelişmeler”, *I. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu&VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, İSMMM Yayınları, İstanbul, 2003
- ŞENYİĞİT, Yiğit B.-ZEYTİNOĞLU, Emin, “Zorunlu Denetçi Rotasyonunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkileri: Literatür Araştırması”, *İ.Ü.*

İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi,
Sayı:77, Aralık 2014

- TOPÇUOĞLU, Metin, Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Bağımsız Denetçi Ve Sorumluluğu, Seçkin Yayıncılık, Ankara,2009
- TÜREDİ, Hasan-ZOR, Ümmügülsüm-GÜRBÜZ, Filiz,“Risk Odaklı İç Denetim”,
Muhasebe ve Finansman Dergisi,Sayı:66, Nisan 2015
- TÜRMOB, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uygacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, *Resmi Gazete*, Tarih: 13.10.2007. Sayı: 26675
- USUL, Hayrettin, Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim, Detay Yayıncılık, Ankara, 2013
- UZAY, Şaban, “Faaliyet Denetimine Genel Bakış”, *II. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu&VIII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2008
- UZAY, Şaban, “Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı”, *I. Uluslararası Muhasebe Konferansı: Yakınsama Yolunda*, 3-5 Kasım 2004, MÖDAV Yayınları, İstanbul,2004
- YALÇIN, Selçuk, ”Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusunda Tutumları: Türkiye Araştırması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:52, Ekim 2011
- YAŞAR, Alpaslan, “Olumsuz Denetim Görüşü ve Bağımsız Denetçi Değişikliği Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul Sanayi Şirketleri Üzerine Bir Uygulama”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 65, Ocak 2015
- YILANCI, F. Münevver-YILDIZ, Birol-KİRACI, Murat, *Muhasebe Denetimi*, Detay Yayıncılık, Ankara,2013
- YILDIZ, Gülsevil, “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde bir Uygulama”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:38, Ağustos-Aralık 2010

ZENCİRKIRAN, Semih, “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Ulusal Düzeydeki Mevzuat İle İlişkisi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:98, Temmuz-Eylül 2015



ÖZ GEÇMİŞ

KİŞEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Esra DEMİR

Doğum Yeri : Tunceli

Doğum Tarihi : 01.09.1987

Medeni Hali : Bekar

EĞİTİM VE AKADEMİK BİLGİLER

Lise (2001-2005) : Tunceli Atatürk Lisesi

Ön Lisans (2006-2008) : Dumlupınar Üniversitesi Kütahya Meslek
Yüksekokulu, Pazarlama Bölümü

Lisans (2009-2012) : Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi İktisadi ve
İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü

Yüksek Lisans(2013-2016) : Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal
Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı

MESLEKİ BİLGİLER

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Stajyeri (2014- Devam Ediyor)