

T.C.
ERCIYES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARI:
TÜRKİYE’DE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER İLE
BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARI
ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Hazırlayan
Oğuz Alp UYANIK

Danışman
Prof. Dr. Semra AKSOYLU

Doktora Tezi

Şubat 2021, KAYSERİ

T.C.
ERCIYES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARI:
TÜRKİYE'DE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER İLE
BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARI
ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA
(Doktora Tezi)

Hazırlayan
Oğuz Alp UYANIK

Danışman
Prof. Dr. Semra AKSOYLU

Şubat 2021, KAYSERİ

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK

Bu çalışmadaki tüm bilgilerin, akademik ve etik kurallara uygun bir şekilde elde edildiğini beyan ederim. Aynı zamanda bu kural ve davranışların gerektirdiği gibi, bu çalışmanın özünde olmayan tüm materyal ve sonuçları tam olarak aktardığımı ve referans gösterdiğimi belirtirim.

Oğuz Alp UYANIK



T.C.

ERCIYES ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Öğrenci No : 4030541519
Anabilim Dalı : İşletme
Program Adı : Muhasebe
Tez Başlığı : Denetçilerin Sorumlulukları: Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirler İle Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları Üzerine Bir Araştırma

Yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının a) Giriş, b) Ana bölümler ve c) Sonuç kısımlarından oluşan (Kapak, Önsöz, Özet, İçindekiler ve Kaynakça hariç) toplam 170 sayfalık kısmına ilişkin 04/03/2021 tarihinde *Turnitin* intihal programından aşağıda belirtilen filtreleme uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre tezin benzerlik oranı: % 24’tür.

Filtrelemeye **alıntılar dahil** edilmiştir. Filtrelemede **yedi (7) kelimedenden daha az** örtüşme içeren metin kısımları hariç tutulmuştur.

Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez İntihal Raporu Uygulama Esaslarını inceledim ve bu uygulama esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmasının herhangi bir intihal içermediğini, aksinin tespit edilmesi durumunda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini bilgilerinize arz ederim. 04/03/2021

Danışman: Prof. Dr. Semra AKSOYLU

Öğrenci: Oğuz Alp UYANIK

KILAVUZA UYGUNLUK

“Denetçilerin Sorumlulukları: Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirler İle Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları Üzerine Bir Araştırma” başlıklı Doktora Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Lisansüstü Tez Yazım Kılavuzuna uygun olarak hazırlanmıştır.

Hazırlayan

Oğuz Alp UYANIK

Danışman

Prof. Dr. Semra AKSOYLU

İşletme ABD Başkanı

Prof. Dr. Asuman AKDOĞAN

KABUL VE ONAY TUTANAĞI

Prof. Dr. Semra AKSOYLU danışmanlığında **Oğuz Alp UYANIK** tarafından hazırlanan “**Denetçilerin Sorumlulukları: Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları Üzerine Bir Araştırma**” adlı bu çalışma jürimiz tarafından Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü **İşletme** Anabilim Dalında **doktora tezi** olarak kabul edilmiştir.

12/02/2021

JÜRİ:

Danışman : Prof. Dr. Semra AKSOYLU

Üye : Prof. Dr. Şaban UZAY

Üye : Prof. Dr. Azzem ÖZKAN

Üye : Prof. Dr. Halil ALTINTAŞ

Üye : Prof. Dr. Derviş BOZTOSUN

ONAY:

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulunun tarih ve sayılı kararı ile onaylanmıştır.

...../...../.....

Prof. Dr. Kenan GÜLLÜ

Enstitü Müdürü

ÖN SÖZ

Yeminli mali müşavir (YMM) ile bağımsız denetçi (BD) unvanını birlikte taşıyan meslek mensupları hem tasdik denetiminden hem de finansal tablolar denetiminden sorumlu olmakta ancak her iki denetim faaliyeti sonucunda farklı yükümlülöklere tabi tutulmaktadır. Esasen ölkemizde mevcut durumda YMM'ler ile BD'ler aynı anda ancak farklı konularda denetim faaliyeti yürötmektedir. Her iki meslek grubunun denetimin türü bakımından bağımsız denetim faaliyeti yürötmesine karşılık tabi oldukları mevzuat hükümleri, gerçekleştirilen denetimin konusu ve tabi olunan yetki ve sorumluluklar gibi birçok konuda birbirinden kesin çizgilerle ayrışması temel bir problem oluşturmaktadır. Çalışmanın amacı ise YMM'ler ile BD'lerin denetim faaliyetlerinden kaynaklanan yetkileri ile hukuki, cezai ve idari sorumluluklarının öncelikle kendi içinde değerlendirilmesi, sonrasında söz konusu meslek gruplarının sorumluluklarının birbiriyle karşılaştırılması, teorik olarak varılan sonuç ve kanaatin anket çalışması ile desteklenmesi olarak belirlenmiştir. Tez çalışmasının meslek mensuplarına katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Tez konusunun belirlenmesinden tezin son aşamasına gelene kadar bana yol gösteren, yoğun iş temposu arasında, çok değerli vakitlerini ayırarak bana destek ve yardımlarını esirgemeyen, tecrübeleriyle bana ışık tutan, Tez Danışmanı saygıdeğer hocam Prof. Dr. Semra AKSOYLU'ya teşekkür ederim.

Tez çalışmamda bilgileriyle bana yol gösteren değerli hocam Prof. Dr. Şaban UZAY'a şükranlarımı sunuyorum.

Tezimin başından sonuna kadar desteklerini esirgemeyen sevgili eşim, HümeYra UYANIK'a ve biricik kızlarıma teşekkür ederim.

Ayrıca, araştırmaya katılarak anketleri dolduran, görüşmelerde konuya ilişkin düşüncelerini açıklayan tüm meslektaşlarıma teşekkürlerimi sunarım.

Oğuz Alp UYANIK, Kayseri, 2021

DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARI: TÜRKİYE'DE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER İLE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Oğuz Alp UYANIK

**Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Doktora Tezi, Şubat 2021
Danışman: Prof. Dr. Semra AKSOYLU**

ÖZET

Ülkemizde kamu otoritesinin vergi denetimine yönelik yükünü hafifletmek amacıyla ihdas edilen Yeminli mali müşavirlik mesleği ile işletmelerin finansal tablolarında yer alan bilgilerin gerçeğe uygunluğu konusunda makul güvence oluşturmak amacıyla denetim gerçekleştiren bağımsız denetçiler, denetim faaliyetleri kapsamında farklı yetki ve sorumluluklara sahiptir. Çalışmanın amacı, her iki meslek grubunun gerçekleştirdikleri denetimin konusunu ve bu denetim kapsamındaki yetki ve sorumluluklarının ortaya konularak bir karşılaştırma yapılmasıdır. Teorik değerlendirmelerin yanı sıra Yeminli mali müşavir ve aynı zamanda bağımsız denetçi unvanını taşıyan 102 katılımcı ile bir anket çalışması gerçekleştirilmiş ve katılımcıların her iki meslek grubunun yetki ve sorumluluklarına ilişkin görüşleri alınmıştır. Ayrıca her iki unvanı haiz yıllardır mesleklerin içinde fiilen bulunan, denetim yapan üstatlarla görüşülerek konuya ilişkin ayrıntılı düşünceleri öğrenilmiştir.

Yeminli mali müşavir (YMM) ile bağımsız denetçilerin yetki ve sorumluluklarının karşılaştırılması sonucunda, YMM'lerin ağır sorumluluklar yüklenmelerine karşın aynı oranda yetkilerle donatılmadığı sonucuna varılmıştır. Yapılan tasdik işlemi nedeniyle bir kamu görevlisi olarak kabul edilen ve cezai sorumluluk bakımından da kamu görevlileriyle aynı hükümlere tabi tutulan YMM'ler kamu görevlilerinin sahip olduğu yetkilere sahip değildir. YMM'ler için mevcut olan müşterek ve müteselsil sorumluluk hususu kamu otoritesinin vergi denetçileri için geçerli değildir. Bu bakımdan bağımsız denetçilere tanınan hak ve yetkiler ile yüklenen sorumlulukların, YMM'lere kıyasla daha dengeli olduğu sonucuna varılmıştır. Yapılan anket çalışması ile görüşmeler sonucunda ise katılımcılarda, mali ve cezai sorumluluk bakımından YMM'lerin bağımsız denetçilere kıyasla daha ağır şartlara tabi olduğu ve YMM'lerin mevzuattan kaynaklanan sorumluluklarının daha fazla olduğu görüşünün

hâkim olduğu saptanmıştır; ayrıca katılımcıların büyük çoğunluğun, sorumluluklarının, yetkilerine ve yaptıkları iře göre daha fazla olduğu dűřüncesinde olduğu görölmüştür.

Anahtar Kelimeler: Yeminli Mali Müşavir, Bağımsız Denetçi, Tam Tasdik Denetimi, Bağımsız Denetim, Denetçinin Sorumluluğu.



**RESPONSIBILITIES of AUDITORS: A RESEARCH ON RESPONSIBILITIES
OF SWORN-IN CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANT AND INDEPENDENT
AUDITORS IN TURKEY**

Oğuz Alp UYANIK

**Erciyes University, Graduate School of Social Sciences
PhD Thesis, February 2021
Supervisor: Prof. Dr. Semra AKSOYLU**

ABSTRACT

Sworn-in Certified Public Accountancy profession established in order to ease the burden of public authority on tax audit in our country. Independent auditors perform audits in order to provide reasonable assurance on the fairness of the information in the financial statements of the enterprises. These professional groups have different powers and responsibilities within the scope of audit activities. The aim of the study is to compare the powers and responsibilities of both occupational groups in the scope of audit activities. In addition to theoretical evaluations, a survey was conducted with 102 participants who are Sworn-in Certified Public Accountants and at the same time independent auditors. In the survey, the opinions of the participants regarding the powers and responsibilities of both occupational groups were taken. In addition, interviewed with the masters who had both occupations, who have been in the professions for years, and their detailed opinions on the subject were learned.

As a result of the comparison of the powers and responsibilities of the Sworn-in CPA's (Certified Public Accountants) and independent auditors, it was observed that the Sworn-in CPA's were not equipped with the same powers despite the heavy responsibilities they undertook. Sworn-in CPA's who are accepted as a public servant due to the approval process and are subject to the same provisions as the public servant in terms of criminal responsibility does not have the powers of public servant. The joint and joint responsibility for the Sworn-in CPA's does not apply to the tax auditors of the public authority. The joint and joint responsibility for the Sworn-in CPA's does not apply to the tax auditors of the public authority. In this respect, it was concluded that the rights and powers granted to independent auditors and the responsibilities imposed on them were more balanced than the Sworn-in CPA's. As a result of the survey and interviews, it has been found that Sworn-in CPA's are subject to more severe conditions

in terms of financial and criminal responsibility than independent auditors. In addition, it was observed that the majority of the participants thought their responsibilities were more than their powers and the work they did.

Key Words: Sworn-in Certified Public Accountant, Independent Auditors, Full Certification Audit, Independent Audit, Responsibilities of Auditors.



İÇİNDEKİLER

DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARI: TÜRKİYE'DE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER İLE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK	i
TEZ ÖZGÜNLÜK SAYFASI.....	ii
KILAVUZA UYGUNLUK	iii
KABUL VE ONAY TUTANAĞI.....	iv
ÖN SÖZ.....	v
ÖZET	vi
ABSTRACT	viii
İÇİNDEKİLER.....	x
SİMGELER ve KISALTMALAR LİSTESİ.....	xiv
TABLolar LİSTESİ	xvi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİMİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

1.1. Denetim Kavramı	3
1.2. Denetimin Tarihsel Gelişimi	6
1.3. Denetimin Fonksiyonu ve Katkıları	9
1.4. Denetimin Yasal Dayanağı.....	13
1.5. Denetim Standartları.....	15
1.6. Denetim Türleri	17
1.6.1. Amaç ve Konusuna Göre Denetim Türleri.....	17
1.6.1.1. Finansal Tablo (Muhasebe) Denetimi	17
1.6.1.2. Uygunluk Denetimi	19
1.6.1.3. Faaliyet Denetimi	21
1.6.2. Denetçinin Niteliğine Göre Denetim Türleri.....	21
1.6.2.1. Bağımsız Denetim	21
1.6.2.2. İç Denetim	27
1.6.2.3. Kamusal Denetim	29

İKİNCİ BÖLÜM

TAM TASDİK DENETİMİ VE BAĞIMSIZ DENETİM

2.1. Tam Tasdik Denetimi	30
2.1.1. Tam Tasdik Denetimi Kavramı ve Yasal Dayanağı.....	30
2.1.2. Tam Tasdik Denetiminin Niteliği, Amacı ve Vergi Denetimine Katkıları	32
2.1.3. Tam Tasdik Denetiminin Kapsamı.....	36
2.1.3.1. Tasdiki Yapılacak Belgeler	36
2.1.3.2. Tasdiki Zorunlu İşlemler	38
2.1.4. Tam Tasdik Denetiminin Süreci.....	40
2.1.4.1. Tasdik Talebi	40
2.1.4.2. Tasdik Sözleşmesi Yapılması	41
2.1.4.3. Araştırma ve İncelemenin Planlanması	44
2.1.4.4. Denetim Süreci ve Teknikleri.....	46
2.1.4.5. Denetimin Sonuçlandırılması ve Raporlama.....	52
2.2. Bağımsız Denetim	53
2.2.1. Bağımsız Denetim Kavramı ve Yasal Dayanağı	53
2.2.2. Bağımsız Denetimin Konusu ve Kapsamı.....	57
2.2.3. Bağımsız Denetimin Fonksiyonu ve Katkıları	59
2.2.4. Bağımsız Denetim Standartları.....	62
2.2.5. Bağımsız Denetime Tabi Kuruluşlar	65
2.2.5.1. Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar	66
2.2.5.2. Diğer İşletmeler	67
2.2.6. Bağımsız Denetimin Gözetimi ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK).....	68

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER İLE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARI VE BU SORUMLULUKLARIN KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları.....	73
3.1.1. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği.....	73
3.1.1.1. Tanımı, Konusu ve Görevleri	73
3.1.1.2. Tarihçesi ve Türkiye’de Gelişimi	76

3.1.1.3. Yeminli Mali Müşavir Olabilmenin Şartları	79
3.1.2. Sorumluluk Müessesesi	80
3.1.2.1. Sorumlu ve Sorumluluk Kavramı	80
3.1.2.2. Sorumluluk Müessesesinin Amaçları	81
3.1.2.3. Sorumluluk Türleri	82
3.1.2.4. Müşterek ve Mütessesil Sorumluluk.....	83
3.1.3. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları ve Hukuki Kaynakları	84
3.1.3.1. 3568 Sayılı Kanun ve Buna Bağlı Alt Düzenlemelerden Kaynaklanan Sorumluluklar	84
3.1.3.2. 213 Sayılı VUK Hükümlerinden Kaynaklanan Sorumluluklar.....	92
3.1.3.3. Sözleşmeden Kaynaklanan Sorumluluklar	95
3.1.4. Yeminli Mali Müşavirler Hakkında Uygulanacak Yaptırımlar	96
3.1.4.1. İdari Yaptırımlar ve Disiplin Cezaları	96
3.1.4.2. Cezai Yaptırımlar	98
3.1.5. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarına Yönelik Uluslararası Düzenlemeler	99
3.2. Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları	102
3.2.1. Bağımsız Denetçilerin Hukuki Sorumlulukları	102
3.2.1.1. Bağımsız Denetçilerin Genel Sorumlulukları	103
3.2.1.2. Bağımsız Denetçinin Kusurlu Hareketi Nedeniyle Doğan Sorumluluk	104
3.2.1.3. Hile ve Usulsüzlüklerin Tespit Edilmesi Sorumluluğu	108
3.2.1.4. Denetlenen İşletmeye Karşı Sözleşmeden Doğan Sorumluluk	111
3.2.1.5. Sır Saklama Yükümlülüğü	113
3.2.2. Bağımsız Denetçilerin Cezai Sorumlulukları	117
3.2.2.1. Bağımsız Denetim Raporunun Yanlış veya Yanıltıcı Şekilde Düzenlenmesi	117
3.2.2.2. Sırların İfşa Edilmesi	118
3.2.3. Bağımsız Denetçilerin İdari Sorumlulukları	119
3.2.4. Bağımsız Denetçilerin Sorumluluklarına Yönelik Uluslararası Düzenlemeler	120

3.3. Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin Sorumluluklarının Karşılaştırılması.....	123
---	-----

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER İLE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARININ KARŞILAŞTIRILMASINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

4.1. Literatür Taraması	132
4.2. Araştırmanın Amacı	138
4.3. Araştırmanın Kapsamı.....	139
4.4. Araştırmanın Yöntemi	139
4.5. Anket Sonuçlarının Analizi	140
4.5.1. Katılımcıların Kişisel Bilgilerinin Analizi	140
4.5.2. Güvenilirlik Analizi ve Tanımlayıcı İstatistikler.....	143
4.5.3. Kişisel Bilgiler ile Verilen Cevaplar Arasındaki İlişkinin Tespiti	143
4.5.4. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarına İlişkin Sorulara Verilen Cevaplar.....	144
4.5.5. Bağımsız Denetçilerin Sorumluluklarına İlişkin Sorulara Verilen Cevaplar.....	148
4.5.6. Meslek Gruplarının Sorumluluklarının Karşılaştırılmasına İlişkin Sorulara Verilen Cevaplar	151
4.6. Görüşmelerin Değerlendirilmesi	156
4.6.1. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarına İlişkin Görüşmeler.....	156
4.6.2. Bağımsız Denetçilerin Sorumluluklarına İlişkin Görüşmeler	157
4.6.3. Meslek Gruplarının Sorumluluklarının Karşılaştırılmasına İlişkin Görüşmeler	159
4.6.4. Sorumluluklara İlişkin Görüşmeler ile Anket Sonuçlarının Karşılaştırılması.....	159
SONUÇ VE ÖNERİLER	163
KAYNAKÇA.....	171
EKLER	181
ÖZGEÇMİŞ	196

SİMGELER ve KISALTMALAR LİSTESİ

AAA	: American Accounting Association (Amerikan Muhasebe Derneği)
AB	: Avrupa Birliği
BD	: Bağımsız Denetçi
CA	: Certified Accountant (Serbest Muhasebeci)
COBIT	: Control Objectives for Information and Related Technology (Bilgi Teknolojilerine İlişkin Kontrol Hedefleri)
CPA	: Certified Public Accountant (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir)
IAASB	: International Auditing and Assurance Standards Board (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)
IFAC	: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IIA	: Institute of Internal Auditors (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü)
ISA	: International Standards on Auditing (Uluslararası Denetim Standartları)
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
M.Ö.	: Milattan Önce
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
PCAOB	: Public Company Accounting Oversight Board (Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu)
ROSC	: Report on the Observance of Standards and Codes (Standartlara ve Kanunlara Uyum Raporu)
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SUD	: Sınırlı Uygunluk Denetimi
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TCMB	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası

TDK	: Türk Dil Kurumu
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
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
US GAAS	: United States Generally Accepted Auditing Standards (ABD’de Geçerli Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları)
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1.1: Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	7
Tablo 1.2: Denetim Türleri	17
Tablo 2.1: KDV İadesinde Tasdik Raporu Şartı Aranan Rakamsal Hadler (2021).....	39
Tablo 3.1: TÜRMOB Tarafından YMM'ler Hakkında Uygulanan İdari Yaptırımlar.....	97
Tablo 3.2: Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin Sorumluluklarının Karşılaştırılması.....	131
Tablo 4.1: Araştırma Kapsamındaki Kişilere İlişkin Genel Bilgiler.....	141
Tablo 4.2: Güvenilirlik Analizi Sonuçları.....	141
Tablo 4.3: Tanımlayıcı İstatistikler.....	142
Tablo 4.4: Yeminli Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumluluklarına İlişkin Sorulara Verilen Cevaplar	144
Tablo 4.5: “Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları Yetkilerinden Fazladır” İfadesine Verilen Cevaplar	145
Tablo 4.6: “Yeminli Mali Müşavirlerin Mevzuattan Kaynaklanan Sorumlulukları Fazladır” İfadesine Verilen Cevaplar	145
Tablo 4.7: “Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları Yapılan İşe Göre Fazladır” İfadesine Verilen Cevaplar	146
Tablo 4.8: Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarına İlişkin Sorulara Verilen Cevaplar.....	146
Tablo 4.9: “Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları Mevzuatta Açık Bir Şekilde Belirtilmiştir” İfadesine Verilen Cevaplar.....	147
Tablo 4.10: Bağımsız Denetçilerin Yetki ve Sorumluluklarına Yönelik Sorulara Verilen Cevaplar.....	148
Tablo 4.11: “Bağımsız Denetçilerin Sorumluluklarına İlişkin En Yüksek Katılımın Olduğu Sorular	149
Tablo 4.12: Bağımsız Denetçilerin Sorumluluklarının Fazla Olduğu Yönündeki İfadelere Katılımın Değerlendirilmesi.....	150

Tablo 4.13: Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin Yetki ve Sorumluluklarının Karşılaştırılmasına Yönelik Sorulara Katılım Bilgileri.....	152
Tablo 4.14: Sorumlu Olunan Mevzuatın Karmaşıklık ve Kapsamlılık Bakımından Karşılaştırılmasına Yönelik Görüşler	153
Tablo 4.15: Mali ve Cezai Sorumluluk Bakımından Görüşler	153
Tablo 4.16: Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin Mevzuattan Kaynaklanan Sorumluluklarının Karşılaştırılmasına Yönelik Görüşler...	154
Tablo 4.17: Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin Yetki ve Sorumluluklarının Karşılaştırılmasına Yönelik Görüşler	154
Tablo 4.18: Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları ile Yaptıkları İşin Karşılaştırılmasına Yönelik Görüşler	155

GİRİŞ

İşletme sahipleri ile yöneticilerin farklılaştığı son yüzyılda önemi giderek artan denetim faaliyetleri, günümüzde farklı meslek grupları altında ve farklı konularda icra edilmektedir. 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı Kanun ile yasal statüye kavuşturulan Yeminli Mali Müşavirlik mesleği, genel olarak kamu idaresinin vergi denetimi konusundaki yükünü hafifletmesi amacıyla ihdas edilmiştir. Bağımsız denetçiler ise 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile zorunlu hale getirilen bağımsız denetim faaliyetlerini yürütmektedir. Bu çerçevede bağımsız denetçiler, finansal tablolarda yer alan bilgilerin gerçeğe uygunluğu konusunda denetim yapmakta ve işletme paydaşlarının şeffaf bir şekilde bilgilendirilmesini amaçlamaktadır.

6102 sayılı TTK hükümlerinin bağımsız denetçiler için 3568 sayılı Kanun uyarınca ruhsat almış Yeminli Mali Müşavir (YMM) veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) unvanını taşıma şartını getirmesi, YMM ile bağımsız denetçilerin bazı noktalarda aynı çerçevede ele alınmasını gerekli kılmaktadır. Zira, YMM ile bağımsız denetçi unvanını birlikte taşıyan meslek mensupları hem tasdik denetiminden hem de finansal tablolar denetiminden sorumlu olmakta ancak her iki denetim faaliyeti sonucunda farklı yükümlülüklerle tabi tutulmaktadır. Esasen ülkemizde mevcut durumda YMM ile bağımsız denetçiler aynı anda ancak farklı konularda denetim faaliyeti yürütmektedir. Her iki meslek grubunun denetimin türü bakımından bağımsız denetim faaliyeti yürütmesine karşılık tabi oldukları mevzuat hükümleri, gerçekleştirilen denetimin konusu ve tabi olunan yetki ve sorumluluklar gibi birçok konuda birbirinden kesin çizgilerle ayrışması çalışmanın ana konusunu oluşturmaktadır.

Çalışmanın amacı, YMM ile bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerinden kaynaklanan yetkileri ile hukuki, cezai ve idari sorumluluklarının öncelikle kendi içinde değerlendirilmesi, sonrasında ise söz konusu meslek gruplarının sorumluluklarının

birbiriyle karşılaştırılması, teorik olarak varılan sonuç ve kanaatin anket çalışması ile desteklenmesi olarak belirlenmiştir. Bu kapsamda çalışmanın ilk bölümünde denetimin kavramsal çerçevesi detaylıca ele alınmış ve denetimin tarihsel gelişimi, yasal dayanağı, fonksiyonu ve katkıları incelenmiştir. Ayrıca bu başlık altında çalışmanın ana konusunu da oluşturan bağımsız denetim ve bağımsız denetçi kavramlarına da genel hatlarıyla yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci ana bölümünde, YMM mesleğinin en temel sorumluluğu olan tam tasdik denetimi ve bağımsız denetim konuları; konu, süreç, yasal dayanak, kapsam ile amaç ve katkılar bakımından açıklanmıştır. Dolayısıyla bu başlık altında her iki meslek grubunun temel sorumluluğunu oluşturan tam tasdik denetimi ile bağımsız denetimin kıyaslanması amaçlanmıştır.

Çalışmanın üçüncü ana bölümünde, YMM mesleğinin tarihçesi verildikten sonra, mesleki sorumluluk bakımından önemli bir yer teşkil eden müşterek ve müteselsil sorumluluk kavramları açıklanmıştır. Ardından YMM'lerin tabi oldukları mevzuat hükümlerinden kaynaklanan hukuki sorumlulukları ile idari ve cezai sorumlulukları incelenmiştir. Yine aynı şekilde bağımsız denetçilerin de hukuki, cezai ve idari sorumlulukları incelendikten sonra yetki ve sorumlulukların karşılaştırılması yapıp varılan kanaat bu bölümde açıklanmıştır.

Teorik olarak yapılan değerlendirmelerin ardından, konuya ilişkin YMM ve bağımsız denetçi unvanına sahip meslek mensupları nezdinde 40 soruluk anket çalışması gerçekleştirilmiş ayrıca her iki mesleği uzun zamandır birlikte yürüten meslek mensuplarıyla görüşmeler yapılmıştır. Çalışmanın son bölümünde ise anketler ve görüşmeler çerçevesinde değerlendirmeler yapılarak çalışma tamamlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİMİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

1.1. Denetim Kavramı

Denetim, “işitmek, dikkatlice dinlemek” anlamlarına gelen Latin kökenli “audi re” fiilinden türemiştir (Yereli ve Özdoğan, 2009, s. 13). Bunun anlamı, ilk çağlarda hayat süren toplumlarda, seçilen uzmanlar, bir işin yapılması için görevlendirilmiş kişileri dinlemeleri ve gerçekleri bulmaya çalışmalarıdır (Karacan & Uygun, 2016, s. 35). Aynı şekilde, eyalet sistemine dayanan Roma İmparatorluğu’nda, vergi gelirlerinin denetlenmesi amacıyla eyalet valilerine gönderilen “auditor/denetçi”lerin, valileri dinleyerek verdikleri bilgiler doğrultusunda vergi gelirlerini sorgulamaları da denetim kavramının kökenini oluşturmuştur (Akan, 2014, s. 18).

Denetim kavramı uluslararası literatürde “Audire, Revision, Control, Inspection, Expertise, Auditing” şeklinde kullanılmaktadır (O’Regan, 2003, s. 2). Türk dilinde ise “kontrol, teftiş ve murakabe” bu kavramlara karşılık olarak kullanılmaktadır.

Literatürde ve günlük kullanılan konuşma dilinde denetim kavramı ile yakın anlamlı hatta birbirinin yerine kullanılan “teftiş” kavramı bulunmakta ise de “teftiş” denetime kıyasla daha dar bir çerçeveyi ifade eden bir kavramdır. Diğer bir ifadeyle, denetim bir faaliyetin geneli için uygulanırken, teftiş daha özel durumlar için uygulanır. Teftişin genellikle denetlenenin kendi personeli tarafından yapılması, finansal olmayan iş ve işlemlerin de teftiş kapsamına girmesi ve belirli amaçlara yönelik yapılması, teftiş kavramını denetim kavramından ayıran unsurlar olarak açıklanmıştır (Kaval vd., 2015, s. 5). Ancak günümüzde birçok kamu kurumunun denetimden sorumlu personelinin bağlı olduğu birimin “Teftiş Kurulu” olarak adlandırılması, diğer yandan işletmelerin kendi personeli tarafından yapılan denetimin ise “iç denetim” olarak adlandırılması, her iki kavramın iç içe geçtiğini göstermektedir.

Literatürde “denetim” kavramı ile ilgili birçok tanım bulunmakla birlikte Amerikan Muhasebe Derneği (American Accounting Association) tarafından yapılan ve literatürde denetim kavramının en geniş kapsamlı tanımı olduğu konusunda uzlaşa bulunan tanım şu şekildedir (Erdoğan, 2006, s. 1):

“Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin savlarla, kabul edilmiş ölçütler arasındaki uygunluğun derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgili kullanıcılara iletmek amacıyla nesnel biçimde kanıt toplayan ve değerleyen sistematik bir süreçtir”.

İktisat Terimleri Sözlüğü’nde denetim, “kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci” şeklinde tanımlanmıştır.

Ellsworth’a göre; bir fonksiyonun, faaliyetin veya bir organizasyonun tam denetimi, yasal mevzuata uygunluğun denetimi amacıyla mali kayıtların ve raporların incelenmesi, kaynak kullanımında verimliliğin ve ekonomikliğin gözlenmesi, hedeflenen sonuçlara etkin bir şekilde ulaşıp ulaşılmadığının incelenmesi hususlarını içermelidir (Karabakal, 1987, s. 11).

Denetim kavramına ilişkin verilen tanımlarda, “yasal mevzuata uygunluğun denetlenmesi”, “faaliyetlerle kabul edilmiş ölçütler arasındaki uygunluk”, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk” ifadeleri aynı hedefi gözetmektedir. Denetim, yapılan işin doğruluğunu araştırması nedeniyle “doğru” olana dair esas alınan bir ölçütün bulunması gerekmektedir. Aksi takdirde denetlenen ile denetleyen arasında görüş ayrılıklarının çıkması kaçınılmazdır. Dayanak kabul edilen ölçütleri, yürürlükteki yasalar, genel kabul görmüş standartlar, denetlenen kurumun iç mevzuatı ve yönetimin belirlediği strateji ve hedefler olarak ifade etmek mümkündür. Buna göre, denetlenen faaliyetin yürürlükteki yasalara, genel kabul görmüş standartlara, denetlenen kurumun iç mevzuatına ve yönetim tarafından belirlenen strateji ve hedeflere uygunluğunun araştırılması, denetim faaliyetinin temel amacıdır.

Denetim kavramına ilişkin yapılan tanımlarda dikkat çeken diğer bir husus, denetimin bir süreçten ibaret olduğudur. Zira denetim faaliyetinin amacına ulaşabilmesi için kayıtların ve raporların incelenmesi, delillerin toplanması, değerlendirilmesi,

kanaate varılması ve sonuçlar hakkında ilgililere bilgi verilmesi faaliyetleri, dinamik bir süreci ifade etmektedir.

Son yıllarda ekonomik faaliyetlerin 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. Bilgi kullanıcılarının istedikleri bilgiye ilk elden ulaşmaları neredeyse imkânsızdır. Bilgi başka kişilerden elde edildiğinde ise, isteyerek ya da istemeden yanlış beyan edilme olasılığı yükselir. Bilgiyi talep eden ile bilgiyi sunan arasında çıkar çatışması söz konusu olduğunda, sunulan bilginin yanıltıcı olma riski vardır (Selimoğlu vd., 2011, s. 2).

19. yüzyılda yaşanan sanayi devrimiyle birlikte ekonomik yapılar giderek büyümekte ve daha karmaşık bir yapı arz etmektedir. Özellikle reel sektörün ulusal ekonomilerin büyümesi ve kalkınmasındaki rolünün artmasıyla birlikte işletmeler tarafından açıklanan bilgilerin ve raporların doğruluğu ve güvenilir veriler içermesi işletmenin yalnızca üst yönetimi için değil, tüm paydaşları açısından giderek daha önemli hale gelmektedir. Bu noktada, denetim kavramının tanımında yer alan “sonuçların ilgililere açıklanması” amacının önemi ortaya çıkmaktadır. Denetim, açıklanan bilgilerin güvenilirliğini kendi imkânlarıyla kontrol etme imkânı bulunmayan tarafların bu ihtiyacını karşılamakta ve verilerin doğruluğuyla ilgili bir tür güvence vermektedir. Dolayısıyla denetimin temel amaçlarından birisi de ulaşılan sonuçların işletmenin yönetimi, hissedarları, yatırımcıları, işletmeye fon temin edenler, kamu kurumları, müşterileri gibi ilgililerle ve paydaşlarla paylaşılmasıdır.

Amerikan Muhasebe Kurumu (AAA) tarafından denetim kavramına ilişkin yapılan tanımda yer alan, “nesnel biçimde kanıt toplayan ve değerleyen” ifadesi, denetimin nasıl gerçekleştirileceğini, diğer bir ifadeyle denetimin yöntemini belirtmektedir. Denetimin herhangi bir ön yargıya dayanılmadan, bağımsız bir uzman kişi tarafından gerçekleştirilmesi, yapılan bildirimlerin özenle incelenmesi ve sonuçlarının hassasiyetle değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu noktada vurgulanmak istenen, denetimin tarafsız olarak kanıt toplamasıdır. Delillerin kendisinin objektif olup olmadığı bu aşamada önem taşımamaktadır (Güredin, 2000, s. 6).

Denetim kavramının birçok tanımı olsa da özet olarak şöyle söylemek mümkündür, denetim; faaliyetlerin önceden belirlenmiş kurallara uygunluğun tespiti için denetçiler tarafından sistemli olarak yürütülerek raporlanan bir süreçtir.

1.2. Denetimin Tarihsel Gelişimi

M.Ö. 3000 yılında Babil’de önemli ekonomik olayların ve faaliyetlerin levhalar üzerinde izlenmesi denetimin tarihçesi adına kaynaklarda gösterilen en eski olaydır (Bezirci & Karasioğlu, 2011, s. 573). Firavun dönemindeki Mısır’da ise tahsil edilecek vergilerin hesaplanması için tarımsal üretimin kontrol edilmesi, Mezopotamya’da tahıl ambarlarının sayımının yapılması ve ambar görevlilerinin kontrol edilmesi amacıyla krallar tarafından yetki verilen kâtipler bulunması, M.Ö. yaklaşık 300 yılında Atina’da kamu maliyesinin denetleme organının bulunması, Roma İmparatorluğunun kontrolör ve hazineyi denetlemekle görevli Maliye Bakanları aracılığıyla kamu maliyesini kontrol etmesi, denetimin uzun bir geçmişinin bulunduğunu göstermektedir (Karacan & Uygun, 2015, s. 41).

Denetçi anlamına gelen “auditor” kelimesi ilk kez 1289 yılında İngiltere’de kullanılmaya başlanmış ve tahsildarların hesaplarının denetçiler tarafından incelenmesi esası kabul edilmiştir. Muhasebe denetçileri tarafından ilk mesleki organizasyon ise “Collegio dei Rexonati” adıyla bir kamu kurumu olarak 1581 yılında Venedik’te kurulmuştur (Tekin & Çelikkaya, 2016, s. 27). Bu noktada denetim kavramı ile muhasebe kavramının birlikte ele alındığı Venedik, muhasebe kavramının teorik olarak tanınmasında da önemli bir konuma sahiptir. Zira insanlığın ilk dönemlerinden beri var olan muhasebenin teorik olarak tanınması, Venedikli Matematikçi Luca Pacioli’nin “Summary of Arithmetic, Geometry, Proportions and Proportionality” başlıklı kitabının yayımlandığı 1494 yılı olarak kabul edilmektedir (Berisha & Asllanaj, 2017, s. 156). Dolayısıyla Venedik’te denetim kavramının, muhasebe kavramı ile geliştiği görülmektedir.

18. yüzyılda işletmelerin yönetici kademesi ile hissedar kademesinin birbirinden ayrılmaya başlaması, hissedarların işletmenin finansal durumu hakkında bilgi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Zira hissedarlar, sermaye katkısı sağladıkları şirketin günlük işlemleri hakkında bilgi sahibi değildir. Bu sebeple işletme faaliyetlerinin tarafsız ve

uzman kişiler tarafından denetlenmesi ve hissedarlara denetim sonuçları hakkında bilgi verilmesi gerekliliği doğmuştur (Williams, 2014, s. 321).

İngiltere’de 1900 yılında yayımlanan mevzuat hükümleriyle birlikte sınırlı sorumlu işletmelerde denetim, mecburi hale getirilmiştir. (KGK, 2017, s. 188). Diğer taraftan İngiltere’de yerel ve merkezi denetim otoritelerinin denetim fonksiyonu ve denetim kaynaklarının konsolide edilmesi amacıyla 1980’lerin başında “Ulusal Denetim Ofisi” ve “Denetim Komisyonu”nun kuruluşu gerçekleşmiştir (Power, 1996, s. 2).

İngiltere’den sonra 20. yüzyılın başlarından itibaren denetçilik konusunda en önemli uygulayıcılar Almanya ve Amerika Birleşik Devletleri olmuştur (KGK, 2017, s. 188).

Denetim yaklaşımı ve yöntemleri, zaman içerisinde ortaya çıkan gelişmelerin ve ihtiyaçların etkisiyle değişim göstermiştir. Aşağıdaki tabloda dört farklı zaman dilimi itibarıyla denetimin tarihsel gelişimi verilmiştir.

Tablo 1.1: Denetimin Tarihsel Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetim Amacı	İlgili Taraflar (Bilgiyi Kullananlar)
Sanayi Devrimi Öncesi	%100 İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi- 1900	%100 İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	Ortaklar ve İşletmeye Borç Verenler
1900- 1930	%100 İnceleme ve Örneklemeye Başvurma	Finansal Tabloların Doğruluğunu Onaylama	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler Devlet
1930- 2000	Finansal Verilerin Örneklemeye Yoluyla İncelenmesi	Finansal Tabloların Doğruluk ve Dürüstlüğü Hk. Görüş Oluşturma	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler, Devlet, Sendikalar, Parlamento, Tüketiciler ve Diğer Gruplar

Kaynak: Güredin (2000, s. 7)

Denetimin tarihsel gelişimi incelendiğinde, ekonomik faaliyetlerin sade bir yapıya sahip olduğu 19. yüzyılda, denetim yaklaşımı tüm işlemlerin denetim kapsamına alınması şeklinde yapılandırılmıştır. 20. yüzyılın ilk çeyreğinden sonra, ekonomik organizasyonların büyümesine bağlı olarak işlemlerin ve kayıtların artış göstermesi, örneklem yöntemini zorunlu kılmıştır. Diğer yandan 20. yüzyılın ilk çeyreğinden itibaren işletmelerin ekonomik olarak büyümesi ve faaliyet alanlarının genişlemesi sonucunda işletme sahipleri, yönetimi bu konuda uzman kişilere devretmiş ve

hissedarlar ile yöneticiler farklı iki grup haline gelmiştir. Yöneticilerin de denetlenmesi ihtiyacını doğuran bu durum, bağımsız denetimi ortaya çıkarmıştır.

20. yüzyıl, işletmeler açısından yeni paydaş gruplarını ortaya çıkarmıştır. İşletmeler arası fon alışverişinin ve sermaye hareketlerinin artması, halka arz edilen işletmelerle birlikte bireysel tasarruf sahiplerinin hissedar haline gelmesi, tekel organizasyonların azalarak rekabetin artmasıyla birlikte tüketicilerin ürünü ve üreticiyi seçim hakkının ortaya çıkması gibi gelişmelerin denetim sonuçlarının açıklandığı tarafların genişlemesinde etkili olduğu düşünülmektedir. Ayrıca denetim sonuçlarıyla ilgili bilgi edinmek isteyen tarafların daha geniş bir kesim haline gelmesi, denetimin amacında da değişime yol açmıştır. Zira işletmeye yatırım yapmaya eğilimli tasarruf sahipleri ile işletmeyi finanse edenler, işletmenin finansal açıdan sağlam bir yapıya sahip olup olmadığına göre karar almaktadır. Bu aşamada finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu önem arz ettiğinden denetimin amacı da buna uygun olarak belirlenmiştir.

Porter vd. tarafından 2009 yılında gerçekleştirilen çalışmada denetimin tarihsel gelişimini beş evrede incelemektedir.

- 1840 öncesi dönem,
- 1840-1920 dönemi,
- 1920-1960 dönemi,
- 1960-1990 dönemi ve
- 1990 sonrası dönem.

1840 öncesi dönem, sanayi devrimi öncesinde makroekonomik yapıya küçük ölçekli işletmelerin hâkim olduğu dönem olup, denetim faaliyetlerinin odak noktası hile ve usulsüzlüklerin tespitine yönelik işlemler olmuştur. 1840-1920 dönemi, sanayi devrimiyle birlikte büyük ölçekli işletmelerin artış gösterdiği, yönetici ve hissedar ayrımının başladığı dönemdir. Bu doğrultuda hile ve usulsüzlüklerin tespitine ilave olarak şirketlerin borç ödeme gücünün hesaplanması denetim faaliyetlerinin bir parçası haline gelmiştir. 1920-1960 dönemi, Büyük Buhranın gerçekleştiği, kurumsal yatırımcıların ve profesyonel yöneticilik olgusunun ortaya çıktığı dönemdir. Hile ve usulsüzlüklerin tespitinin denetimin odak noktası olmaktan çıkarıldığı bu dönemde,

işletmelere ait finansal tablolarda yer alan verilerin doğruluğunu tespit etmek, denetimin temel amacı olmuştur. 1960-1990 dönemi, sermayenin globalleştiği ve denetim şirketleri arasındaki rekabetin arttığı dönemdir. Denetim faaliyetlerinde bilgi teknolojilerinden faydalanılmaya başlandığı bu dönemde, denetime tabi tutulacak faaliyet ve işlemlerin kapsamının genişlemesiyle birlikte örneklem yöntemi ve risk odaklı denetim ön plana çıkmıştır. 1990 sonrası dönem ise günümüze de kapsayan dönemdir. Bu dönemde risk odaklı denetim etkin bir şekilde uygulanmaya başlanmıştır (Porter vd., 2009, ss. 24-25).

Türkiye’de batıdaki anlamdaki bağımsız denetim bir ölçüde iktisadi devlet teşekküllerinde başlamıştır. Türkiye’de bağımsız denetime ilişkin yasal düzenlemeler oluşmadan önce, anonim ortaklıklarda devlet organlarınca yapılan denetim (Türk Ticaret Kanunu ve 1972 tarihli “Anonim Ortaklıkların Denetimine Ait Tüzük ve Teftiş Kurulu Tüzüğü” çerçevesinde) ile Türk ticaret Kanunu (TTK)’da belirtilen bir denetim organı olan “denetim kurulu” tarafından yapılan dış denetim söz konusudur (Selimoğlu vd., 2015, s. 26).

1.3. Denetimin Fonksiyonu ve Katkıları

İşletmeler tarafından açıklanan bilgilerin güvenilirliğinin sorgulanması, karar alıcıları bu konuda bazı önlemler almaya zorlamaktadır. Karar alıcı, açıklanan bilgilerin, vereceği karar için yeterli derecede güvenilir olduğunu araştırmalıdır (Güredin, 1983, s. 5). Ancak her karar alıcının bilgilerin doğruluğunu kendi imkânlarıyla araştırma imkânının ve yetkisinin bulunmaması ve/veya bu araştırmayı yapabilecek yeterli bilgiye sahip olmaması denetimin zorunluluğunu ortaya çıkarmaktadır. Zira denetim, denetim yapma yetkisine sahip, denetim konusu hakkında yeterli mesleki bilgiye ve uzmanlığa sahip kişiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Denetimi gerçekleştirilen bilgiler, karar alıcılar açısından doğru ve güvenilir olma özelliğini kazanmaktadır.

Denetim faaliyetlerinin katkılarını şu şekilde ifade etmek mümkündür:

- İşletme çalışanlarının suiistimal eğilimlerini azaltması,
- Yatırımcı kararlarına dayanak teşkil etmesi,

- İşletme içerisinde üst yönetim ile alt kademeler arasında haberleşme fonksiyonunu yürütmesi, alt kademelerin faaliyetlerinin değerlendirilmesine olanak tanınması,
- İşletme personelinin sorumluluğu altında bulunan görevleri en iyi şekilde yerine getirmesi konusunda teşvik fonksiyonu görmesi,
- İşletme yönetiminin ve personelinin hatalarını görme, bunları düzeltme ve eğitime imkânı tanınması,
- Denetim sonuçlarında herhangi bir olumsuzluk tespit edilmemesi durumunda işletme yöneticilerinin kendilerini aklamalarını sağlaması, hissedarlar nezdinde güvenilirliklerini artırması,
- Kurumsal yönetim anlayışının yerleşmesine katkı sağlaması (Güredin, 1983, ss. 22-23; Pekiner, 1988, s. 9; Kaval vd., 2015, ss. 6-7).

Diğer bir çalışmada, denetim faaliyetlerinin gerekliliği ve faydaları üç ana başlıkta incelenmektedir. Bunlar; çıkar çatışmaları, önemlilik ve uzaklık faktörleridir.

- Çıkar çatışmaları; yöneticiler, yönetim performanslarını başarılı gösterebilmek için hissedarlara taraflı bilgi verme eğilimindedir. Bu noktada yönetim kademesi ile hissedarlar arasında menfaat çatışması meydana gelmekte, bunun giderilmesi ise tarafsız bir denetim faaliyetiyle mümkün olmaktadır.
- Önemlilik; şirket paydaşları, şirket hakkında herhangi bir karar alırken şirketin finansal performansını dikkate almaktadır. Finansal performansın değerlendirilebileceği en önemli kaynak finansal tablolardır. Dolayısıyla doğru kararlar alınabilmesi, finansal verilerin doğruluğuna bağlı olmaktadır. Denetim, bu noktada önemlilik fonksiyonunu icra etmektedir.
- Uzaklık; finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan veriler, yalnızca yetkili kişilerin erişimine açıktır. Ayrıca bu verilerin hukuki, teknik ve yüksek maliyet gerektirmesi sebebiyle finansal tablo kullanıcıları tarafından erişimi mümkün değildir. Bu sebeple denetim faaliyeti sonucunda hazırlanan raporlar, bilgi kullanıcılarının söz konusu verilere dolaylı olarak erişmesini sağlamaktadır (Cosserat, 2009, s. 44).

Denetim, makroekonomi açısından da gerekli bir faaliyettir. Denetimi zorunlu kılan nedenlerden biri olan finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunun test edilmesi, finansal piyasaların gelişmesini sağlayan temel faktörlerdendir. Zira finansal piyasalarda fon talep edenler tarafından açıklanan bilgilerin güvenilirliğinin sağlanamaması, fon arz edenlerin söz konusu piyasada işlem yapmaktan kaçınmalarına yol açmaktadır. Piyasalarda sermaye akımının yavaşladığı söz konusu durum, fon talep edenlerin ihtiyaç duydukları finansman kaynaklarına ulaşamamaları, fon sahiplerinin ise finansal varlıklarının atıl kalması anlamına gelmektedir. Özellikle ulusal ekonomilerde büyüme ve kalkınmanın öncüsü olan reel sektörde faaliyet gösteren işletmelerin fon taleplerinin karşılanamaması, üretim ve istihdam gibi temel ekonomik faaliyetlerde sorun yaratacaktır. Finansal piyasalarda sorun yaşanmaması amacıyla KGK tarafından “kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar” tanımı yapılmış ve bu kapsama alınan kuruluşların denetimi için özel kurallar belirlenmiştir. 660 sayılı KHK’nın 2’nci maddesi hükmüne göre, “Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlar”, “*kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar*” kapsamına alınmıştır.

Denetime tabi tutulmuş muhasebe verileri ve finansal tablolar, kamu otoritesinin uygun ekonomik ve mali politikalar izlemesine yardımcı olmaktadır. Ayrıca milli gelir hesaplamalarının katma değerlerin toplanmasıyla, katma değerlerin ise maliyet muhasebesi verilerine dayanılarak hesaplandığı dikkate alındığında, denetime tabi tutulmamış muhasebe bilgilerinin yanlış hesaplanmış olma ihtimali, milli gelir hesaplamalarının da hatalı olmasına yol açacaktır (Toroslu, 2016, ss. 59-60).

İşletmelerde görev ve sorumlulukları belirlenmiş her personelin görevinin gereklerini en iyi şekilde yerine getirip getirmediği yönetim tarafından belirlenmiş bazı ölçütler esas alınarak değerlendirilmektedir. Performans kriterleri olarak da adlandırılan bu kıstaslar, bazı işletmelerde personelin ücret ve sosyal haklarının belirlenmesinde rol oynamaktadır. Örneğin; bir bankanın ticari krediler satış bölümünde görevli personel veya yönetici, bir yandan daha fazla müşteri kitlesine ulaşarak kredi satışı yapmayı

hedeflerken diğ er yandan söz konusu kredi müşterileri tarafından geri ödemelerin düzenli yapılıp yapılmadığı, banka açısından zarar oluşup oluşmadığını gözetmek zorundadır. Bu durumun tespiti ise ancak denetim faaliyetlerinin sonucunda ortaya çıkmaktadır. Aksi takdirde, müşterilerin kredibilitesi dikkate alınmaksızın daha fazla satış gerçekleştirebilmek amacıyla her müşteriyle iletişim kurulması, bankanın zararına olacaktır. Bu çerçevede denetim, işletmede görevli personelin sorumluluklarının en iyi şekilde yerine getirebilmesi bakımından motivasyon unsuru olmaktadır (Yılancı vd., 2012, s. 14).

Denetim, bir işletmenin strateji ve hedeflerinin gözden geçirilmesi bakımından önem arz etmektedir (Özyürek, 2012, s. 104). Örneğin yeni bir ürün geliştirerek piyasada marka bilinirliğini artırmayı ve farklılık yaratmayı hedefleyen bir işletmenin, denetim sonucunda üretim bandında veya iş süreçlerinde tespit edilen aksaklıklar işletmenin stratejisini güncellemesini ve üretim bandındaki sorunlar giderilip iş süreçleri iyileştirildikten sonra hedeflerini gerçekleştirmesini sağlamaktadır. Aksi takdirde işletmenin itibarı zarar görecektir ve marka değeri düşecektir. Aynı çerçevede, bilgi sistemleri altyapısı hile ve suiistimallere açık olmasına rağmen hedef portföyünü yüksek varlıklı müşteriler olarak belirleyen bir bankada, denetim faaliyetleri sonucu ortaya çıkarılan bu aksaklıkların giderilmesi, yaşanması muhtemel suiistimal olayları sonucunda bankanın itibarının zarar görmesinin önüne geçecektir. Bu yönüyle denetim, proaktif bir özelliğe de sahiptir.

Şirket satın alma ve şirket birleşmelerinde de denetim faaliyetlerinin katkısı büyüktür. Zira satın alma maliyeti ve birleşme kararının verilmesinde referans alınan en önemli kaynaklardan birisi denetim faaliyetlerine ilişkin raporlardır (Aksoy, 2002, s. 74). Diğ er yandan şirketlerin piyasalardan yabancı kaynak temin edebilmesi ve finansal kuruluşlardan kredi taleplerinin olumlu sonuçlanmasında da denetim faaliyetlerinin büyük bir etkisi bulunmaktadır. Zira tarafsız ve güvenilir bir denetim faaliyeti, işletmenin finansal performansı hakkında önemli bir veri kaynağıdır (Güredin, 2007, s. 25).

Uluslararası denetim ve danışmanlık vergi hizmeti veren KPMG şirketi tarafından 10 büyük ekonomi ve 1300 genel müdür ile gerçekleştirilen araştırma sonuçlarına göre genel müdürlerin en fazla endişe duyduğu konular arasında dış

denetimin değeri ve kalitesi yer almaktadır. Araştırma sonucunda, dış denetimin değeri ve kalitesinin endişe duyulan konular arasında ilk 10 sırada yer aldığı, genel m¼d¼rlerin %84'¼n¼n bu konudan endişe duyduğu ortaya çıkmıştır (Kuzu, 2017, ss. 156-157). Diğer yandan muhasebe ve denetim ilkelerinde g¼sterilen herhangi bir zafiyetin finansal krizlere yol açabileceği y¼n¼nde çalışmalar da mevcuttur (Uzay, 2017, ss. 85-127).

Netice itibariyle ekonomik faaliyetler açısından denetimin birçok açıdan gerekli olduğunu ve katkısının ise yadsınamayacak ¼l¼de olduğunu s¼ylemek m¼mk¼nd¼r.

1.4. Denetimin Yasal Dayanağı

Denetim, yasal dayanağını Anayasa ve kanunlardan alabileceği gibi işletmenin kendi iç mevzuatından da alabilmektedir.

T¼rk hukuk sisteminde, işletmelerin denetimi uzun yıllar boyunca devlet tarafından ve vergi gelirlerinin g¼vence altına alınması amacıyla kamu denetçileri tarafından yapılmıştır. S¼z konusu denetimin yasal dayanağı ise 6762 sayılı TTK ve vergi mevzuatı olmuştur. Nitekim 09.07.1956 tarih ve 9353 sayılı Resm¼ Gazete'de yayımlanarak y¼r¼rl¼ęe giren 6762 sayılı TTK'nın 274'¼nc¼ maddesinde, anonim şirketlerin işlemlerinin ilgili bakanlık tarafından murakabe edileceği h¼km¼ yer almaktadır. Ancak s¼z konusu h¼k¼mde “denetim” kavramı yerine “murakabe” kavramı kullanılmıştır.

Kamu denetimi dışında, bağımsız denetim ilk kez bankacılık sekt¼r¼nde hayata geçirilmiştir. 1984 yılında, 1211 sayılı T¼rkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası (TCMB) Kanunu'nun 43'¼nc¼ maddesinde yapılan değişiklikle bankacılık sekt¼r¼nde bağımsız denetim zorunlu hale getirilmiştir. S¼z konusu h¼k¼mde; “Bankalar, mali durumlarının g¼zetim ve denetiminin sağlanması maksadıyla, Başbakanlıkça belirlenecek, bağımsız denetim kuruluşlarınca hazırlanacak denetim raporlarını Bankaya vermek zorundadırlar” ifadesi yer almıştır. TCMB Kanunu'nda yapılan değişikliğe dayanılarak 16.01.1987 tarih ve 19343 sayılı Resm¼ Gazete'de yayımlanarak y¼r¼rl¼ęe giren “Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ” ile bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin esaslar ve denetim elemanlarında aranacak asgari nitelikler d¼zenlenmiřtir. B¼ylece 1987 yılında yayımlanan bu Tebliğ ile bağımsız denetim, bankacılık sekt¼r¼ için zorunlu hale getirilmiştir (660 Sayılı KHK Gerekeşi, Genel Gerekeşi: 2). Aynı yıl içerisinde, 13.12.1987 tarih ve 19663 sayılı Resm¼ Gazete'de yayımlanarak y¼r¼rl¼ęe

giren “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Yönetmeliği” ile sermaye piyasasında faaliyet gösteren kuruluşlar için de bağımsız denetim zorunluluğu getirilmiştir. İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nın 1985 yılında kurulduğu, 1986-1987 yıllarında aktif olarak faaliyete başladığı (Güvemli & Özbirecikli, 2011, s. 159) dikkate alındığında, “menkul kıymetlerini halka arz etmiş olan veya arz etmiş sayılan ortaklıklar, bankalar dâhil aracı kurumlar, yatırım ortaklıkları ve yatırım fonları”na bağımsız denetim zorunluluğunun kısa sürede hayata geçirildiği anlaşılmaktadır. Bu düzenleme ile hangi sektörde faaliyet gösterdiğine bakılmaksızın düzenlemenin kapsamına giren tüm işletmeler bağımsız denetime tabi tutulmaya başlanmıştır.

Denetim, bir meslek olarak ilk kez 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı Kanun ile yasal zemine oturtulmuşsa da, mesleğin yürütülmesine ve denetime ilişkin usul ve esaslar hakkında herhangi bir düzenleme yapılmamıştır (660 Sayılı KHK Gerekçesi, Genel Gerekçe, s. 3). Diğer yandan 3568 sayılı Kanun’un gerekçesinde, devletin vergi ihtiyacının arttığı ancak devletin vergi denetiminin yeterli olmadığı yönündeki ifadeler bağımsız denetimin bir ihtiyaç ve zorunluluk haline geldiğini göstermektedir.

2003 yılı içerisinde enerji piyasasında ve sigorta sektöründe faaliyet gösteren işletmeler için de bağımsız denetim zorunluluğu getirilmiştir (660 Sayılı KHK Gerekçesi, Genel Gerekçe, s. 3).

Sonuç itibarıyla, Türk hukuk düzeninde, kamu denetimi dışında kalan bağımsız denetim faaliyetlerinin günümüzde beş temel mevzuat hükümleri kapsamında gerçekleştirildiği görülmektedir. Bunlar, 3568 Sayılı Kanun, Bankacılık Mevzuatı, Sermaye Piyasası Mevzuatı, Enerji Piyasası Mevzuatı ve Sigortacılık Mevzuatı hükümleridir.

2011 yılında yürürlüğe giren 6102 sayılı TTK, ticari hayata olduğu kadar denetim alanına da köklü yenilikler getirmiştir. 6762 sayılı TTK’nın aksine halka açık anonim şirketlere ilave olarak belirli şartları taşıyan tüm anonim şirketler de bağımsız denetime tabi tutulmaktadır. Diğer bir ifadeyle 6102 sayılı TTK, denetime tabi tutulması gereken işletme kapsamını oldukça genişletmiştir. Bağımsız denetime tabi olacak işletmelerin Cumhurbaşkanlığı tarafından belirlenmesini öngören 398’inci madde kapsamında, her yıl bağımsız denetime tabi olacak işletmelerin nitelikleri

yayımlanmaktadır. İşletmelerin bilanço büyüklüğü, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısına göre belirlenen bu nitelikler her yıl yayınlanan kararname ile güncellenmektedir.

1.5. Denetim Standartları

Amerikan Muhasebe Derneği (AAA) tarafından yapılan “denetim” tanımında da yer aldığı üzere, kabul edilmiş ölçütler ile mevcut durumdaki uygulamaların karşılaştırılarak bir yargıya varılması faaliyeti, denetimin esaslarını oluşturmaktadır. Bu kapsamda üzerinde uzlaşa bulunan, genel anlamda kabul görmüş standartların bulunması denetim sonuçlarının ilgili taraflarca kabul görmesi bakımından önem arz etmektedir.

Denetim standartları, denetim faaliyetinin kimler tarafından ne şekilde gerçekleştirileceği ve sonuçlarının raporlanmasına ilişkin kuralların belirlenmesidir. Standartlar, denetim süreci boyunca denetçiye yol gösterici nitelikte olmakla birlikte zorlayıcı değildir.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu bünyesinde kurulan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından 1991 yılında yayımlanmaya başlayan Uluslararası Denetim Standartları (UDS) 1994 yılında tamamlanmış ve kodlarıyla birlikte yayınlanmıştır (Erçiçek, 2016, s. 57). Uluslararası Denetim Standartları ile ABD’de geçerli Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (US GAAS), uluslararası alanda en yaygın kullanılan denetim standartlarıdır.

Uluslararası Denetim Standartları; Bağımsız Denetim Standartları, Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları, Güvence Denetimi Standartları ve İlgili Hizmetler Standartları olmak üzere 4 ana bölümden oluşmaktadır.

- Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları; tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetiminde uygulanan bu standartlar, finansal tabloların bütünüyle değerlendirilerek hata veya hileden kaynaklanan önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda makul bir güvence elde etmesini gerektirir.
- Uluslararası Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları; ara dönemlerde yapılacak sınırlı denetimlerde kullanılmaktadır.

- Uluslararası Güvence Denetimi Standartları; bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetim dışında kalan güvence denetimlerinde geçerli olmaktadır.
- Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları; güvence denetimi dışındaki ilgili hizmetlere ilişkin standartlardır. Denetim tarafından verilen hizmetin makul veya sınırlı bir güvence verme amacı bulunmamaktadır (KGK, 2019).

21. yüzyılın başlangıcında Enron, Worldcom, Global Crossing, Xerox gibi büyük işletmelerde yaşanan muhasebe skandalları ve denetim ve danışmanlık alanında faaliyet gösteren Arthur Andersen firmasının iflası, devlet yöneticilerini yeni yasal düzenlemeler ile standartlar belirlemeye zorlamıştır. Aynı zamanda, denetim faaliyetlerini düzenleyen ve kontrol eden yeni organizasyonların oluşumu da zorunluluk haline gelmiştir. Bu çerçevede ABD’de bağımsız denetçilerin kontrolü görevini üstlenen Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board) oluşturulmuştur. Bu uygulamalara paralel olarak Türkiye’de de 2011 yılında yürürlüğe giren 660 sayılı “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname” kapsamında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. Söz konusu kararnamenin amaçlarından birisi, “bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek” olarak belirlenmiştir. Bu kapsamda KGK, Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) belirlemekle yetkilendirilmiş ve bu standartların belirlenmesinde uluslararası standartların referans alınması kararlaştırılmıştır. 26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nde Türkiye Denetim Standartları (TDS), bilgi sistemleri denetimi dâhil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler olarak tanımlanmıştır.

Türkiye Denetim Standartları; Etik Kurallar, Kalite Kontrol Standartları, Bağımsız Denetim Standartları, Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları, Güvence Denetimi Standartları, İlgili Hizmetler Standartları ve İlke Kararları olmak üzere 7 farklı bölümden oluşmakla birlikte TDS’nin büyük bölümünü Bağımsız Denetim Standartları oluşturmaktadır. 2018 yılı sonu itibarıyla 48 adet standart, Resmi Gazete’de

yayımlanarak yürürlüğe girmiş olup, standartların büyük kısmı 2013 yılında yürürlüğe konulmuştur (KGGK, 2018).

Denetim standartları tüm denetim türleri için esas alınan temel bir rehber niteliği taşımakla birlikte gerçekleştirilen denetim türüne göre dikkate alınması gereken standartların kapsamı genişlemektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ile ABD’de uygulanan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) finansal tabloların denetimi söz konusu olduğunda dikkate alınması gereken standart ve ilkelerdendir.

1.6. Denetim Türleri

Denetimi, uygulama alanına, denetimi gerçekleştiren kuruluşa, denetçinin niteliğine, denetlenen taraflara, denetim yöntemine ve yaklaşımına, amaç, kapsam ve konusuna göre çok çeşitli şekillerde sınıflandırmak mümkündür (Köse, 2007, ss. 7-8). Denetçinin niteliğine göre denetim, bağımsız denetim, iç denetim ve kamusal denetim olmak üzere üç grupta incelenmektedir. Amaç ve konusuna göre denetim ise, finansal tablo (muhasabe) denetimi, faaliyet denetimi ve uygunluk denetiminden oluşmaktadır. Literatürde bazı kaynaklarda etkinlik ve verimlilik (performans) denetiminin de bu başlık altında incelendiği görülmektedir (Özdemir Yılmaz, 2015, s. 13).

Tablo 1.2: Denetim Türleri

Denetimin Amaç ve Konusuna Göre	Denetçinin Niteliğine Göre
Finansal Tablo (Muhasebe) Denetimi	Bağımsız Denetim
Uygunluk Denetimi	İç Denetim
Faaliyet Denetimi	Kamusal Denetim

1.6.1. Amaç ve Konusuna Göre Denetim Türleri

Denetim, denetimin temel konusu ve denetim faaliyetinin amacına göre finansal tablo (muhasabe) denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olarak üç başlık altında ele alınmaktadır.

1.6.1.1. Finansal Tablo (Muhasebe) Denetimi

Literatürde muhasabe denetimi olarak da yer verilen finansal tablolar denetimi, denetimin fonksiyonunu yerine getirebilmesi bakımından en temel denetim türüdür.

Özellikle 20. yüzyılın ilk çeyreğinden sonra ekonomik organizasyonların büyümesi ve paydaş gruplarının genişlemesiyle birlikte denetimin temel amacı da değişmiş, finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu sorgulanmaya başlanmıştır. Bu çerçevede finansal tablolar denetimi bu ihtiyacın karşılanması amacıyla ortaya çıkmıştır.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nın 10'uncu maddesine göre finansal tablolar; finansal durum tablosu (bilanço), kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ile muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlardan oluşmaktadır. 213 Sayılı VUK'a dayanılarak çıkarılan 1 sıra no.lu MSUGT'de ise finansal tablolar; bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kâr dağıtım tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu olarak belirlenmiştir. Ancak söz konusu düzenlemede, temel mali tabloların bilanço ve gelir tablosundan oluştuğu belirtilmiştir. Bu çerçevede finansal tablolar denetiminin kapsamı bilanço, kapsamlı gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu ile nakit akış tablosunun incelenmesinden oluşmaktadır. Denetimin amacı, işletmenin finansal tablolarında önemlilik arz edecek ölçüde bir hata bulunmadığına ilişkin makul güvence vermektir. Nitekim TDS kapsamında yer alan 200 no.lu Bağımsız Denetim Standardı'na göre finansal tablolar denetiminin amacı, finansal tablolarda yer alan bilgileri kullanan tüm tarafların finansal tablolara olan güven seviyelerini artırmak olarak belirtilmiştir. Bu noktada “önemlilik” kavramı ile “makul güvence” kavramlarını vurgulamakta fayda vardır.

Bağımsız Denetim Standardı 200'e göre, finansal tablolarda yer alan bilgileri kullanan tarafların kararlarını etkileme potansiyeli bulunduğu kanaat getirilen eksiklik ve yanlışlıklar “önemli” olarak kabul edilmektedir. Bir eksiklik veya yanlışlığın “önemli” olup olmadığı, içerisinde bulunan şartlara göre, her olaya özgü değerlendirme yaparak ulaşılmaktadır.

Bağımsız Denetim Standardı 200'de “makul güvence” yüksek bir güvence seviyesi olarak tanımlanmasına rağmen mutlak bir güvence olmadığı belirtilmiştir. Diğer bir ifadeyle finansal tabloların denetimi sonucunda denetçi tarafından olumlu bir kanaate varılsa dahi bu durum finansal tabloların %100 doğru ve güvenilir olduğu anlamını taşımayacaktır. Denetim sonucunda, finansal tabloların işletmenin mali

durumunu doğru bir biçimde yansıttığı ve yasal mevzuata, muhasebe ilke ve standartlarına uygun hazırlandığı konusunda görüş bildirilmektedir.

Finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlama esaslarının düzenlendiği Bağımsız Denetim Standardı 700 ve 705'e göre, finansal tablolar denetiminin sonucunda, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olduğu ancak finansal tablolarda yaygın olmadığı sonucuna varılması halinde sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) verilmektedir. Diğer yandan;

- Finansal tabloların önemli ölçüde yanlışlık içerdiği kanaatine varılması halinde, olumsuz görüş verilmekte,
- Finansal tabloların önemli ölçüde eksiklik ve yanlışlık içermediği güvencesinin verilebilmesi için yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilemediği durumlarda ise denetçi, görüş vermekten kaçınmaktadır.

1.6.1.2. Uygunluk Denetimi

Bir işletmenin finansal işlem ve faaliyetlerinin, işletmenin kendi iç düzenlemelerine, genel kabul görmüş standartlara veya yasal mevzuata uygun olup olmadığına yönelik inceleme, uygunluk denetimi olarak adlandırılmaktadır. Denetimin amacı, işletmenin faaliyetlerinin, esas alınan kriterlere uygunluk derecesinin tespit edilmesidir (Kavut vd., 2009, s. 41). Bir bankanın personel alım uygulamalarının, bankanın insan kaynakları politikasına uygunluğu, kredi tahsislerinin bankacılık mevzuatına uygunluğu, muhasebe kayıtlarının muhasebe standartlarına uygunluğu, vergi hesaplamalarının vergi mevzuatına uygunluğuna yönelik gerçekleştirilen denetimleri, uygunluk denetimine örnek göstermek mümkündür.

Literatürde 213 Sayılı VUK'un mükerrer 227'nci maddesinde yer alan hükümlerin uygunluk denetimi kapsamında değerlendirildiği görülmektedir. Nitekim vergi denetçilerinin vergi incelemeleri, KDV incelemesi ve meslek mensupları tarafından yapılan "tam tasdik" çalışmaları uygunluk denetimine örnek olarak gösterilmektedir (Kavut vd., 2009, s. 42). 213 Sayılı VUK'un mükerrer 227'nci maddesinde:

"...Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri

tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı...”

şeklinde yer verilen hükmün devamında meslek mensuplarının sorumluluklarına ve uygulanacak yaptırımlara yer verilmiştir. Hükme göre, imzalanan beyannamelerin ve düzenlenen tasdik raporlarının defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygunluğunu denetlemekle yükümlü tutulmuştur. Bu noktada, “sınırlı uygunluk denetimi” kavramına değinmekte fayda görülmektedir. “Sınırlı uygunluk denetimi” kavramı, 18.10.2001 tarih ve 24557 sayılı Resmi Gazete’de TÜRMOB tarafından yayımlanan “Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227'nci Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı”nın 4’üncü maddesinde açıklanmıştır. Söz konusu hükümde, 213 sayılı VUK’un mükerrer 227’nci maddesinde bahsedilen uygunluk denetiminin sınırlandırıldığı, kayıtların dayanağı olan belgelere uygunluğun yeterli olduğu, meslek mensubunun dayanak belgelerin doğruluğunu araştırma gibi bir yükümlülüğünün bulunmadığı belirtilmiş ve sınırlı uygunluk denetimi şu şekilde tanımlanmıştır¹:

“... Vergi beyannamelerinin imzalanmasında meslek mensuplarının SUD faaliyeti, vergi beyannamelerinin ekindeki finansal bilgilerin veya hesap özetlerinin defterlere uygunluğu ile bu kayıtların doğru bir şekilde ve dayanakları olan belgelere uygun yapılması amacına yönelik bir ön denetimdir. ...”

Diğer yandan söz konusu hükümde, sınırlı uygunluk denetiminin vergi revizyonu veya tasdik faaliyeti niteliğinde olmadığı vurgulanmıştır.

Uygunluk denetimi, kapsamı bakımından finansal tablolar denetiminden ayrışmaktadır. Uygunluk denetimi tüm işletme faaliyetleri hakkında yapılabilirken finansal tablolar denetiminin kapsamı yalnızca finansal tablolardan ibarettir. Uygunluk denetiminde dikkate alınan kurallar daha geniş bir çerçeveye sahip olmasına rağmen finansal tablolar denetiminde esas alınan ilke ve standartlar yalnızca finansal tablolar hakkında yapılan düzenlemelerdir. Bu çerçevede uygunluk denetimi hem kapsam hem de dayanak kabul edilen ölçütler bakımından finansal tablolar denetimine kıyasla daha geniş bir çerçeveye sahiptir.

¹ Madde hükmünde sınırlı uygunluk denetimi “SUD” olarak kısaltılmıştır.

1.6.1.3. Faaliyet Denetimi

Literatürde performans denetimi olarak da adlandırılan faaliyet denetimi, bir işletme faaliyetlerinin etkinliği, verimliliği ve performansının ölçülmesi amacıyla gerçekleştirilen denetimdir. İşletmenin performansı ölçüldüğü için genellikle iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir.

Faaliyet denetiminde dikkate alınan kriterler işletme yönetimi tarafından belirlenen politika, strateji ve hedefler olmaktadır. Bu çerçevede denetimde dikkate alınan ölçütlerin sübjektif niteliğe sahip olması nedeniyle faaliyet denetimi, yönetim danışmanlığına benzemektedir. Denetimin kapsamı, işletmenin tüm faaliyetleri olabileceği gibi yalnızca bir şubesi veya finans, pazarlama ve insan kaynakları gibi tek bir bölümü de olabilir (Kepekçi, 2000, s. 3).

1.6.2. Denetçinin Niteliğine Göre Denetim Türleri

Denetim faaliyeti, denetimi yapılacak kurum ile herhangi bir bağı bulunmayan, kurumdaki bağımsız uzman personel tarafından gerçekleştiriliyorsa bağımsız denetim, kurum personeli tarafından icra ediliyorsa iç denetim, kamu personeli tarafından yürütülüyorsa kamusal denetim söz konusu olmaktadır. İzleyen kısımda söz konusu denetim türleri genel hatlarıyla açıklanmıştır.

1.6.2.1. Bağımsız Denetim

660 sayılı KHK'ya dayanılarak çıkarılan ve 26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesinde bağımsız denetim;

“... Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması ...”

şeklinde tanımlanmıştır. Bağımsız denetimi yapmaya yetkili olan bağımsız denetçiler ise aynı Yönetmelikte;

“... Bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali

müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişiler ...”

olarak ifade edilmiştir. Dolayısıyla bağımsız denetim yapabilmek için ön şart, SMMM veya YMM unvanını taşımaktır. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in 48 ve 49’uncu maddelerinde, denetimin tanımına ve amacına yer verilmiştir. Söz konusu Yönetmelik’te denetim;

“... bilgilerin ilgili mevzuat ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe prensiplerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik çalışma”

şeklinde tanımlanırken, 49’uncu maddede denetimin amacı;

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

olarak belirlenmiştir. SMMM ve YMM’lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’te yer alan denetimin tanımı ile amacının Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nde yer alan denetim tanımıyla benzer olduğu görülmektedir.

6102 sayılı TTK’nın 400’üncü maddesi hükmüne göre, denetime tabi olan anonim şirketler nezdinde yapılacak denetim de bağımsız denetim niteliğindedir. Denetimin kapsamı ise işletmenin solo ve konsolide finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporunun, denetim sırasında elde edilen bilgilerle uyum içinde olup olmadığının açıklanmasıdır. Verilen mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, Türk denetim sisteminde bağımsız denetim faaliyetlerinin işletmelerin finansal tablolarının ve faaliyet raporlarının incelenmesi kapsamında yapılandırıldığı görülmektedir. Diğer yandan 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’na dayanılarak 13.01.2010 tarih ve 27461 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik” hükümlerine göre, bağımsız denetçilere bankalar bakımından ilave bir sorumluluk daha getirilmiştir. Söz konusu Yönetmeliğin 21’inci maddesi hükümlerine göre, bankaların bilgi sistemleri unsurları (yazılım, donanım, süreç, faaliyet) ile bankacılık faaliyetlerine

ilişkin sistem ve süreçlerin denetimi de bağımsız denetim kuruluşları tarafından gerçekleştirilmektedir.

UDS ile uyumlu TDS kapsamında yer alan Bağımsız Denetim Standardı 200'de bağımsız denetimin amacı, “hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmak olarak” belirlenmiştir. UDS'ye göre bağımsız denetim süreci 4 aşamadan oluşmaktadır (Kavut vd., 2009, ss. 107-109):

- **Denetlenecek İşletmenin Seçimi:** Denetim yaptırmak isteyen işletmeden gelen teklif ile tarafların bağımsız denetim sözleşmesi yaparak anlaşması sürecidir.
- **İşletmenin Tanınması ve Denetim Planının Yapılması:** Denetlenecek işletmenin tanınması amacıyla işletme hakkında bilgi toplanması, riskli alanların saptanması, önemli faaliyet süreçlerinin incelenmesi, denetim programının hazırlanması çalışmalarının yapıldığı aşamadır.
- **Kanıt Toplama:** Denetim çalışmaları sonucunda görüş oluşturabilmek amacıyla yeterli denetim kanıtlarının toplandığı süreçtir.
- **Denetim Çalışmalarının Tamamlanması ve Raporlama:** Denetim çalışmaları sırasında elde edilen kanıtların değerlendirilerek finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturulduğu ve bu sonuçların ilgili taraflara raporlandığı aşamadır.

Bağımsız denetim faaliyetlerinde referans alınacak kural ve kıstaslar, denetimin konusuna ve denetlenen kurumun faaliyet alanına göre değişmektedir. Finansal tablolar denetiminin yapılması durumunda, uluslararası standartlarla uyumlu TMS ve TFRS hükümleri esas alınmaktadır. Ancak bankalar nezdinde yapılan bilgi sistemleri ve bankacılık süreçleri denetiminde “Bilgi Teknolojilerine İlişkin Kontrol Hedefleri (COBIT)” dayanak kabul edilmektedir. Bağımsız denetimin konusu yıllık faaliyet raporları olduğunda ise 6102 sayılı TTK hükümleri dikkate alınmaktadır.

Bağımsız denetim sonucunda, işletmenin finansal tabloları ile faaliyet raporlarında yer alan bilgilerin doğruluğuna ilişkin makul güvence verilmesi, yatırımcıların söz konusu işletmelere yatırım yapmasının önünü açmaktadır. Diğer taraftan, finansal tabloların uluslararası finansal raporlama standartlarına uygunluğuna

yönelik bir denetim, standartlaşmanın da güvencesi olmaktadır. Bu durum özellikle yabancı yatırımcıların ulusal piyasada yatırım yapmalarına katkı sağlaması bakımından önem arz etmektedir. Bu yönüyle bağımsız denetim faaliyetlerinin özelde sermaye piyasalarının, genelde ise makroekonominin gelişiminde katkısının olduğunu söylemek mümkündür. Esasen bu durum, bağımsız denetim faaliyetlerinin “hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmak” olarak belirlenen temel amacının dayanak noktasıdır.

Çalışmanın “Finansal Tablolar Denetimi” bölümünde belirtildiği üzere bağımsız denetim faaliyeti sonucunda denetçi, şartlara göre olumlu görüş, sınırlı (şartlı) olumlu görüş veya olumsuz görüş verebilir. Finansal tabloların önemli ölçüde eksiklik ve yanlışlık içermediği güvencesinin verilebilmesi için yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilemediği durumlarda ise denetçi, görüş vermektan kaçınmaktadır. Denetçi tarafından verilen olumlu görüş, finansal tablolarda yer alan bilgilerin %100 doğru olduğu anlamına gelmediği gibi işletmenin geleceği hakkında da bir bilgi vermez. Ayrıca söz konusu olumlu görüş, işletme faaliyetlerinin hedeflere uygun, başarılı bir biçimde yönetildiği şeklinde değerlendirilemez. Zira bu değerlendirmenin konusunu faaliyet (performans) denetimi oluşturmaktadır. Bağımsız denetimin konusu ise finansal tablolar denetimidir.

Uluslararası alanda bağımsız denetim faaliyetlerinin gelişimi bakımından Enron skandalı ve bunun sonucunda yürürlüğe konan Sarbanes-Oxley Yasası bir dönüm noktası niteliğindedir. ABD enerji sektöründe faaliyet gösteren ve 2000 yılı verilerine göre ABD'nin en büyük 500 şirketi içerisinde yedinci sırada yer alan Enron olayında özetle, şirketin gerçek dışı finansal bilgilere dayanılarak oluşturulan mali tabloları, söz konusu işletmenin bağımsız denetiminden sorumlu Arthur Andersen firması tarafından kasıtlı olarak onaylanmış ve olumlu görüş bildirilmiştir (Ertikin, 2017: 116). Olay sonucunda Enron iflas etmiş, bağımsız denetim firması Arthur Andersen ise faaliyetlerine son vermiştir. Enron vakasından önce, zararlı bir faaliyet olarak algılanan denetimin, maliyetleri düşürmek amacıyla niteliksiz denetim personeliyle gerçekleştirilmesi ve denetim sürecinde yeterli sayıda örneklem seçilmemesi denetim kalitesinin düşmesine yol açmıştır (Ertikin, 2017, s. 105).

Bağımsız denetim faaliyetlerinden gereken verimin alınabilmesi için denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı esastır. Nitekim UDS ve TDS’de denetçinin tarafsızlığı temel etik kurallar arasında sayılmıştır. Bu sebeple denetim sürecinde, denetlenen ile bağımsız denetçi ve/veya bağımsız denetim kuruluşu arasında sözleşmede belirlenen tutar dışında bir ücret ilişkisi olmamalı, denetlenen ile bağımsız denetçi ve/veya bağımsız denetim kuruluşu arasında ticari nitelikte iş, borç ve danışmanlık ilişkisi bulunmamalıdır (Kavut vd., 2009, s. 36). Nitekim TDS’nin Etik Kurallar Standardında, güvence dışı hizmetler sunulmasının denetim şirketinin veya bağımsız denetçinin bağımsızlığını zedeleyebileceği belirtilmiştir. Bu noktada, bağımsız denetimi yürütenlerin denetlenen işletmeye danışmanlık hizmeti vermesinin sakıncalarına değinmekte fayda bulunmaktadır. Zira Enron olayında, en çok tartışılan konu danışmanlık gibi denetim dışı hizmetlerden alınan ücretlerin, denetim faaliyeti karşılığında alınan ücretten fazla olmasıdır. Söz konusu dönemde;

- Enron tarafından denetim faaliyetleri karşılığında 25 milyon dolar ödenirken danışmanlık hizmeti için 27 milyon dolar ödemesi,
- Disney firması tarafından bağımsız denetim faaliyeti karşılığında 8,7 milyon dolar ödenirken danışmanlık hizmeti için 32 milyon dolar ödeme yapılması

en çok tartışılan konulardan olmuştur (Pehlivanlı, 2010, s. 22). Bu çerçevede 2002 yılında çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası, bağımsız denetim faaliyeti yürütenlerin bağımsızlığını zedeleyecek nitelikte iş ve işlemlerin yapılmasını yasaklamış ve denetim dışı hizmet sunulmasına yönelik kısıtlamalar getirmiştir. Hukuki danışmanlık, yatırım danışmanlığı ve yatırım bankacılığı hizmetleri, yönetim fonksiyonları ve insan kaynakları hizmetleri, şirket değerlendirme hizmetleri, finansal bilgi sistemlerinin tasarımı ve uygulanmasına yönelik hizmetler bağımsız denetim kuruluşunun denetlenen kuruma veremeyeceği hizmetler arasında sayılmıştır (Temel, 2008, s. 85).

Türk hukuk sisteminde de bağımsız denetim faaliyeti yürüten kuruluşların denetim dışında sunamayacakları hizmetlere ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Kavut vd. tarafından 2009 yılında yapılan çalışmada bağımsız denetçinin bağımsızlığını koruyabilmesi için denetlenen kurumla arasında herhangi bir danışmanlık ilişkisinin bulunmamasının bir zorunluluk olduğunu belirtmişse de, 6102 sayılı TTK’nın 400’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasına göre; bağımsız denetim hizmeti verilen işletmeye vergi

danışmanlığı ve vergi denetimi konularında danışmanlık hizmeti sunulabileceği ancak bunun dışındaki konularda danışmanlık verilmesinin yasaklandığı görülmektedir.

TDS’de bağımsız denetçilerin sunabilecekleri danışmanlık hizmetlerine ilişkin 6102 sayılı TTK’ya göre daha detaylı bir düzenleme yapılmıştır.² Bazı kurallar, kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ile diğer kuruluşlar için ayrı ayrı belirlenmiştir. TDS, “yasal ve idari beyannamelerin müşteri onayı için hazırlanması, müşterinin talimatlarına uygun bir şekilde söz konusu beyannamelerin sunulması, yasal beyannamelerin verilme tarihlerinin izlenmesi ve bu tarihler konusunda denetim müşterisine tavsiye verilmesi” işlemlerinin idari hizmetler kapsamında olduğu, dolayısıyla bu konularda danışmanlık hizmeti verilebileceği kurala bağlanmıştır.³ TDS, vergi danışmanlığı konusunda ise şu hükümlere yer vermiştir:⁴

“... Vergi beyannamesinin hazırlanmasına ilişkin hizmetler; ödenecek verginin hesaplanması dâhil olmak üzere, ilgili vergi idaresine sunulması gereken bilgilerin (genellikle standart formlar kullanılarak) hazırlanması ve tamamlanması suretiyle müşterilerinin vergi raporlama yükümlülüklerine yardımcı olmayı içerir. Bu tür hizmetler, aynı zamanda, (benimsenen yaklaşım için açıklama yapılması ve teknik destek sunulması dâhil) geçmiş işlemlere ilişkin vergi beyannamelerinin düzeltilmesi konusunda danışmanlık yapılmasını ve vergi idarelerinin ilave bilgi ve analiz istedikleri durumlarda müşteri adına dönüş yapılmasını içerir. Vergi beyannamesinin hazırlanmasına ilişkin hizmetler, genellikle tarihi bilgiler üzerinden yapılır ve esas olarak tarihi bilgilerin, örnek olaylar ve yerleşik uygulamalar da dâhil olmak üzere yürürlükteki vergi mevzuatı kapsamında incelenmesinden ve sunulmasından oluşur. Ayrıca, vergi beyannameleri, vergi idaresinin uygun gördüğü her tür gözden geçirme veya onaylama sürecine tabidir. Dolayısıyla yönetim, önemli muhakemeler de dâhil beyannamelere ilişkin sorumluluğu üstlenirse, bu hizmetlerin sunulması genel itibarıyla bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturmaz. ...”

TDS’nin bu hükümlerine ilave olarak belirlediği genel kurala göre, vergi danışmanlığı hizmetlerinin sonucunun finansal tablolarda önemli bir etkiye sahip olması durumunda, bağımsız denetim kuruluşu ve personelinin bağımsızlığı zedelenecektir. Zira finansal tabloların bağımsız denetim kuruluşu tarafından denetlenmesi “kendi

² Söz konusu düzenlemeler TDS Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardının 290.154 no.lu standardı ile başlamakta, 290.214 no.lu standardı ile son bulmaktadır.

³ Detaylı bilgi için bkz. TDS Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı 290.163 no.lu standart

⁴ Detaylı bilgi için bkz. TDS Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı 290.179 no.lu standart

kendini denetleme” riskini ortaya çıkaracaktır. Bu sebeple, bahsedilen durumlarda vergi danışmanlığı hizmetinin verilmesi yasaklanmıştır.

1.6.2.2. İç Denetim

Bağımsız denetim faaliyeti işletmenin yalnızca finansal tabloları ile faaliyet raporu üzerinde yoğunlaşması nedeniyle işletmenin faaliyetleri, iş süreçleri, iç kontrol ve risk yönetim faaliyetleri, bilgi sistemleri ile başarı performansı gibi faktörlerin denetimi, iç denetimi zorunlu kılmaktadır. İç denetim, işletmenin kendi bünyesinde görev yapan denetim personeli tarafından gerçekleştirilen denetimdir. Bağımsız denetim ve kamusal denetime göre daha geniş kapsamlı olan iç denetim faaliyeti, belirli bir konu ile sınırlandırılmaz. İç denetçiler işletme nezdinde faaliyet ve uygunluk denetimi yapabileceği gibi finansal tablolar denetimi gerçekleştirmeleri de mümkündür. Zira işletmenin üst yönetimi tarafından görevlendirilen iç denetçiler, yönetimin talebi doğrultusunda ve ilgili mevzuat izin verdiği ölçüde her türlü denetim faaliyetini gerçekleştirmeye yetkilidir.

Uluslararası İç Denetim Standartlarında iç denetim faaliyeti şu şekilde tanımlanmıştır (IIA, 2016, s. 26):

“İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur”.

İç denetim faaliyeti her ne kadar işletmenin bünyesinde görevli personel tarafından yürütülse de, söz konusu denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı esastır. Nitekim Uluslararası İç Denetim Standartlarına göre iç denetim personeli görevini ifa ederken objektif davranmalı, her türlü önyargıdan ve çıkar çatışmasından kaçınmak zorundadır. Ayrıca söz konusu standartlarda, iç denetim faaliyetlerini yürüten birim yöneticisinin uygun bir yönetim kademesine bağlı olması zorunluluğu getirilmiştir.

İç denetimin en önemli fonksiyonlarından birisi, bağımsız denetim ve kamusal denetim öncesi bir hazırlık niteliğinde olmasıdır. Bağımsız denetim veya kamusal denetim sonucunda tespit edilecek eksikliklerin ve işletmenin maruz kalacağı yaptırımların önlenmesi iç denetim faaliyetlerinden beklenen en önemli faktördür. Zira

Uluslararası İç Denetim Standartları tarafından yapılan iç denetim tanımı dikkate alındığında, bağımsız denetim ve kamusal denetimden farklı olarak iç denetimin “kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak, kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmak” amacı bulunmaktadır. Bu yönüyle iç denetim yol gösterici ve işletmenin faaliyetlerini destekleyici niteliğe sahiptir.

İç denetim ile bağımsız denetim faaliyetleri, denetimin amacı bakımından birbirinden ayrılmaktadır. İç denetimin temel amacı işletmenin performansı, verimliliği ve kârlılığı bakımından daha iyi bir konuma getirmektir. Ancak bağımsız denetimin amacı işletme paydaşlarının çıkarlarını korumaktır (Yılancı, 2015, s. 14).

İç denetim faaliyetlerinin diğer bir fonksiyonu, dış denetim faaliyetlerine güvence oluşturmaktır. İşletme nezdinde nitelikli ve güvenilir bir iç denetim sisteminin varlığı halinde, bağımsız denetim ve kamusal denetim unsurları iç denetim faaliyetlerinin sonuçlarını referans olarak dikkate alabilmektedir (Aslan, 2003, s. 71). Nitekim Uluslararası Denetim Standartları 610’a göre, bağımsız denetçilerin iç denetim çalışmalarından faydalanabileceği belirtilmiştir.

Türk hukuk sisteminde, 6102 sayılı TTK’da doğrudan iç denetim faaliyetine ilişkin hüküm bulunmasa da 366’ncı maddenin 2’nci fıkrasında;

“... Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir. ...”

hükmüne yer verilerek, iç denetim faaliyeti teşvik edilmiş ancak zorunlu tutulmamıştır. Söz konusu Kanun’un 398’inci maddesinde ise iç denetimin, bağımsız denetim faaliyetlerinin sorumluluğu altında olduğu belirtilmiştir. 378’inci maddede riskin erken saptanması amacıyla uzman bir komite kurulmasından bahsedilmiş ve şu hükümlere yer verilmiştir.

“... Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. ...”

İç denetim faaliyetinin önleyici niteliği dikkate alındığında, riskin erken saptanması komitesi bu yönüyle iç denetim fonksiyonu ile benzerlik gösterse dahi iç denetim mekanizması daha geniş bir kapsamı ifade ederken riskin erken teşhisi komitesi yalnızca risklere veya riskli alanlara odaklanmıştır (Şahin, 2016, s. 290). Sonuç olarak 6102 sayılı TTK’da iç denetim faaliyetlerini zorunlu tutan bir hükme yer verilmemiştir.

5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nun 29’uncu maddesi gereği, bankalar maruz kaldıkları risklerin izlenmesi ve kontrolünün sağlanması amacıyla iç denetim sistemi kurmak zorundadır. Bu çerçevede bankaların faaliyetlerinin yasal mevzuata, ana sözleşmeye, bankaların iç mevzuatına ve bankacılık ilkelerine uygunluğu, banka müfettişleri tarafından denetlenmektedir. Ayrıca söz konusu Kanun’un 24’üncü maddesi gereğince, iç denetim biriminin faaliyetlerini izleyen bir denetim komitesi kurulması da bankalar için zorunluluktur.

Sermaye piyasası mevzuatında iç denetim faaliyetleri dolaylı olarak yer almıştır. SPK tarafından yayımlanan II-17.1 seri no.lu Kurumsal Yönetim Tebliği’nde yer alan 4.5.9. no.lu kurumsal yönetim ilkesi, yönetim kurulu bünyesinde “Denetimden Sorumlu Komite” oluşturulmasını zorunlu kılmıştır. Denetimden sorumlu komitenin görevlerinden birisi de “iç denetim sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapmak” olarak belirtilmiştir.

1.6.2.3. Kamusal Denetim

Çeşitli kamu kurumlarında görev yapan denetim elamanları tarafından gerçekleştirilen bir denetim türüdür. Örneğin; vergi müfettişleri, sayıştay denetçileri, iş müfettişleri kamu adına denetim yapıp raporlarını ilgili birimlere sunmaktadırlar.

Kamusal denetimde denetleyen birime göre dikkate alınan hususlar değişmektedir. Vergi müfettişleri tarafından yapılan denetimlerde ağırlıklı olarak vergi mevzuatında yer alan hükümlere uyulup uyulmadığı denetlenirken; sayıştay denetçileri tarafından yapılan denetimlerde kamu kurum ve kuruluşlarının, başta harcamaları olmak üzere, finansal işlemlerinin ilgili mevzuata uygun olup olmadığı denetlenmektedir. İş müfettişleri tarafından ise işin yürütümü veya iş sağlığı ve güvenliği yönünden denetimler yapılmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

TAM TASDİK DENETİMİ VE BAĞIMSIZ DENETİM

Çalışmanın önceki bölümünde denetim türleri kapsamında yer verilen denetim faaliyetlerinden tam tasdik denetimi ve bağımsız denetimin teorik çerçevesi bu bölümde oluşturulacaktır. Her iki denetim türünün yasal dayanakları, denetimin konusu ve kapsamı, fonksiyonu ve katkıları ile denetim süreçlerinin sırasıyla açıklanacağı bu bölümde, nihai olarak bağımsız denetim kavramı kapsamında ele alınması gereken KGK hakkında bilgilere de yer verilmiştir. Bu çerçevede izleyen başlıklarda öncelikle tam tasdik denetimi, ardından bağımsız denetim konusu ele alınmıştır.

2.1. Tam Tasdik Denetimi

Tam tasdik denetimi, denetimi gerçekleştiren taraf açısından bağımsız denetim kapsamında değerlendirilmekte, denetimin konusu ve amacı bakımından ise bir uygunluk denetimi niteliğindedir. İzleyen başlıklarda tam tasdik denetimi kavramı, yasal dayanağı, tam tasdik denetiminin niteliği, amacı ve vergi denetimine katkıları, denetimin kapsamı ve sürecine ilişkin bilgiler verilmiştir.

2.1.1. Tam Tasdik Denetimi Kavramı ve Yasal Dayanağı

Sözlük anlamı itibarıyla “doğrulama”, “onay” ve “onaylama” anlamlarına gelen tasdik (TDK, t.y.), yasal dayanağını 3568 sayılı Kanun’dan alan bir denetim türünü ifade etmektedir. 3568 sayılı Kanun’un 2’nci maddesinde YMM’lerin görevleri arasında sayılan tasdik çerçevesi aynı Kanun’un 12’nci maddesinde çizilmiştir. Söz konusu mevzuat hükmüne göre, işletmelerin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygun olduğu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğine dair yalnızca YMM’ler tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyeti “tasdik” olarak adlandırılmıştır. Tasdik, 3568 sayılı

Kanun'a dayanılarak çıkarılan Tasdik Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesinde ise daha detaylı bir şekilde tanımlanmıştır:

“Tasdik, gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır”.

3568 sayılı Kanun, işletmelerin mali tablo ve beyannamelerinin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilkelerine ve standartlarına uygun olup olmadığına yönelik incelemenin “tasdik” olduğunu belirtmesine rağmen Tasdik Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesinde tasdik kapsamına giren belge ve konuların gerçeği yansıtıp yansıtmadığına yönelik denetim “tasdik” olarak nitelenmiştir. Ancak her iki mevzuat hükmünün ortak yönü tasdik denetiminin denetleme ilke ve standartlarına uygun yapılması gerektiğidir. Bu bakımdan her iki mevzuat hükmü tasdik denetimi yetkisi verilen YMM'lere bir sorumluluk yüklemektedir.

3568 sayılı Kanun ve alt düzenlemeler kapsamında, tasdik denetimi iki farklı şekilde ele alınmıştır. İlki “tam tasdik”, diğeri ise “kısmi tasdik”tir. 18 sıra no.lu SM, SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği hükümlerine göre tam tasdik işleminin, “yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili bölümleri ile mali tablolar ve bildirimlerin uygun kısımları, YMM tarafından imzalanıp mühürlenmesi ve tasdik raporu düzenlenmesi” suretiyle yerine getirileceği belirtilmiştir. Kısmi tasdik ise, mükellefler tarafından vergi mevzuatında yer alan birtakım muafiyet ve istisnalardan faydalanmak amacıyla yaptırılan ve yalnızca belirlenen konuya münhasır olan incelemelerdir.

Tasdik denetimini esasen muhasebe ilke ve standartları ile vergi mevzuatının birlikte dikkate alındığı, vergi beyannamesi ile finansal tabloların bir arada incelemeye tabi tutulduğu bir denetim türüdür. Bu yönüyle tasdik denetimini mali tabloları kapsayan bir vergi denetimi olarak tanımlamak mümkündür.

3568 sayılı Kanunun genel gerekçesinde YMM'lere tanınan beyan tasdiki yetkisinin oldukça önemli olduğu belirtilen tasdik denetimini, başka ülkelerde örnekleri

olsa da tüm yönleriyle ele aldığımızda ülkemize özgü bir uygulama olarak değerlendirmek mümkündür (Cangir, 2004, s. 27).

2.1.2. Tam Tasdik Denetiminin Niteliği, Amacı ve Vergi Denetimine Katkıları

3568 sayılı Kanun'un genel gerekçesinde, beyan tasdikinin YMM'ler tarafından gerçekleştirilmesi sonucunda kamu idarelerinin denetim yükünün hafifleyeceği, zira kamu kurumlarına sunulan beyanların bu konuda uzman YMM'ler tarafından gözden geçirilmiş olması, onları anlaşılması ve incelenmesi kolay belgeler haline getireceği belirtilmiştir. Bu itibarla tasdik denetiminin esas amacı, kamu kurumlarının vergi denetimi bakımından iş yükünü azaltmaktır. Nitekim 3568 sayılı Kanun'un genel gerekçesinde, YMM müessesesinin getiriliş amacı;

- Maliye ve Gümrük Bakanlığının vergi denetimi konusundaki ağır yükünü hafifletmek,
- Türk vergi sisteminin yozlaşmasına engel olmak,
- Vergicilik ve işletmecilik sahasında güven ve ahlak unsurunun gelişmesini temin edebilmek,
- Vergi kanunlarının uygulanmasından doğacak uyuşmazlıkları en az düzeye indirebilmek

olarak açıklanmıştır. Dolayısıyla kamu otoritesi vergi denetimine ilişkin yetkisini kısmen YMM müessesesine devretmiş ve bu yetkisini YMM müessesesi ile paylaşmıştır.

3568 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesi ve Tasdik Yönetmeliği'nin 12'nci maddesi hükümleri gereğince, YMM'ler tarafından tasdik edilmiş mali tablolar, konu ve belgeler tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilmektedir. Tasdik edilmiş belgelerin "incelenmiş belge" olması, VUK kapsamında birtakım ayrıcalıklardan yararlanmasının önünü açmaktadır. VUK'un mükerrer 227'nci maddesi hükmüne göre, YMM'ler tarafından düzenlenen tasdik raporunu ibraz eden mükellefler vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanabilmektedir.

18 sıra no.lu SM, SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği hükümlerine göre, YMM ile tasdik sözleşmesi gerçekleştiren mükelleflerin hesapları ihbar, şikâyet, karşıt inceleme ve Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen haller dışında incelemeye tabi tutulmamaktadır. Diğer bir ifadeyle tasdik işlemi genel anlamda, mükellefin vergi beyannamesi ve ekinde yer alan mali tablolarının kamu otoritesine bağlı vergi denetim personeli tarafından incelenmiş gibi kabul edilmesini sağlamaktadır. Bu yönüyle tasdik denetimi, YMM ve mükellef tarafından kamu otoritesine verilmiş bir güvence niteliğine sahiptir. Nitekim Tasdik Yönetmeliği'nin 5'inci maddesinde de tasdik amacını, "vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde güveni hâkim kılmak" olarak açıklamıştır.

25 sıra no.lu SM, SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği hükümlerine göre, yeniden değerlemeye esas alınan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerleri üzerinden amortisman ayırabilmeleri için söz konusu işlemlerin YMM tarafından tasdik edilmesi şarttır (her ne kadar enflasyon düzeltmesi uygulamasıyla güncelliği kalmasa bile enflasyon düzeltmesi uygulaması için gereken şartların oluşması halinde yeniden benzer şekilde gündeme gelmesi mümkündür). Aynı kapsamda, kurumlar vergisi kapsamında yer alan birtakım istisnalardan ve belli bir tutara kadar tevkif edilen vergilerin iadesi de tasdik şartına bağlanmıştır. Ancak gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile eklerini tasdik ettiren mükelleflerin bahsedilen işlemler için ayrıca tasdik yaptırımlarına gerek bulunmamaktadır. Dolayısıyla tasdik genel anlamda mükelleflerin ihtiyarına bırakılmış bir uygulama olsa da birtakım muafiyet ve istisnalardan yararlanılması, bazılarında ise belirlenen tutarların aşılması halinde yararlanılabileceği için zorunlu bir niteliğe sahiptir.

KDV iadelerine yönelik esasların düzenlendiği KDV Genel Uygulama Tebliği hükümlerine göre, süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesinin mevcudiyeti halinde; bavul ticareti ve yolcu beraberli eşya ihracatından doğan iadelerde belirlenen limitlere göre, diğerlerinde ise miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu ve teminat aranmadan iade yapılır. Görüleceği üzere YMM ile tam tasdiki bulunan mükelleflerin iade talepleri, genel itibarıyla herhangi bir sınırlama olmaksızın ve herhangi bir teminat göstermelerine gerek kalmaksızın yerine getirilmektedir. YMM ile mükellef arasında imzalanan tasdik sözleşmesinin (tam tasdik diye adlandırılan denetim ve tasdik sözleşmesinden ayrı ilgili iadeye ilişkin yapılan tasdik/hizmet sözleşmesi) ibraz edilmesi halinde ise, iadeler yine belirli limitlere kadar incelemeye tabi tutulmadan

ve teminat aranılmaksızın gerçekleştirilmektedir. Bu itibarla YMM ile mükellef arasında yapılan tasdik sözleşmesi ile YMM tarafından düzenlenen tasdik raporu kamu otoritesine karşı bir garanti niteliğine sahiptir.

252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği hükümlerine göre, gelir ve kurumlar vergisinden yapılacak iadelerin 10.000 TL'yi aşan kısımları için tasdik raporu şartı aranmaktadır. Ancak iade tutarının 100.000 TL'yi aşması halinde, vergi incelemesi sonucunda veya teminat göstermek suretiyle iade yapılmaktadır.

Mükellefe sağladığı katkılara ilave olarak, tasdik denetimi kamu yararını ilgilendiren bir işlem olarak değerlendirilmektedir. Anayasa Mahkemesi'nin 12.11.1987 tarih ve E.1986/5, K.1987/7 sayılı kararında, YMM tarafından yapılan tasdik işleminin "kamu hizmeti" niteliğinde olduğuna karar verilmiştir. Söz konusu kararın gerekçesi aşağıda verilmiştir (Anayasa Mahkemesi, 1987):

"... Bu fıkralardan anlaşılacağı üzere yeminli mali müşavirler muhasebe, işletme, finans ve mali mevzuat konularında gerçek ve tüzel kişilere müşavirlik hizmeti verecekleri gibi, mükelleflerin vergi tarhına esas teşkil edecek mali tablolarını ve beyannamelerini, ilgili mali mevzuat, câri muhasebe prensipleri ve denetim standartları yönünden tasdik etmek, yani gelir ve gider kayıtlarının doğruluğunu ve mali mevzuat hükümlerine uygun işlendiğini, dolayısıyla beyan edilen vergi matrahının gerçek olduğunu onaylamak görev ve yetkisine sahip olacaklardır. Böyle bir düzenleme Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın mevcut vergi denetim personelinin sahip olduğu görev ve yetki ile donatılmaları, kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkisinin kullanılmasına engel teşkil etmeyecekse de yeminli mali müşavirler tarafından yapılacak bir tasdik işlemi, Bakanlıkça lüzum görülmedikçe Bakanlığın yetkili elemanlarınca incelenmiş belge niteliğine sahip olacaktır. Bu nedenle yeminli mali müşavirlerce yapılacak tasdik işlemi "kamu hizmeti" niteliğindedir. ..."

Mükellefin tasdik denetimine tabi tutulması, vergi kaybını önlemekte ve mükelleften tahsil edilmesi gereken gerçek vergi tutarının tahsil edilmesini sağlamaktadır. Nitekim Tasdik Yönetmeliği'nin 5'inci maddesinde, tasdik amacını açıklanırken "kamunun istifadesi" ifadesine vurgu yapılmıştır. Söz konusu hükme göre tasdik amacını, "mükelleflerin mali tablolarının yanıltıcı olmayacak biçimde eksiksiz ve gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesini sağlayarak kamunun istifadesine sunmak" şeklinde açıklanmıştır. Aynı kapsamda Tasdik Yönetmeliği'nin amacı belirtilirken, mükelleflerin hesaplarının doğru bilgi verecek şekilde tutulması ve mükelleflerin doğru

beyanda bulunmaları esasları üzerinde durulduğu görülmektedir. 213 sayılı VUK'un 134'üncü maddesinde de belirtildiği üzere vergi incelemelerinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve verginin tahsilini sağlamaktır. Tasdik denetimi bu kapsamda, vergi gelirlerinin tahsili ve en fazla vergi gelirinin sağlanması (Mert, 2014, s. 266), vergi gelirlerinin doğru hesaplanması ve vergide adalet prensibinin sağlanması (Abbasoğlu, 2014, s. 546) hususunda katkı sağlamaktadır.

Kamu otoritesi tarafından yıllar itibarıyla gerçekleştirilen vergi denetimi oranları incelendiğinde, tasdik denetimine olan ihtiyaç daha net anlaşılmaktadır. Ülkemizde beyan usulüne dayalı vergi sisteminde, vergi denetim oranları % 2 ile % 4 arasında değişmekte, büyük mükelleflerde dahi bu oran % 10-% 15 seviyelerinde gerçekleşmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2016, s. 46). Dolayısıyla mükelleflerin tamamına yakınından tahsil edilen vergi tutarı, yine mükellefin kendi beyanına göre belirlenmektedir. 2018 yılsonu itibarıyla kamu otoritesi tarafından vergi denetimine tabi tutulan mükellef sayısı 44.000 seviyesinde olup, toplam mükellefe oranı %1,63 seviyesindedir (VDK, 2018, ss. 45-46). Vergi mükelleflerinin çeşitli nedenlerle daha az vergi ödeme isteği dikkate alındığında, bu durumun vergi kayıplarının yaşanmasına sebep olacağı kanaati taşınmaktadır. Ayrıca vergi mevzuatının oldukça kapsamlı ve karmaşık olması denetim kapsamı dışında kalan mükelleflerin hatalı beyanda bulunmalarına yol açabilecektir. Nitekim 2018 yılında kamu otoritesi tarafından gerçekleştirilen vergi incelemeleri sonucunda 37 milyar TL, son üç yıl içerisinde ise toplam 100 milyar TL'ye yakın matrah farkının tespit edilmesi bu durumun en büyük kanıtıdır (VDK, 2018, s. 46). Bu noktada 2018 yılı istatistiklerine göre Türkiye genelinde yaklaşık 30.000 mükellefin tam tasdik denetimine tabi olduğu (Genç, 2019, s. 13) dikkate alındığında, tasdik denetiminin vergi kayıplarının önlenmesi ve doğru beyanda bulunulması konusunda katkı sağladığını söylemek mümkündür. Nitekim literatürde gerçekleştirilen bazı araştırma sonuçları, bu kanaati desteklemektedir. Çürük & Tüm tarafından 2011 yılında yapılan çalışmada, tasdik denetiminin vergi kaybını önlemede etkisinin bulunduğu; Demir tarafından 2004 yılında yapılan çalışmada, YMM denetiminin kayıt dışı ekonomiyi azalttığı ve vergi denetim yükünü hafiflettiği; Yılmaz tarafından 2007 yılında yapılan çalışmada, tasdik denetiminin vergi suçlarını önleme ve vergi gelirlerinin artmasında etkili olduğu, Ertürk tarafından 2007 yılında yapılan

çalışmada ise tam tasdik çalışmalarının vergi matrahlarında artış sağladığı⁵ sonucuna varmışlardır.

3568 sayılı Kanun ve alt düzenlemeler, tasdik denetimi kapsamında YMM müessesesine ciddi sorumluluklar yüklemiş olması, tasdik denetiminin mesleki özen ve dikkatle gerçekleştirilmesini gerektirmektedir. Zira denetime ilişkin yapılacak bir hata, YMM bakımından ağır yaptırımlara yol açacaktır. Bu açıdan tasdik denetiminin vergi denetimi konusunda asli bir fonksiyon yürüttüğünü söylemek mümkündür.

2.1.3. Tam Tasdik Denetiminin Kapsamı

Tam tasdik denetimi zorunlu olmayan, tamamen mükelleflerin ihtiyarına bırakılan bir denetim türüdür. Zira 18 sıra no.lu SM, SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliğinde, mükelleflerin, beyannameleri ile bunlara ekli tablolarını ve bildirimlerini diledikleri takdirde YMM'lere tasdik ettirebilecekleri belirtilmiştir. Aynı kapsamda 29 sıra no.lu SM, SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliğinde de mükelleflerin diledikleri takdirde tam tasdik hizmetinden yararlanabilecekleri belirtilmiştir. Bu çerçevede tasdik denetiminin kapsamı mükellef açısından değil, belgeler ve işlemler bakımından belirlenmiştir. İzleyen başlıklarda tasdiki yapılabilecek belgelere ve işlemlere yer verilmiştir.

2.1.3.1. Tasdiki Yapılacak Belgeler

Tasdik Yönetmeliği'nin 7'nci maddesinde tasdiki yapılabilecek konu ve belgelere yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Yönünden;

- Yıllık gelir vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler,
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü Maddesi ile ilgili olarak verilen muhtasar beyannameler,

⁵ Söz konusu çalışmada Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası yetkilileriyle yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bilgiler şöyle açıklanmıştır: “Genel olarak durum değerlendirilecek olursa “tam tasdik çalışmaları”nın Kurumlar Vergisi matrahlarında ortalama % 40, vergilerde de % 20’ ler düzeyinde net artışlar sağladığıdır. Gelir vergisi kesintisine gelince, kesinti 1995 Mayısında bir önceki yıla göre % 74,7 artarken tasdik uygulamasının yürürlüğe girdiği 1995 yılında bir önceki yıla göre % 105,3 artmıştır. Bu da gelir vergisi tevkifatında yaklaşık % 41 oranında bir artış olduğunu ifade etmektedir ki bunun en büyük nedeni tasdik uygulamasıdır” (s.116).

- Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80'inci Maddesi ve 82'nci Maddesi ile ilgili olarak verilecek münferit beyannameler,
- Geçici vergi bildirimleri.

Kurumlar Vergisi Yönünden;

- Yıllık kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler,
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24'üncü Maddesi uyarınca verilen muhtasar beyannameler,
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 22'nci Maddesi uyarınca verilen özel beyannameler,
- Geçici vergi bildirimleri.

Katma Değer Vergisi Yönünden;

- Katma değer vergisi beyannameleri ve ekleri,
- İade hakkı doğuran işlem ve belgeler,
- Maliye ve Gümrük Bakanlığınca gerek görülecek katma değer vergisine ilişkin diğer işlem ve belgeler.

Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden;

- 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10'uncu Maddesinin (a) bendi uyarınca yapılmakta olan servet incelemelerine konu olan bilançolar ve bununla ilgili beyannameler,
- Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin ve eklerinin incelenmesi, takdir işlemlerinin yapılması ve tasdiki.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yönünden;

- 6183 sayılı Kanun'un 48'inci Maddesi gereğince borcunun tecilini talep eden mükelleflerin dolduracakları "Erteleme ve Taksitlendirme Talep ve Değerlendirme Formları",
- 6183 sayılı Kanun'un 105'inci Maddesi gereğince verilen terkin beyanlarının incelenmesi ve tasdiki.

Damga Vergisi Yönünden;

- 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 18 ve 22'nci Maddeleri uyarınca makbuz karşılığı ödemeler için verilecek damga vergisi beyannameleri ile 19 ve 23'üncü Maddeleri uyarınca istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergileri ile ilgili olarak verilecek beyannameler.

Mali Mevzuatta Yer Alan Teşvik, İndirim, İstisna ve Muafiyetler Yönünden;

- Yatırım indirimi,
- Döviz kazandırıcı işlemlerde vergi istisnası,
- Yeniden değerlendirme,
- Stok değerlemesi,
- Eğitim, spor ve sağlık yatırımlarından elde edilen kazanç istisnası,
- Dernek, tesis, vakıf ve kooperatiflere muafiyet tanınması,
- Diğer teşvik, indirim, istisna ve muafiyetlerle ilgili işlemler.

Tasdik Yönetmeliği'nde tasdiki yapılabilecek konu ve belgeler söz konusu madde hükmünde sayılanlarla sınırlandırılmıştır (yukarıda sayılanlardan bazıları bugün için güncelliğini yitirmiştir). Diğer bir ifadeyle, bahsedilen konu ve belgeler dışında YMM tarafından tasdik yapılması mevzuat hükmüne aykırılık oluşturacaktır.

2.1.3.2. Tasdiki Zorunlu İşlemler

Tam tasdik denetimi mükellefler bakımından zorunlu tutulmamış olsa da, mükelleflerin vergi mevzuatında yer alan birtakım muafiyet, indirim ve istisnalardan faydalanabilmesi, YMM tarafından o konuya ilişkin tasdik raporu düzenlenmesi şartına bağlanmıştır. Tasdik denetimi bu yönüyle teşvik edici bir unsur niteliğini kazanmaktadır. Diğer yandan birtakım işlemler için belirlenen rakamsal sınırların aşılması halinde, bu işlemlere ilişkin tasdik raporunun düzenlenmesi zorunlu tutulmuştur. Söz konusu işlemlerin kapsamı 37 sıra no.lu SM, SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliğinde açıklanmıştır.

Tablo 2.1: KDV İadesinde Tasdik Raporu Şartı Aranan Rakamsal Hadler (2021)

KDVK Md. Hükümü	11/1a-1c	13/a 13/d	14	15/b	29/2
KDV İade Tutarı	930.000	930.000	930.000	930.000	1.860.000

Kaynak: 37 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği

KDVK'nın 11'inci Maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendi hükmü gereği, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri vergiden istisna tutulmuştur. Bu çerçevede 1 sıra no.lu SM, SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliğinde KDVK'nın 11'inci Maddesinin 1'inci fıkrasının (a) ve (c) bendi hükümleri kapsamında yer alan KDV iade tutarının 2021 yılı için 930.000 TL'yi aşması halinde, iadenin yapılabilmesi için tam tasdik sözleşmesi şartı aranmaktadır.

8 sıra no.lu SM, SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği hükümlerine göre, KDVK'nın 13'üncü Maddesi kapsamında yer alan araçlar, petrol aramaları ve teşvik belgeli yatırımlara ilişkin KDV iadesi ile 6 sıra no.lu SM, SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği hükümlerine göre, KDVK'nın 14'üncü maddesi kapsamında yer alan uluslararası taşımacılık hizmetlerine ilişkin KDV iadesinin 2021 yılı için 930.000 TL'yi aşması halinde iade işlemi, tasdik raporunun ibraz edilmesi halinde gerçekleştirilmektedir.

19 sıra no.lu SM, SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği'nde ise KDVK'nın 15'inci Maddesinde yer alan diplomatik istisnalara ilişkin KDV iadesinin 2021 yılı için 930.000 TL'yi aşması halinde, iade işleminin gerçekleştirilebilmesi, tasdik raporu şartına bağlanmıştır.

9 sıra no.lu SM, SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliğinde KDVK'nın 29'uncu Maddesinin 2'nci fıkrası hükmü kapsamında indirimli orana tabi teslim ve hizmetlere ilişkin KDV iade tutarının 2021 yılı için 1.860.000 TL'yi aşması halinde, iadenin yapılabilmesi için YMM tasdik raporunun ibraz edilmesi şarttır.

5 sıra no.lu SM, SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliğine göre, KVK kapsamında yararlanılan istisna (Örneğin Taşınmaz/Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası) tutarlarının 2021 yılı için 487.000 TL'yi aşması halinde, söz konusu kurumlar

vergi mükelleflerinin bu istisnalardan yararlanabilmeleri için vergi kapsamı dışında tutulan işlemlerini YMM'lere tasdik ettirmeleri zorunlu tutulmuştur.

252 seri no.lu GVK Genel Tebliği hükümlerine göre, tevkif yoluyla kesilen ve beyanname üzerinden mahsup edilemeyen vergilerin nakden iade taleplerinde tutarın 10.000 TL'yi aşması halinde, 100.000 TL'ye kadar olan kısmı (10.000-100.000 TL arası) mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş YMM tarafından düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilir.

Bunlar dışındaki bazı tam tasdik limitlerine ise günümüzde geçerliliği kalmadığı için değinilmemiştir.

2.1.4. Tam Tasdik Denetiminin Süreci

Tam tasdik denetiminin süreci, 02.01.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Tasdik Yönetmeliği'nde açıklanmıştır. Buna göre tam tasdik denetimi, ihtiyari bir denetim türü olması nedeniyle mükellefin tasdik talebi ve bu doğrultuda YMM ile mükellef arasında gerçekleştirilen tasdik sözleşmesiyle başlamaktadır. Ardından tasdik denetiminden beklenen faydanın sağlanabilmesi amacıyla müşteri işletmenin özelliklerinin araştırıldığı ve müşteri işletmenin tanındığı araştırma ve incelemenin planlanması aşamasına geçilmektedir. Esasen bu aşama fiili denetimin ilk aşamasıdır. Tasdik raporunun düzenlenmesiyle son bulan denetim süreci; kanıt toplama, denetim tekniklerinin uygulanması, hata ve hilelerin önlenmesi veya ortaya çıkarılması ile çalışma kâğıtlarının oluşturulması aşamalarından oluşmaktadır.

2.1.4.1. Tasdik Talebi

Tam tasdik, kanunen zorunlu olmayan bir denetim türü olduğundan, denetimin yapılabilmesi için ön şart, mükellefin bu konuya ilişkin talebinin bulunmasıdır. Dolayısıyla Tasdik Yönetmeliği'nin 9'uncu maddesine göre, tasdik kapsamına giren mali tablolar ve beyannameler ile diğer belgelerin YMM tarafından denetlenmesi ve tasdiki mükellefin talebi üzerine yapılmaktadır. Her ne kadar Tasdik Yönetmeliği'nin 9'uncu maddesinin 3'üncü fıkrasında "Mali tablolarının tasdiki zorunlu tutulan gerçek veya tüzel kişiler ..." şeklinde bir hükme yer verilmiş olsa da, böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır. 3568 sayılı Kanun ve alt düzenlemeler yürürlüğe girdiği ilk dönemlerde, belirli kriterlerin üzerinde kalan mükellefler için tasdik zorunluluğu

getirmiş ancak 30.07.1995 tarih ve 22359 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 18 seri no.lu SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği hükümleriyle bu zorunluluk yürürlükten kaldırılmıştır.

Gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi ile ekli mali tablolarını tasdik ettirmek isteyen mükellefler, tasdik talebini oluştururken YMM seçiminde mesleki bilgi ve tecrübe unsurlarını dikkate almak zorundadır. Diğer yandan önceki bölümlerde açıklandığı üzere, mükellefe birtakım avantajlar sağlayan tasdik denetiminin mükellef için ilave bir maliyeti de bulunmaktadır. Bu kapsamda, mükellef tarafından tasdik talebi oluşturulmadan önce tasdik denetiminin katkıları ile maliyetinin karşılaştırılması ve buna göre karar verilmesi önem arz etmektedir.

Tasdik talebini alan YMM’nin ise;

- Mali tablolarını tasdik edeceği mükellef hakkında gerekli araştırmaları yapması,
- Mükellef nezdinde daha önce tasdik denetimi yapan meslek mensubundan bilgi alması,
- Tasdik talebini kabul etmesi halinde üstleneceği risklerin tespitini yapması,
- Tasdik kapsamı ve programını belirlemesi

tasdik denetiminden beklenen faydanın sağlanması ve YMM’nin tasdik denetimi sorumluluğu kapsamında yaptırımlara maruz kalmaması açısından dikkat edilmesi gereken hususlardandır.

2.1.4.2. Tasdik Sözleşmesi Yapılması

6098 sayılı Borçlar Kanunu’nun ilk maddesinde sözleşme, “iki tarafın, belirli bir hukuki sonuca ulaşmak için karşılıklı ve birbirine uygun şekilde iradelerini açıklamaları” olarak tanımlanmıştır. Uluslararası denetim ilkeleri gereğince bağımsız denetim hizmetinin yazılı bir sözleşme çerçevesinde gerçekleştirilmesi esastır. Bu denetim ilkesi, AB ülkelerinde olduğu gibi Türkiye’de de geçerlidir (Yılmaz, 2004: 41). Bu kapsamda Tasdik Yönetmeliği’nin 10’uncu maddesinde de bağımsız denetim niteliğinde olan tasdik denetiminin yazılı bir sözleşmeye bağlanması zorunluluğu getirilmiştir. Söz konusu madde hükmünde düzenlenen tasdik sözleşmesine ilişkin esaslara göre,

- Tasdikın amacı, kapsamı ve varsa özel nedenleri,
- YMM tarafından verilecek hizmetin niteliği ve süresi,
- Tarafların sorumluluk ve yükümlülükleri,
- Mükellef tarafından ödenecek ücret

tasdik sözleşmesinde bulunması gereken asgari unsurlar arasında sayılmıştır. YMM Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliği'nin 24'üncü maddesinde tasdik işlemleri konusunda sözleşme yapılmasının zorunlu olduğu belirtilmiş, aynı Yönetmeliğin 25'inci maddesinde ise sözleşmede bulunması gereken hususlara yer verilmiştir. Bahsedilen Yönetmelik hükmüne göre, aşağıda belirtilen hususlara sözleşmede yazılı olarak yer verilmesi mecburidir.

- Tarafların açık adresleri, vergi daireleri ve vergi daireleri sicil numaraları,
- Yapılacak işlerin amaç ve kapsamı,
- Tarafların karşılıklı sorumluluk ve yükümlülükleri,
- Ücret tutarı ve ödeme şekli,
- Sözleşme yeri, tarihi ve süresi.

Bahsedilen mevzuat hükümlerinde sözleşmede asgari olarak yer verilmesi gereken hususlar büyük ölçüde benzerlik gösterse de YMM Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliğinde belirtilen hususların tasdik sözleşmelerinin yanında, taraflar arasında sözleşme yapılması zorunlu olan diğer işlemler için de geçerli olduğunu vurgulamakta fayda görülmektedir.⁶ Ancak Tasdik Yönetmeliği'nde belirtilen unsurlar yalnızca tasdik sözleşmeleri için geçerlidir.

Bakanlığa iletilen tasdik sözleşmelerinin şekil yönünden birbirinden farklılıklar içerdiği, sözleşmede yer alması gereken unsurların bir kısmına yer verilmediği, sözleşmede yer alan bilgilerin açık ve anlaşılır olmadığı gerekçesiyle 11 sıra no.lu SM, SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği çıkarılmıştır. Standart bir tasdik sözleşmesinin örnek olarak yer verildiği Tebliğ hükümlerine göre (uygulamada matbu olarak hazırlanmış sözleşmeler talep edildiğinde belli bir ücret karşılığında bağlı olunan oda

⁶ YMM Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliği'nin 24'üncü maddesi hükmüne göre, defter tutmak, süreklilik arz eden müşavirlik hizmeti, inceleme, tahlil ve denetim yapma ve bunlarla ilgili rapor ve benzerlerini düzenleme konularında da sözleşme yapılması zorunludur.

tarafından YMM'lere gönderilmektedir), YMM tarafından tahsil edilecek ücretin ödeme şekli, sözleşmenin süresi, tarihi ve yeri de sözleşmede yer alması gereken hususlardandır. Ayrıca tasdik konusunun sözleşmede belirtilmesi kapsamında standartlaşmayı sağlamak amacıyla söz konusu Tebliğ'de 9 farklı tasdik konusu belirlenmiştir.

Tasdik Yönetmeliği'nin 10'uncu maddesinin son fıkrası hükmüne göre, gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile eklerinin tasdikine ilişkin sözleşmelerin ilgili vergilendirme döneminin ilk ayı içinde düzenleneceği belirtilmiştir. Dolayısıyla özel hesap dönemi uygulayan mükellefler hariç, gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ile eklerini YMM'ye tasdik ettirmek isteyen diğer tüm mükellefler, her yıl Ocak ayında yıllık olarak tasdik sözleşmesi yapmak zorundadır. Ancak dönem ortasında faaliyete başlayan mükelleflerin tasdik talebinde bulunmaları halinde 18 seri no.lu SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği hükümlerine göre yılın geri kalan dönemi için tasdik sözleşmesi düzenlemeleri mümkündür. Bu durumda sözleşmenin faaliyete başlama tarihinden itibaren 1 ay içerisinde yapılması gerekmektedir. Geçerli bir tasdik sözleşmesine taraf olan YMM'nin süresiz olarak mesleği terk etmesi veya ölümü gibi durumlarda da mükellefin, geri kalan dönem için tasdik sözleşmesi yapmasına imkân tanınmıştır.

11 seri no.lu SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği'nde, mükellefin ilgili dönem hesapları vergi incelemesi tamamlanmadan, inceleme dönemi ve inceleme kapsamındaki konularla ilgili olarak YMM tasdik sözleşmesi düzenlenemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Taraflar arasında yapılan tasdik sözleşmelerinin birer örneği, 18 seri no.lu SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği hükümlerine göre, düzenleme tarihinden itibaren 1 ay içerisinde ilgili YMM tarafından bağlı bulunduğu meslek odasına gönderilmesi gerekmektedir. Söz konusu sözleşmelerin ilk sayfalarının birer örneği ise YMM odaları tarafından Bakanlığa gönderilecektir.⁷ Uygulamada bu bildirimler artık elektronik ortamda yapıldığı için ayrıca YMM odalarına ve Bakanlığa gönderilmemektedir.

⁷ Tasdik Yönetmeliği'nin 10'uncu maddesine göre, sözleşme tarihinden itibaren 15 gün içerisinde sözleşmelerin YMM tarafından Bakanlığa gönderilmesi zorunludur.

Tasdik sözleşmesinin süresi dolmadan feshedilmesi mümkündür. Ancak bu durumda iptal gerekçesinin yazılı olarak belirtilmesi ve feshedilen sözleşmenin fesih tarihinden itibaren 15 gün içerisinde Bakanlığa gönderilmesi gerekmektedir. Ancak sürekli denetimlerde yıllık beyannamelerin ve buna ekli mali tabloların beyan edileceği aydan önceki üç ay içerisinde tasdik sözleşmesi feshedilemez; yani özel hesap dönemi tayin edilenler hariç olmak üzere Gelir Vergisi mükellefleri için Kasım ayı sonu, Kurumlar Vergisi mükellefleri için ise Aralık ayı sonu fesih için son tarihtir. Tasdik sözleşmesinin feshi halinde çalışma notlarının ve gerekli tüm bilgilerin ilgili YMM tarafından, varsa tasdik işini devralan YMM'ye devredilmesi gerekmektedir.

2.1.4.3. Araştırma ve İncelemenin Planlanması

Tasdik sözleşmesinin düzenlenmesinden sonraki aşamada, YMM tarafından denetim süreci başlatılmaktadır. Denetleme, sürekli denetim ve dönem kapanışından sonra yapılan denetim olmak üzere iki farklı şekilde gerçekleştirilebilir. Sürekli denetim, mali tabloların kapsadığı dönemin başından itibaren yapılan denetimdir. Burada vurgulanması gereken husus, hangi tür denetimin yapıldığının tasdik raporunda açıkça belirtilmesi gerektiğidir.

Tasdik Yönetmeliği'nin 12'nci maddesi hükmü gereğince tasdik sözleşmesi, denetimi gerçekleştirecek olan YMM'ye birtakım yetkiler sunmaktadır. YMM, tasdik sözleşmesine dayanarak;

- Tasdik konusuyla ilişkili tüm defter, kayıt ve belgeleri gizli olsa dahi incelemek,
- Tasdik işlemiyle ilgilendiren tüm bilgileri yöneticilerden, iç denetçilerden ve diğer ilgililerden istemek,
- İşletmenin Yönetim Kurulu ve Genel Kurul toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda istenildiği takdirde tasdik faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak,
- Tasdik konusu husus ve tasdik sözleşmesinin içeriği belirtilmek suretiyle kamu otoritesinden tasdik konusuyla sınırlı olmak üzere bilgi istemek

yetkilerine sahip olmaktadır. Ayrıca sürekli denetim gerçekleştiren YMM, mükellef nezdinde kasa sayımı, stok tespiti, yılsonu envanter çalışmalarının denetiminden de sorumlu olmaktadır.

Tasdik çalışması, müşteri işletmenin özellikleri dikkate alınarak hazırlanır. Bu nedenle sürece başlarken, denetim standartlarının öngördüğü şekilde iyi bir planın yapılabilmesi için müşteri işletmenin faaliyet konusu ve faaliyetlerinin niteliği, faaliyet gösterilen sektörün özel durumları, uygulanmakta olan muhasebe politika ve prosedürleri dikkate alınmalıdır. Yinelenen tasdik çalışmasında bu bilgiler esasen büyük ölçüde bulunmaktadır. Bu bilgilerin cari dönem için güncellenmesi ve gözden geçirilmesi yeterli olmaktadır. Ancak yeni bir müşteri için planın hazırlanması daha zor ve karmaşık bir süreç olduğundan işletme hakkında daha yoğun bir araştırma yapılmasını gerektirmektedir (Yereli & Susmuş, 2009, s. 50).

Tasdik denetiminden beklenen faydanın sağlanabilmesi için planlama çalışmasının yapılması zorunludur. Planlama yapılırken, tasdik niteliği, kapsamı ve zamanlaması dikkate alınmaktadır. Tasdik Yönetmeliği'nin 13'üncü Maddesi hükmü gereğince planlama çalışmasının aşağıda belirtilen unsurları içermesi gerekmektedir:

- Tasdik hizmeti verilecek olan işletmenin tanınması amacıyla işletmenin organizasyon yapısı, iç kontrol sistemi, çalışma tarzı, üretim süreci ve iş akışı ile işletmenin içinde bulunduğu sektör vb. hususlarda gerekli araştırmaların yapılması,
- İşletmenin finansal yapısının ve önceki denetim sonuçlarının anlaşılması amacıyla mali tablolar, önceki döneme ait çalışma kâğıtları ve tasdik raporları, vergi inceleme raporları ve diğer işletme ile ilgili raporların gözden geçirilmesi,
- İşletmenin muhasebe politikasının incelenmesi; yayınlanan muhasebe standart ve ilkelerine uygunluğunun araştırılması,
- Tasdik çalışması sırasında YMM'nin talep edeceği bilgi ve belgelerin akışını hızlandırmak amacıyla bilgi alınabilecek ve verileri hazırlayacak olan işletme personelinin belirlenmesi ve bunlar arasında koordinasyonun sağlanması,
- Yazılı tasdik çalışma planının hazırlanması.

YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 53'üncü Maddesinde denetimin planlanması aşamasında ayrıca denetimde görev yapacak personel sayısı, denetim personeli arasındaki görev dağılımı, işletmenin iç kontrol biriminden yararlanma ihtiyacı ve denetimde ağırlık verilecek konular da planlama çalışması kapsamında yer almaktadır. YMM tarafından bahsedilen hususlar dikkate alınarak bir denetim programı hazırlanır ve denetim çalışmasına başlanır.

2.1.4.4. Denetim Süreci ve Teknikleri

YMM tarafından tasdik denetimine yönelik araştırmaların yapılması ve denetim planının oluşturulması sonucunda denetim faaliyetine fiilen başlanmaktadır. Tasdik raporunun düzenlenmesiyle son bulan denetim süreci;

- Tasdik Yönetmeliği'nin 14'üncü maddesi gereğince kanıt toplama,
- Tasdik Yönetmeliği'nin 15'inci maddesine göre denetim tekniklerinin uygulanması ve
- Tasdik Yönetmeliği'nin 16'ncı maddesi hükmü uyarınca hataların düzeltilmesi ve hilelerin ortaya çıkarılması ile çalışma kâğıtlarının oluşturulması aşamalarından oluşmaktadır.

YMM tarafından tasdik çalışmasının yürütülmesi sırasında tasdik konusu ve kapsamı ile ilgili yeterli miktarda güvenilir kanıtlar toplanmak zorundadır. Kanıt miktarının yeterli olup olmadığının belirlenmesinde, kanıtın nitelik ve nicelik açısından önemi; hatalı veya hileli olma riski, güvenilirliği gibi hususlar göz önünde bulundurulur.

Önemlilik, göreceli bir kavram olup, kanıtın önemi finansal tablolara ve bu tabloların kullanıcılarının kararlarına etki gücüne bağlıdır. Bir finansal tablo kaleminin hata ve hile içerme olasılığı arttıkça toplanacak kanıtın miktarı artacaktır. Güvenilirlik ise, toplanacak kanıt miktarına etki eder ve kanıt ne kadar fazla güvenilir ise toplanacak kanıt sayısı da o kadar azalacaktır. Bu anlamda yasal belgeler, güvenilirliği yüksek olan kanıtlar arasındadır (Tekin & Çelikkaya, 2016, s. 68).

Tasdik Yönetmeliği'nin 14'üncü maddesi hükmüne göre kanıt toplama amaç; tasdik konu ve kapsamı ile sınırlı olmak kaydıyla;

- Tüm varlık, kaynak, gelir ve giderlerin gerçek olup olmadığı ve bunlara ilişkin bütün işlemlerin doğru kaydedilip, kaydedilmediği,
- Mali tablolara yansıtılması gereken bütün işlem ve hesapların bu tablolarda gerçek şekliyle yer alıp almadığı,
- Varlıklara ilişkin hakların ve borçlara ilişkin yükümlülüklerin işletmeye ait olup olmadığı

yönünden fiili durum ve belgelerin esas alınarak araştırılmasıdır. Kanıtların hangi yöntem ve tekniklerle toplanacağına ilişkin kurallar Tasdik Yönetmeliği'nin 15'inci maddesinde belirtilmiştir. Bu yöntem ve teknikler aşağıda kısaca açıklanmıştır.

- **Sayım ve envanter incelemesi:** İşletme kayıtlarında gösterilen mevcut ve borçların ilgili mevzuat hükümlerinde öngörülen belgelerle doğrulanması, fiili ve kaydi envanterlerin yapılması işlemidir.
- **Belge incelemesi:** İşletme muhasebe kayıtlarının belgelere dayandırıldığına doğrulanması; ibraz edilen belgelerin gerçeği yansıtmadığının ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğunun araştırılmasıdır.
- **Bilgi toplama:** İşletme muhasebe kayıtları ve belgeler konusunda gerekli açıklığın olmadığı hallerde ilgililerden bilgi alınması; alınan bilgilerin tutanakla tespit edilmesidir.
- **Doğrulama:** İşletme kayıtlarında yer alan hususların ilgili üçüncü şahıslar nezdindeki defter ve belgeler üzerinde araştırılarak tespit yapılmak suretiyle doğrulanmasıdır.
- **Karşılaştırma ve puantaj:** Aralarında uygunluk bulunması gereken tutarların karşılaştırılması; toptan aktarmaların kontrolü, kayıt ve belge üzerindeki her türlü aritmetik işlemlerin doğruluğunun araştırılmasıdır.
- **Analitik inceleme:** İşletme hesap ve işlemlerinde ortaya çıkması gereken normal sonuçlarda, varsa sapmaların tespit edilmesi amacıyla, cari yıl hesaplarının aylık veya yıllık olarak randıman, verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanımı vb. bakımlardan; önceki yıl hesap ve işlemleriyle, kapasite raporlarındaki sonuçlarla, bütçe verileriyle veya sektör ortalamasıyla, teknolojik unsurlar dikkate alınarak oran ve trend analizi gibi

istatistiki yöntemler uygulanarak sonuçların olması gerekenlerle karşılaştırılması ve değerlendirilmesidir.

Bahsedilen denetim teknikleri, madde hükmündekilerle sınırlı olmayıp, YMM tarafından buna benzer denetim tekniklerinin uygulanmasına da izin verilmiştir. Diğer yandan denetim tekniklerinin tam tasdik denetimine hangi aralıklarla uygulanacağı YMM'nin inisiyatifine bırakılmıştır. Sürekli denetimlerde denetim tekniklerinin, hesapların niteliği ve hacmi dikkate alınarak tasdik raporunun düzenlendiği tarihe kadar uygulanması mümkündür. 18 sıra no.lu SM, SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği hükümlerine göre, YMM tarafından gerçek durumun tespit edilmesi amacıyla her türlü inceleme tekniğinin kullanılması ve gerekli her belgeden yararlanılması gerekmektedir. Zira beyanname tasdikinin temel amacı, ödenmesi gereken gelir ve kurumlar vergisinin doğruluğunu araştırmaktır.

29 sıra no.lu SM, SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği hükümleri ise kanıt toplama hususuna ilişkin ilave zorunluluklar getirmiştir. Buna göre;

- Tam tasdik hizmeti verilen mükellefin vergi yükümlülüklerini yerine getirmedeki genel durumu,
- Mal ve hizmet alış bedellerinin ödenme şekli,
- Mal ve hizmet alışlarının uzun süreli ve devamlı olarak aynı kişilerden yapılıp yapılmadığı,
- Tam tasdik hizmeti verilen mükellefin mal ya da hizmet satın aldığı kişilerin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ile bunlara ekli mali tabloların yeminli mali müşavirlerce tasdik edilip edilmediği veya bu amaçla yapılan ve devam eden bir sözleşmenin olup olmadığı hususlarının da denetim sürecinde dikkate alınması gerekmektedir.

Denetim sürecinde kullanılması gereken kanıt toplama ve denetim tekniklerinden birisi de karşıt incelemedir. Karşıt incelemenin amacı 29 sıra no.lu SM, SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği'nde şu şekilde açıklanmıştır:

“Karşıt incelemede amaç, tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasını sağlamak olup tam tasdik kapsamında yapılan karşıt incelemenin amacı kendisiyle tam

tasdik sözleşmesi yapılan mükellefin gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan matrah ve vergiye ilişkin tutarların doğruluğunu sağlamaktır”.

Örneğin, KDV iadesi işlemlerinde karşıt incelemenin amacı, iade ya da mahsup edilecek KDV tutarını doğru olarak belirlemek, tam tasdik kapsamında yapılan karşıt incelemenin amacı ise gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan matrah ve vergiye ilişkin tutarların doğruluğunu sağlamaktır.

Türkiye’deki vergi denetimi uygulamalarında, kamu otoritesi tarafından yapılan denetimlerde hem de YMM tarafından gerçekleştirilen tasdik denetimlerinde üzerinde durulan öncelikli husus, sahte belge incelemeleri veya içeriği itibarıyla yanıltıcı belge incelemesi olmuştur (Mert, 2014, s. 279). Sahte belge, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde var gibi gösterilerek düzenlenen belgedir. Bu anlamda, mal hareketi olmadan düzenlenen belge, belge düzenleme yetkisi olmayanlar tarafından düzenlenen belge ve başkası adına basılıp kullanılan belge birer sahte belge niteliğindedir. İçeriği itibarıyla yanıltıcı belge ise, gerçek bir işleme dayanmakla birlikte bunu mahiyet/miktar itibarıyla gerçeğe aykırı bir şekilde yansıtan belgedir. Kimlik ve adres bilgileri yanlış yazılan, vergi kimlik numarası hatalı olan, miktar ve fiyat bilgilerinin yanlış yazıldığı belgeler bu kapsamdadır (Tekin & Çelikkaya, 2016, s. 78). Dolayısıyla sahte belgede hem belge hem de içeriği gerçeğe aykırı iken, içeriği itibarıyla yanıltıcı belgede yalnızca içerik gerçeği yansıtmamaktadır. Bu kapsamda 27 sıra no.lu SM, SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği hükümleri gereği, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması ihtimalinin bulunduğu durumlar ile benzeri diğer şüpheli durumlarda karşıt incelemenin herhangi bir sınırlama olmaksızın işlemin gerçek mahiyeti anlaşılıncaya kadar devam ettirilmesi gerekmektedir.

VUK’un 256’ncı Maddesinde yapılan değişiklik sonucunda, tasdik konusu hesap ve işlemlerin tetkiki amacıyla YMM’lere üçüncü taraflardan belge isteme yetkisi verilmiştir. Söz konusu madde hükmünde karşıt inceleme yetkisine ilişkin düzenlemenin Bakanlık tarafından yapılacağı belirtilmiş, bu kapsamda 27 sıra no.lu SM, SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği yayımlanmıştır.

Karşıt inceleme, nezdinde inceleme yapılan mükellefin mal ve hizmet girişlerinin gerçek olup olmadığının, bu mal ve hizmetleri temin edenin kayıtları yoluyla araştırılmasıdır. Dolayısıyla karşıt inceleme, vergilendirme kapsamındaki bir işlemin iki

tarafli olarak ele alinip incelenmesidir (Tekin ve Celikkaya, 2016: 77). Karſit incelemede uyulacak esaslar 27 seri no.lu SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği'nde detayli olarak aıklanmiſtir. Tasdike konu edilen iſlemin gerçek mahiyetinin araſtirilmesi iſlemin özelliğine, mükellefe ve kullanılan denetim tekniğine göre farklılık göstermektedir. Bu nedenle karſit incelemenin yapılıp yapılmayacağı ve yapılacaksa hangi aſamaya kadar devam edileceği hususlarına karar verme yetkisi tam tasdik hizmetini veren YMM'ye aittir. Bununla birlikte hem tam tasdik denetiminde hem de KDV iadesi tasdikinde asgari olarak, tasdik iſinin yapıldığı mükellefe mal ve hizmet satan tarafların kayıtlarının incelenerek karſit inceleme yapılması (İhraç edilen mal ve hizmetlerde, imalatçının bir alt kademesine yani hammaddenin temin edildiği mükellef dahil karſit inceleme yapılması) YMM'nin yükümlülüğüdür.

Karſit inceleme yapılması genel kural itibarıyla YMM'nin inisiyatifine bırakılmıſ olsada, karſit inceleme yapılmasının zorunlu olduğu ve zorunlu olmadığı durumlar 27 seri no.lu SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliğinde aıklanmiſtir. Buna göre, KDV hariç tutarı 1.1.2021 tarihinden itibaren düzenlenen belgeler için 48.000 TL'yi aſmayan belgeler için karſit inceleme yapılması zorunlu değildir. Ancak, bir aylık dönemde bir mükelleften alınan mal ve hizmet alımlarının toplamının 1.1.2021 tarihinden itibaren düzenlenen belgeler için 142.000 TL'yi aſması halinde anılan mükellef nezdinde karſit inceleme yapılması gerekmektedir. Bununla birlikte, KDV iadesi tasdik iſlemlerinde indirilecek KDV'nin %80 veya daha fazlasına tekabül eden mal ve hizmet alımları ile ilgili karſit incelemelerin yapılması zorunludur. Genel ve katma bütçeli idarelerden, belediyelerden ve il özel idarelerinden veya en az %51 ya da daha fazla hissesi bu kurumlara ait olan kuruluſlardan yapılan mal ve hizmet alımları için yukarıdaki sınırlarla bağlı kalınmaksızın karſit inceleme yapılması zorunlu değildir.

Gelir idaresinin bilgisayar altyapısının geliſmesi, tüm mükelleflere iliſkin mal alıſ ve satıſlarıyla ilgili her ay gerekli formların alınması, KDV iadelerinde tüm belgelere iliſkin "İndirim Konusu Yapılan KDV Listesi"nin elektronik ortamda alınıp, sorgulamasının yapılıyor olması nedenleriyle YMM'lerin karſit inceleme yükümlülüğünün kaldırılmasına yönelik grſler (TÜRMOB, 2012, ss. 12-13) mevcut ise de, bu sorumluluk yürürlükteki mevzuatta devam etmektedir.

Tam tasdik denetiminde, hata ve hilelerin önlenmesi veya ortaya çıkarılması konusundaki temel sorumluluk işletme yönetimi ve YMM'ye aittir. YMM, tasdik konusu ve belgelerin ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğu ve gerçek durumu yansıtması yönünden önemli etkileri olabilecek hata ve hileleri düzeltecek veya ortaya çıkaracak şekilde planlamak ve yürütmekle yükümlüdür. YMM, tasdik konusu ve belgelerin doğruluğu ve gerçeği yansıtmasına olan olumsuz etkileri giderebilecek hata ve hileleri, düzeltme önerisiyle birlikte işletme yönetimine bildirir. İşletme yönetiminin bunları düzeltmesi halinde tasdik konusu belgeler tasdik edilir. Hataların düzeltilmesi istendiği halde, düzeltilmez ise veya hileli bir durumun tespiti halinde durum, bir raporla ilgili mercilere bildirilir. YMM Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliği'nin 57'nci Maddesi hükmünde, hata ve hilelerin düzeltilmesi teklifine rağmen düzeltilmezse bu durum YMM tarafından "olumsuz rapor" düzenlenerek ilgili mercilere bildirilmesi gerekmektedir.

Çalışma kâğıtlarının oluşturulması, tasdik raporu düzenlenmeden önceki son aşamadır. Çalışma kâğıdı, YMM tarafından denetleme yöntem ve teknikleriyle toplanan kanıt ve değerlendirmeleri sonucu ulaşılan kanaat içeren kâğıtlardır. Çalışma kâğıtlarının birtakım faydaları bulunmaktadır (Yereli & Susmuş, 2009, s. 57):

- Tasdik raporunun hazırlanmasına esas teşkil ederler,
- İç kontrol yapısının tanınmasına ve risklerin belirlenmesine yardımcı olurlar,
- Denetim çalışmalarının kesintisiz ve düzenli bir biçimde yürütülmesine olanak sağlarlar,
- Denetim sonrasında gerektiğinde YMM tarafından savunma aracı olarak kullanılırlar,
- Bilgi kaynağı olma nitelikleri vardır,
- Sonraki denetim çalışmasının planlanmasında katkı sağlarlar.

Bu kapsamda çalışma kâğıtları, YMM'nin mesleğini icra ederken kaliteli bir denetim yapıp yapmadığının ve denetim standartlarına ne ölçüde uyduğunun göstergesidir.

Tasdik Yönetmeliği'nin 17'nci Maddesi hükmüne göre, çalışma kâğıtlarının oluşturulması zorunludur. Çalışma kâğıtlarında bulunması gereken asgari unsurlar bahsedilen madde hükmünde ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliği'nin 56'ncı Maddesinde sayılmıştır. Çalışma kâğıtlarının en önemli fonksiyonu defter kayıtlarının ve buna göre düzenlenmiş mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ne ölçüde uygun hazırlanmış olduğu hususlarında güven yaratacak şekilde açıklık taşıyan belgeler olmasıdır. Çalışma kâğıtlarının, düzenlenmelerini izleyen yıldan itibaren 10 yıl süreyle; bu süre içinde hukuki ihtilafa konu olan dosyaların ihtilafın sonuçlanmasına kadar saklanması ve yetkili mercilerce istendiğinde ibraz edilmesi zorunludur.

2.1.4.5. Denetimin Sonuçlandırılması ve Raporlama

Tasdik denetiminin sonuçlandırılması ve raporlama süreci Tasdik Yönetmeliği'nin sırasıyla 18 ve 19'uncu maddelerinde açıklanmıştır. Çalışmanın önceki başlıklarında açıklanan süreçlerin tamamlanması sonucunda, YMM tarafından denetim sonuçlandırılır ve bir rapor hazırlanır. Söz konusu raporda YMM, bir bütün olarak ele alınan mali tabloların gerçeğe uygunluğu ve doğruluğu hakkında edindiği kanaatini; tespit olunan beyanların ilgili mevzuat hükümleri ve mali tablolar ile uyumlu olup olmadığı yolundaki görüşünü ortaya koymakla yükümlüdür. Sürekli denetlemeyi gerektiren tasdik raporlarında, mali tablo ve raporlar üzerinde doğrudan veya dolaylı etkisi olan veya olması muhtemel her türlü mevzuat aykırılıkları ve mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanıp hazırlanmadığı belirtilir.

YMM tarafından hazırlanacak raporun temel esasları Tasdik Yönetmeliği'nin 19'uncu Maddesinde açıklanmıştır. Buna ilave olarak, tasdik raporlarında yer alacak asgari konular ve rapor dispozisyonlarının çıkarılacak tebliğlerle belirleneceği hükmü yer almaktadır. Bu kapsamda Bakanlık tarafından 18 sıra no.lu SM, SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği yayımlanmıştır. Söz konusu Tebliğ'de tasdik raporunda yer alması gereken asgari unsurlar detaylı bir şekilde açıklanmış olup, rapor dispozisyonu örneği ise Tebliğ'in ekinde yer almıştır.

YMM tarafından beyannameleri tasdik edilecek mükelleflerle ilgili olarak, MSUGT'ye göre oluşacak ticari kârdan vergiye matrah olacak mali kâra geçişin doğruluğundan da sorumludurlar. Bu itibarla tasdik raporunda ticari kâra hangi

kalemlerin ilave edilerek ve hangi kalemlerin çıkartılarak mali kâra ulaşıldığı belirtilecektir. Tasdik raporunun sonuç kısmında, MSUGT'ye göre olması gereken ticari kâr ile vergiye esas mali kâr açıklanacak ve bu iki kalem arasında oluşan farklar net bir şekilde belirtilecektir. Ayrıca ödenmesi gereken vergi ve fonlar da hesaplanarak sonuç kısmına dâhil edilecektir. Kurumlar vergisi mükellefleri için hesaplanan asgari kurumlar vergisinin matrahı ve miktarı ile dağıtılacak kâr payı üzerinden tevkif edilmesi gereken vergiler de raporun sonuç kısmında yer alacaktır. Belirtilen hususlara ilişkin tasdik raporunda yer alan açıklamaların ayrıntılı olması zorunludur. Ayrıca tasdik edilen beyannamelerde yer alan bilgilerin doğruluğunun ve gerçeğe uygunluğunun ispatında kullanılacak ve delil olabilecek her türlü bilgi ve belgenin tasdik raporuna eklenmesi gerekmektedir.

2.2. Bağımsız Denetim

İşletmelerin finansal tablolarının ve diğer finansal verilerinin belirlenmiş standartlara uygunluğunu tespit amacıyla yapılan bağımsız denetim ile ilgili olarak izleyen başlıklarda bağımsız denetim kavramı ile yasal dayanağına, bağımsız denetiminin konusu ve kapsamı ile fonksiyonu ve katkılarına, bağımsız denetim standartlarına, bağımsız denetime tabi kuruluşlara ve bağımsız denetimin gözetimine ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

2.2.1. Bağımsız Denetim Kavramı ve Yasal Dayanağı

Denetim, denetimi gerçekleştiren denetçiye ve denetimin konusuna göre farklı sınıflara ayrılmaktadır. Önceki başlıklarda açıklandığı üzere, bağımsız denetimin temel konusu finansal tablolar olmakla birlikte “bağımsız denetim” kavramıyla vurgulanmak istenen, denetimin denetlenenden tamamen bağımsız ve denetlenen tarafla herhangi bir çıkar çatışması bulunmayan personel ve kuruluş tarafından yapılmasıdır. Bağımsız denetim, bir işletmenin yıllık finansal tablo ve diğer finansal verilerinin, tablo ve bilgiler için belirlenmiş kriterlere uygunluğunu ve doğruluğunu sağlayabilecek yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla yapılan denetim olarak tanımlanmaktadır (PWC, t.y.).

04.03.1996 tarih ve 22570 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” (Seri: X, No:16), bağımsız denetim kavramını 2’nci maddesinde

...Ortaklıkların ve sermaye piyasası kurumlarının kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtmayı yansıtmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre, defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesini ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanması...

şeklinde tanımlamıştır. Söz konusu Tebliğ, 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” (Seri: X, No: 22) ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni Tebliğ’in 4’üncü maddesinde bağımsız denetim kavramı şu şekilde tanımlanmıştır:

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

Önceki Tebliğ’den farklı olarak makul güvence kavramına vurgu yapılmış, denetçilerin makul güvence sağlamak amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtları toplaması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca finansal raporlama standartları ile denetim standartlarının yayımlanmış olması nedeniyle denetim sürecinde bu unsurların referans alınması gerektiği açıklanmıştır.

26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 4’üncü maddesinde, bağımsız denetimin tanımı yapılırken denetimin konusu, kapsamı ve amacına vurgu yapılmış, denetimin bağımsız gerçekleştirilmesine yönelik açıklamalar ise bahsedilen Yönetmelik’in 22’nci maddesinde yer almaktadır. Esasta bağımsızlık ve şekilde bağımsızlık kavramları gereği, bağımsız denetçinin mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden bağımsız olarak görüş açıklaması esastır. Aynı çerçevede, bağımsız denetçilerin denetlenen işletmenin karar alma mekanizmalarına katılmaları, denetlenen işletme ile iş ve ortaklık ilişkisine girmeleri, olağan ekonomik ilişkiler dışında borç ve alacak ilişkisine girmeleri yasaklanmıştır. Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nde bağımsızlığı zedeleme potansiyeline sahip örnek bazı durumlara da yer verilmiştir. Sonuç itibarıyla

“bağımsız denetim” kavramı incelenirken vurgulanması gereken ilk husus, denetim faaliyetini gerçekleştiren tarafın “bağımsızlık” olgusuna sahip olmasıdır. Nitekim UDS ve TDS’de de denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı temel etik kurallar arasında sayılmıştır.

Türk hukuk sisteminde bağımsız denetime ilişkin yasal çerçevenin, bu konuda ihtiyacın ortaya çıkmasıyla oluştuğu görülmektedir. Özellikle finansal piyasalarda faaliyet gösteren banka ve diğer finansal kuruluşlar, yurtdışından fon taleplerinin karşılanması amacıyla 1960’lı yıllarda finansal tablolarının bağımsız denetimine ihtiyaç duymuşlardır (Bezirci & Karasioğlu, 2011, s. 576). Zira fon arz eden tarafların, finansman sağladıkları kuruluşların borç ödeme kabiliyetinin ölçümünde, bağımsız denetim güvenilir bir kaynak niteliğine sahiptir. Diğer bir ifadeyle, bağımsız denetim kuruluşu tarafından denetlenen kuruluş hakkında verilecek olumlu rapor, fon talep eden işletmenin finansman bulma imkânını artıracaktır.

Bağımsız denetim ihtiyacının ortaya çıktığı 1960’lı yıllarda yürürlükte olan 6762 sayılı TTK’da ve ilgili diğer mevzuatta “bağımsız denetim” hakkında bir yasal düzenleme bulunmamaktaydı. Söz konusu yıllarda Türkiye’de bağımsız denetim faaliyeti, yurt dışında faaliyet gösteren bağımsız denetim kuruluşları tarafından gerçekleştirilmiştir⁸ (Bezirci & Karasioğlu, 2011, s. 576). Karma ekonomiden liberal ekonomiye geçişin gerçekleştiği 1980’li yıllar ise bağımsız denetim açısından dönüm noktası niteliğindedir. Uluslararası bankacılık sistemine dâhil olmak, uluslararası kuruluşların sağladığı finansman kaynaklarından faydalanabilmek ve yurt dışındaki iş ortaklarıyla finansal açıdan ortak bir dil yaratmak amacı bağımsız denetimin kültürünün yayılmasını sağlamıştır (Akan, 2014, s. 19). Bağımsız denetime yönelik yasal düzenlemelerin de ilk kez 1980’li yıllarda gündeme geldiği görülmektedir. Yasal çerçevenin çizilmesinde öncü sektör finansal sektör (sermaye piyasaları ve bankacılık sektörü) olmuştur. 1984 yılında 1211 sayılı TCMB Kanunu’nun 43’üncü maddesinde yapılan değişiklikle bankalara yönelik bağımsız denetim zorunluluğunun yasal temeli atılmıştır. Bu düzenlemeye duyulan ihtiyaç, 1980’li yılların ilk yarısında yaşanan banka

⁸ “Türkiye’de bağımsız denetim amacıyla kurulan ilk şirket Newberry idi. 1960’ların başında aynı isimli bir uzman tarafından Taksim’de büro açılmış, bir ara çalışanların sayısı elliye kadar ulaşmıştı. Ancak, iş hacmi yetersizliği nedeniyle Newberry 1960’ların sonunda bürosunu kapatmış ve Almanya’ya gitmişti. 1975 yılında ise Arthur Andersen İstanbul’da ilk ofisini açtı” (Güredin ve Adiloğlu, 2018: 8-9).

iflaslarıdır. (Güredin & Adiloğlu, 2018, s. 9) Ancak kanun seviyesinde yapılan bu düzenlemenin hayata geçirilmesi 1987 yılında çıkarılan yönetmelik çerçevesinde gerçekleşmiştir. 1211 sayılı TCMB Kanunu'nda yapılan değişikliğe dayanılarak 16.01.1987 tarih ve 19343 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren “Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ” ile bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin esaslar ve denetim elemanlarında aranacak asgari nitelikler düzenlenmiştir (Resmi Gazete, 1987a). 1987 yılında yayımlanan bu Tebliğ ile bağımsız denetim, bankacılık sektörü için zorunlu hale getirilmiştir (660 Sayılı KHK Gerekçesi, Genel Gerekçe: 2). Aynı yıl içerisinde, 13.12.1987 tarih ve 19663 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Yönetmeliği” ile sermaye piyasasında faaliyet gösteren kuruluşlar için de bağımsız denetim zorunluluğu getirilmiştir (Resmi Gazete, 1987b). Ancak söz konusu yasal düzenlemeler yalnızca sermaye piyasalarında ve bankacılık sektöründe faaliyet gösteren işletmelere yönelik olup, bağımsız denetimin reel sektör ve ülke genelinde bütüncül bir yapıya kavuşmasını sağlayacak bir düzenlemenin yapılması 2000’li yıllarda gündeme gelmiştir. Nitekim 2000’li yılların başlarına kadar bağımsız denetim mevzuatının çok parçalı bir yapı arz ettiği ve her düzenleyici otoritenin yetkili olduğu sektöre ait farklı düzenlemeler ve standartlar belirlediğine yönelik tespitler, Dünya Bankası tarafından Türkiye'deki muhasebe ve denetim alanındaki uygulamalar hakkında 2005 yılında hazırlanan Standartlara ve Kanunlara Uyum Raporunda (ROSC) da yer almıştır (Güredin ve Adiloğlu, 2018, s. 10).

Makroekonomik gelişmelerin etkisiyle yatırım yapılabilir bir ekonomik ortam ve yabancı yatırımcıların sermaye akışının hızlanması Türkiye’de bağımsız denetimin gelişimini hızlandıran unsurlardandır. Ayrıca 2006 yılında yürürlüğe giren ve finansal raporlar üzerinde yasal açıdan denetim gerçekleştiren denetçilerin sorumlulukları ve mesleki standartlarına yönelik hazırlanan AB Revize Sekizinci Direktifine⁹ uyum sürecine yönelik ülkemizde yapılan çalışmalar da, bağımsız denetim faaliyetlerinin yasal zemininin geliştirilmesinde öncü rol oynamıştır (Sevim vd., 2006, s. 50). Bu

⁹ Söz konusu yönerge (direktif), ilk etapta 1990 yılında yürürlüğe konulmasına rağmen 2000’li yıllarda muhasebe ve denetim alanında yaşanan uluslararası skandallar, AB’nin bu konuda daha detaylı bir düzenleme yapmasını gerektirmiştir. Bu amaçla, Revize 8 numaralı Direktif olarak bilinen 2006/43/EC sayılı Direktif kabul edilerek, 29.06.2006 tarihi itibarıyla yürürlüğe konulmuş ve üye ülkelere gerekli düzenlemeleri yapabilmeleri için iki yıllık bir geçiş süresi tanınmıştır (660 Sayılı KHK Gerekçesi, Genel Gerekçe: 1).

kapsamda 1999 yılında hazırlık çalışmalarına başlanan 6102 sayılı TTK 2012 yılında yasalasmıştır. 6102 sayılı TTK'da denetim konusunda yenilikler yapılmış ve ilk kez bağımsız denetim müessesesi oluşturulmuştur. Söz konusu Kanun'un 397-406'ncı maddeleri arasında, bağımsız denetimin konusu ve kapsamı, bağımsız denetim yapacak kuruluşlarda ve bağımsız denetim personelinde aranan şartlar, bağımsız denetçilerin yetki ve sorumlulukları, bağımsız denetimin yapılması zorunlu olan kuruluşlar, denetim raporu konularında olmak üzere oldukça detaylı düzenlemeler yapılmıştır. Bu itibarla 6102 sayılı TTK'nın söz konusu hükümleri, bağımsız denetim faaliyetlerinin sektör ve işletme ayrımı olmaksızın standartlaştırılması ve bütüncül bir hukuki yapıya kavuşturulması bakımından önemli bir yere sahiptir.

6102 sayılı TTK ile yasal düzenlemelerin yapılması, beraberinde 6223 sayılı Kanun ile KGK'nın kurulması ve 2012 yılı içerisinde Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin yayımlanmasını, bağımsız denetim faaliyetleri açısından yeni bir dönemin başlangıcı olarak kabul etmek mümkündür. Zira söz konusu düzenlemelerle sektör ve işletme ayrımı gözetmeksizin belirli kriterlere sahip tüm işletmeler için bağımsız denetim zorunluluğu getirilmiş ve bağımsız denetim standartlarının oluşturulması sağlanmıştır. Ayrıca bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetim personelinin yetkilendirilmesi ve bağımsız denetim faaliyetlerinin denetim ve gözetiminin tek bir elde toplanması da, denetimde standartlaşma açısından ayrı bir öneme sahiptir.

Sonuç itibarıyla Türk hukuk sisteminde, bağımsız denetim faaliyetlerinin yasal dayanağını temelde 6102 sayılı TTK hükümleri ile Bağımsız Denetim Yönetmeliği oluşturmakla birlikte 3568 sayılı Kanun, bankacılık mevzuatı ve sermaye piyasası mevzuatı çerçevesinde de yasal düzenlemeler yapıldığı görülmektedir.

2.2.2. Bağımsız Denetimin Konusu ve Kapsamı

Bağımsız denetimin konusunu, bu denetime duyulan gereklilik kapsamında incelemek uygun olacaktır. Uluslararası finansman kaynaklarına duyulan ihtiyaç, yabancı yatırımların ve sermaye dolaşımının artışı ve işletmelerin sermaye piyasasından fon temini amacıyla halka arzına yönelik uygulamalar, fon arz edenler tarafından finansman ihtiyacı duyan tarafların finansal yapılarının sağlamlığını denetleme ve borç ödeme kabiliyetlerini tespit etme isteğini doğurmuştur. Bu durumun tespiti ise ancak fon

talep eden veya yatırım yapılacak işletmelerin finansal tabloları üzerinde tarafsız, bağımsız ve mesleki bilgi ve tecrübeye dayanan bir denetimle mümkün olacaktır. Bu kapsamda bağımsız denetimin konusu genel olarak, işletmelerin finansal tablolarında yer alan bilgilerin gerçeğe uygunluğunun tespit edilmesi ve bu konuda denetçiler tarafından bir görüş oluşturulmasıdır.

6102 sayılı TTK'nın 398'inci maddesinde bağımsız denetimin konusu ve kapsamı belirlenmiştir. Bahsedilen madde hükümlerine göre denetimin konusunu, işletmelerin finansal tabloları ve yönetim kurulu tarafından hazırlanan yıllık faaliyet raporları oluşturmaktadır. Buna ilave olarak, envanter denetimi, muhasebe denetimi, TDS'nin öngördüğü ölçüde iç denetimin incelenmesi ve riskin erken saptanması komitesi tarafından hazırlanan raporlar da bağımsız denetimin kapsamında yer almaktadır. Denetim gerçekleştirilirken esas alınacak kıstaslar ise KGK tarafından belirlenen esaslar, TMS, Kanun ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümleridir.

6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK'ya dayanılarak çıkarılan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesinde bağımsız denetim;

“... Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması ...”

olarak tanımlanmıştır.

5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na dayanılarak çıkarılan Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik¹⁰ hükümlerinde bağımsız denetimin tanımı konusunda 660 sayılı KHK'ya atıfta bulunulmuştur. Bununla birlikte bankaların bağımsız denetiminin, bankaların hesap ve kayıt düzeni ile finansal tablolarının doğruluğu, güvenilirliği, TMS'ye ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamındaki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesinde olduğu belirtilmiştir. Ayrıca bankaların iç sistemlerinin, hesap ve kayıt düzeniyle ilgili birimlerinin ve muhasebe sistemlerinin incelenmesi de bankaların bağımsız denetiminin kapsamında yer almaktadır. Diğer

¹⁰ 02.04.2015 tarih ve 29314 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

yandan 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na dayanılarak çıkarılan “Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik” hükümlerine göre, bağımsız denetçilere bankalar bakımından ilave bir sorumluluk daha getirilmiştir. Söz konusu Yönetmeliğin 21’inci maddesi hükümlerine göre, bankaların bilgi sistemleri unsurları (yazılım, donanım, süreç, faaliyet) ile bankacılık faaliyetlerine ilişkin sistem ve süreçlerin denetimi de bağımsız denetim kuruluşları tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu çerçevede bankaların bağımsız denetimine ilişkin yasal düzenlemelerin büyük ölçüde 6102 sayılı TTK ve Bağımsız Denetim Yönetmeliği hükümleriyle aynı doğrultuda olduğu anlaşılmaktadır.

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na dayanılarak çıkarılan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No:22) hükümlerinde bağımsız denetim tanımı, 660 sayılı KHK’da yapılan tanım ile aynıdır.

Verilen mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, Türk denetim sisteminde bağımsız denetim faaliyetlerinin temel olarak işletmelerin finansal tablolarının ve faaliyet raporlarının belirlenen kıstaslara uygunluğunun incelenmesi kapsamında yapılandırıldığı görülmektedir.

2.2.3. Bağımsız Denetimin Fonksiyonu ve Katkıları

Bağımsız denetimin fonksiyonu ve katkılarını, bağımsız denetime duyulan ihtiyaç ve bağımsız denetimin önemi kapsamında incelemek uygun olacaktır. Denetimin önemini artıran faktörler, işletmelerin büyüklüklerinin artması, devlet müdahalelerinin çoğalması, işletme ile ilgili çıkar gruplarının artması ve bunların güç kazanmaları, rekabetin şiddetlenmesi ve hız kazanması, ekonomideki insanileşme eğilimleri olarak gösterilmektedir. Bu kapsamda bağımsız denetim faaliyetleri, sermayedarların, tüketicilerin, işletme personelinin, devlet otoritesinin, halkın ve rekabet eden firmaların çıkarlarını korumak amacıyla gerçekleştirilmektedir (Aktuğlu, 1983, s. 14-20).

Bağımsız denetimin temel konusu olan ve işletmenin finansal durumunu ve işlemlerini yansıtan finansal tabloların amacını,

- Yatırımcıların, kredi verenlerin ve diğer ilgililerin karar alma süreçlerinde faydalı bilgiler sağlamak,
- Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak,

- Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak

olarak açıklamak mümkündür (Çaldağ, 2007, s. 7). Bu kapsamda güvenilir bilgi sağlama, bağımsız denetimin en önemli işlevlerinden birisidir (Güredin, 2014, s. 3).

İşletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal raporların bilgi eksikliği, dikkatsizlik, ihmal veya hile sonucunda yanlış bilgiler içermesi finansal tablo kullanıcılarını¹¹ yanlış yönlendirecektir. Özellikle yöneticilerin kendileri veya işletmenin finansal durumuna yönelik olumsuz bir durumu gizlemek amacıyla finansal tablolar üzerinde değişiklik yapmaları, kendilerine veya üçüncü kişilere çıkar sağlamak amacıyla işletme kaynaklarını kullanmaları mümkündür. Her ne kadar finansal tabloların gerçeği yansıtması işletme yöneticileri tarafından da istenilen bir durum olsa da, zaman zaman bu amaçtan sapmaların yaşanması mümkündür. Bu noktada finansal tablo hazırlayıcıları ile finansal tablo kullanıcılarının çıkarlarının farklılaşması söz konusu olmaktadır.

Finansal tabloların tam anlamıyla gerçeği yansıtacak şekilde hazırlanması durumunda dahi finansal tablo kullanıcılarının bilgilerin doğruluğuna yönelik şüpheleri daima var olacaktır. Bu çerçevede, finansal tabloların incelenmesi konusunda mesleki bilgi ve tecrübeye sahip, işletme ile herhangi bir organik bağı bulunmayan, bağımsız ve tarafsız denetim personeli tarafından oluşturulan görüş, finansal tablo kullanıcılarını bilgilendirme fonksiyonu taşımaktadır. Bağımsız denetim bu açıdan özellikle işletmenin mevcut ve potansiyel yatırımcıları ile işletmeye finansman sağlayan tarafların işletmenin finansal yapısı hakkındaki bilgi ihtiyaçlarına cevap vermektedir. Bilgilendirme fonksiyonu, finansal tablo kullanıcılarının karar alma süreçlerinde de etkin rol oynamaktadır. Zira yatırım yapma, fon talep eden işletmeye finansman sağlama veya devam eden yatırımdan çekilme/vazgeçme gibi kararlar da bilgilendirme fonksiyonunun sonucunda ortaya çıkmaktadır (Güredin, 1983, ss. 22-23).

Bağımsız denetim, finansal tablo kullanıcılarının yanında işletmenin kendisini de koruyucu bir niteliğe sahiptir. İşletme yöneticileri tarafından dikkatsizlik, bilgi eksikliği veya hile amacıyla yapılan işlemler sonucunda işletmenin zarara uğraması söz konusu

¹¹ Seri XI No:25 sayılı “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ’de”, mali tablo kullanıcıları; “mevcut ve potansiyel yatırımcılar, çalışanlar, borç verenler, satıcılar, diğer ticari alacaklılar, müşteriler, devlet ve toplum” olarak sıralanmıştır.

olacaktır. Bağımsız denetim bu tür faaliyetlerin ortaya çıkarılması bakımından görev üstlenmekte ve işletmenin zarara uğraması önlenmektedir.

6102 sayılı TTK ve ilgili diğer mevzuat çerçevesinde bağımsız denetimin kapsamının geniş bir şekilde belirlenmesi, denetimin oldukça uzun bir süreç sonucunda tamamlanmasını gerektirmektedir. Bağımsız denetimi gerçekleştirenler süreç boyunca işletmeyi yakından tanımakta, işletmenin iş süreçleri, bilgi ve muhasebe sistemleri ve faaliyetleri hakkında geniş kapsamlı bilgi sahibi olmaktadır. İşletmenin tarafsız bir göz tarafından incelenmesini sağlayan bu durum, işletmenin bünyesinde mevcut olan ancak ilgili yöneticilerin farkında olmadığı sorunların çözümüne katkı sağlamaktadır (Urkan, 2015, ss. 30-31).

Bağımsız denetimin, işletme personeli ve yöneticilerinin suiistimal eğilimlerini azaltması bakımından da önemli bir fonksiyonu bulunmaktadır (Güredin, 1983: 22-23). İşletme yöneticileri veya personeli tarafından yapılacak potansiyel hukuka aykırı işlemlerin bağımsız denetim sonucunda açığa çıkacak olması, söz konusu kişilerin bu tür fiillerinin faaliyete başlanmadan önlenmesini sağlamaktadır.

Bağımsız denetim finansal tablo kullanıcılarına, işletmeye ve hissedarlara sağladığı katkıların yanında işletme yöneticilerinin de kendilerini aklamalarına imkân tanımaktadır (Kaval vd., 2015, s. 7). Zira finansal tablo kullanıcılarının her hal ve şartta var olan şüpheleri, işletme yöneticilerini zan altında bırakmaktadır. Ancak bağımsız denetim faaliyetleri sonucunda finansal tabloların gerçeğe uygun olduğu yönünde bildirilen görüş, işletme yöneticilerinin bağımsız denetim kapsamındaki faaliyetleri yasalara uygun yürüttüklerini garanti etmekte, onları bu konuda şüphelerden uzaklaştırmakta ve güvenilirliklerini artırmaktadır.

Türkiye’de bağımsız denetim ihtiyacının ortaya çıkmasına neden olan unsurlar da bağımsız denetimin katkılarını açıklamaya yardımcı olmaktadır. Yatırımların artması, yatırım yapılacak konuya ilişkin yeterli ve güvenilir bilgilendirmeyle mümkün olmaktadır. Bağımsız denetim yatırımcıların bilgi ihtiyaçlarını karşılamak suretiyle makroekonominin gelişmesine katkı sağlamaktadır. Yatırımcıların ve fon sahiplerinin yeterli bilgiye ulaşamadığı ekonomik yapılarda yatırımlar ve sermaye akımı yavaşlayacak, finansman kaynaklarına erişim zorlaşacaktır. Bu durum, üretimin yavaşlaması, işsizliğin artması, büyüme ve kalkınmanın gerilemesi gibi birçok

makroekonomik sorunu da beraberinde getirecektir. Zira piyasalara olan güven, bir ekonomik yapının gelişmesini sağlayan temel unsurlardandır. Güven ise ancak denetimle sağlanacaktır (Çelen, 2001, ss. 122-124).

Bağımsız denetim faaliyetleri kredi sisteminin etkin çalışmasına katkı sağlayan unsurlardandır. Zira finansal piyasalarda faaliyet gösteren bankaların kredi arzında dikkat edilen en önemli kriter işletmelerin borç ödeme kabiliyetleridir. Borç ödeme gücünün ölçümü ise finansal yapının analiziyle mümkündür. Bu noktada bağımsız denetime tabi tutulmuş finansal tablolar bankalar açısından bir referans niteliğindedir. Zira finansal piyasalardaki yüksek rekabet ortamı, bankaların kredi taleplerine en kısa sürede cevap vermelerini gerektirmekte, bu durum ise her kredi talebi üzerinde detaylı bir analiz yapılmasını engellemektedir. Diğer yandan amacına uygun gerçekleştirilen bağımsız denetim, bankaların kredi taleplerine yönelik doğru kararlar vermesine ve bankanın zarara uğramasının önlenmesine katkı sağlamaktadır. Zira borç ödeme kabiliyeti bulunmayan bir işletmeye tahsis edilen kredi, bankanın takibe dönüşüm oranının yükselmesine ve bankanın zarara uğramasına yol açacaktır.

Bağımsız denetim faaliyetlerinin devlet otoritesine de katkıları bulunmaktadır. Zira sağlıklı verilere dayanılarak yapılan planlama, kamu gelir ve harcamalarında, devletin teşvik, kredi politikalarında ve genel ekonomik politikalarda daha gerçekçi, etkili ve verimli olunmasında temel oluşturacaktır (Çelen, 2001, ss. 122-124). Diğer yandan bağımsız denetimin kamunun vergi gelirlerini artırmasında da etkili olduğu yönünde çalışmalar mevcuttur (Dede, 1995, ss. 51-52).

2.2.4. Bağımsız Denetim Standartları

Finansal tabloların bağımsız denetiminin önemi, denetim çalışmalarının belirli bir kaliteye sahip olmasını gerektirmektedir. Denetimin sübjektif kriterlere göre gerçekleştirilmesi, finansal tablo kullanıcıları, denetleyen ve denetlenen için ortak ölçütlerin olmaması mali tabloların iletişim fonksiyonunu yerine getirmesine engel olacaktır. Objektif ve ortak kriterler belirlenmediği takdirde denetim çalışmasının bir fayda sağlaması beklenemez (Bayazıtlı, 1991, s. 164). Bu kapsamda denetim sonuçlarının tüm taraflarca kabul görmesi, denetimin önceden belirlenen ve genel kabul görmüş kıstaslara göre yapılmasını gerektirmektedir. Bu sebeple, her denetçi ve denetim

kuruluşunun mesleğin icrasında uymakla yükümlü olduğu asgari unsurlar vardır ve bunlar denetim standartları olarak adlandırılmaktadır.

Bağımsız denetim standartları, denetim personelinin mesleki sorumluluğunu yerine getirmesine yardımcı olan ve denetim faaliyetlerinde yol gösteren ilkelere dir. Yürütülen denetimin uygun ve geçerli kabul edilebilmesi için denetçinin bu standartlardan ayrılmaması esastır (Güredin, 2014, s. 39).

Ticari hayatın ve sermaye piyasalarının küreselleşmesi ve bu küreselleşme sonucu sermaye birikiminin ve uluslararası sermaye akışkanlığının hızla artması, dünyada muhasebe ve denetim standartlarının uyumlaştırılması yolundaki çalışmaları hızlandırmıştır. Bu konuda en önemli görevi Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) üstlenmektedir. IFAC'ın komitelerinden biri olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) denetçilere kılavuz olan Uluslararası Denetim Standartlarını (ISA) oluşturup yayınlamaktadır (Güredin, 2014, s. 52). Bu kapsamda IAASB tarafından bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartlar yayımlanmaktadır.

Türkiye'de IFAC ve IAASB bünyesinde oluşturulan denetim standartlarını referans alarak Türkiye Denetim Standartlarını yayımlama görevi 6102 sayılı TTK'nın 88'inci maddesi hükmü ve 660 sayılı KHK ile KGK'ya verilmiştir. 26.12.2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde Türkiye Denetim Standartları;

“... 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dahil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler ...”

olarak tanımlanmıştır.

KGK tarafından yayımlanan ve TDS kapsamında yer alan bağımsız denetim standartları, “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı”¹² ile başlamaktadır. Etik kurallar, bağımsız denetim personelinin verdiği tüm hizmetlerde geçerli olan ve uymak zorunda olduğu ahlaki kurallardır (Kaval vd., 2015, s. 15). Etik kurallar; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış olarak

¹² 21.05.2015 tarih ve 29362 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

belirlenmiştir. Söz konusu Standartta etik kurallara uyma zorunluluğu şu şekilde belirtilmiştir;

“... 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 Kurallar’ı (Etik Kurallar veya Kurallar) gözetir ve bu Kurallara uygunluk sağlar. ...”

Etik Kurallar Standardı dışında Türkiye Bağımsız Denetim Standartları altı ana grup altında toplanmıştır (KGK, 2019, s. 2-4):

- Genel ilke ve sorumluluklar,
- Risk değerlendirmesi ve değerlendirilmiş risklere verilecek karşılıklar,
- Bağımsız denetim kanıtları,
- Başkalarının çalışmalarının kullanılması,
- Bağımsız denetimin sonuçları ve raporlama,
- Özel alanlar.

Genel ilke ve sorumluluklar başlığı altında temel olarak, bağımsız denetimin amacı, bağımsız denetçinin sorumlulukları, denetimde dikkate alınacak mevzuat hükümleri, bağımsız denetim sözleşmesinin şartları ve bağımsız denetimde kalite kontrol standartları düzenlenmiştir.

Risk değerlendirmesi ve değerlendirilmiş risklere verilecek karşılıklar başlığı altında genel itibarıyla bağımsız denetimin planlanmasına ilişkin süreçler açıklanmıştır. Bu aşamada, işletmeye ilişkin riskler ve belirlenen bu risklere karşı alınacak önlemler belirlenmiştir. Zira risk tabanlı denetimin, riskin değerlendirilmesi, riske karşı cevap verilmesi ve raporlama olmak üzere üç aşaması bulunmaktadır (Kaval vd., 2015, s. 157).

Bağımsız denetim kanıtları başlığı altında, finansal tabloların denetiminde hangi denetim kanıtlarının elde edilmesi gerektiği, denetçi görüşünün mantıklı kanıtlara dayandırılabilmesi için yeterli sayıda ve nitelikte denetim kanıtının elde edilebilmesi

için denetim işlemlerinin tasarlanması ve uygulanmasındaki denetçi sorumluluğu açıklanmıştır (Kaval vd., 2015, s. 246).

Başkalarının çalışmalarının kullanılması başlığı altında, bağımsız denetçinin görüş oluşturma sürecinde yararlanabileceği ve görüşünü destekleyebileceği dışsal kaynaklar hakkında bilgi verilmektedir. Bu çerçevede bağımsız denetçi, işletme bünyesinde görevli iç denetçilerin veya finansal tabloların hazırlanmasında uzman kişilerin çalışmalarından ve raporlarından faydalanmasına ilişkin esaslar belirlenmiştir (KGK, 2019, ss. 2-4). Ayrıca topluluk işletmeleri nezdindeki konsolidasyon çalışmalarında, işletme topluluğunda görevli birim denetçileri ile iletişim kurulması hususuna değinilmektedir (KGK, 2014, s. 37).

Bağımsız denetimin sonuçları ve raporlama başlığı altında, denetim sürecinin sonunda oluşturulan denetim görüşü, görüşün niteliği, kilit denetim konuları ve bağımsız denetim raporunda dikkat çekilen hususlara ilişkin esaslar belirlenmiştir. Bu başlık altındaki standartlar, finansal tablo kullanıcıları açısından ayrı bir öneme sahiptir. Zira finansal tablo kullanıcılarının finansal tabloları tam ve doğru olarak anlayabilmeleri için açıklanması gereken hususlar bu standartlarda düzenlenmiştir. Özellikle finansal tablolarda önemli yanlışlıkların varlığı, yeterli denetim kanıtı elde etme durumu ve karşılaştırmalı bilgiler gibi finansal tablo kullanıcılarına bilgi verilmesi amacını taşıyan kurallar bu standart altında toplanmıştır (Kaval vd., 2015, s. 399).

Özel alanlar başlığı altında ise, özel amaçlı bağımsız denetim faaliyetlerinde karşılaşılan özellikli durumlar açıklanmıştır.

2.2.5. Bağımsız Denetime Tabi Kuruluşlar

6102 sayılı TTK'nın tasarı aşamasında, Türkiye'de faaliyet gösteren tüm işletmelerin bağımsız denetime tabi olması yönünde beklentilerin bulunduğu bilinmektedir (Karakoç, 2013, s. 36). Ancak 6102 sayılı TTK ilk yasalastığında, 397'inci maddesinin 4'üncü fıkrası, bağımsız denetime tabi işletmelerin Bakanlar Kurulu kararıyla belirlenmesini hükme bağlamıştır. Bu kapsamda Bakanlar Kurulu tarafından 19.12.2012 tarih ve 2012/4213 sayılı kararla "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar" alınmıştır. Söz konusu kararda bağımsız denetime tabi olacak işletmeler, faaliyet konuları ve faaliyet gösterdiği sektöre göre iki farklı gruba ayrılmıştır. Konuya ilişkin bilgiler izleyen başlıklarda verilmiştir.

2.2.5.1. Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar

Birinci grupta yer alan işletmeler, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) olup, herhangi bir ölçüte ve istisnaya bağlı olmaksızın bağımsız denetime doğrudan tabi olan işletmelerdir. KAYİK kavramı ilk kez 660 sayılı KHK’da tanımlanarak ülkemiz denetim literatürüne girmiştir. 660 sayılı KHK’nın 2’nci maddesinde KAYİK’in,

“... Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, factoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşları ...”

ifade ettiği belirtilmiştir. KAYİK kavramı esas olarak kaynağını, ABD’de “public company” olarak adlandırılan kamuoyu açısından büyük önem taşıyan şirket tanımından almaktadır. Bu şirketler gerek ölçek büyüklükleri gerekse çok sayıdaki hissedarları nedeniyle toplumun büyük bir bölümünü önemli ölçüde etkileyen kuruluşlardır (Karacan ve Uygun, 2016, s. 62).

Kamuoyu açısından özel önem taşıyan bu şirketlerin denetimleri için 660 sayılı KHK ve Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde özel düzenlemelere yer verilmiştir. 660 sayılı KHK’nın 23’üncü maddesi ile Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 11’inci maddesinde KAYİK denetimlerinin yalnızca bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılacağı belirtilmiştir. Diğer bir ifadeyle gerçek kişi bağımsız denetçilerin KAYİK’ler nezdinde bağımsız denetim yapması mümkün değildir. Söz konusu bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi sürecinde, KGK tarafından KAYİK’lerin faaliyet gösterdiği sektörü düzenleme ve denetleme yetkisi bulunan kurumların da görüşünün alınacağı hükme bağlanmıştır.

26.05.2018 tarih ve 2018/11597 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’nda güncellenen listeye bakıldığında, KAYİK kapsamında yer alan işletmelerin büyük çoğunluğunun 6102 sayılı TTK yürürlüğe girmeden önce de tabi oldukları özel mevzuat hükümleri gereği bağımsız denetim kapsamında oldukları görülmektedir. Zira 6 farklı gruba ayrılan bu işletmelerden birinci grup ve ikinci grupta yer alan işletmeler, bağımsız

denetim zorunluluğunun 1987 yılında getirildiği sermaye piyasasında ve bankacılık sektöründe faaliyet gösteren işletmelerden oluşmaktadır. Aynı şekilde ikinci grupta yer alan finansal kuruluşlar da 2005 yılından beri 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında bağımsız denetime tabidir.

2.2.5.2. Diğer İşletmeler

İkinci grupta yer alan işletmeler ise işletmenin aktif büyüklüğü, yıllık net satış hasılatı ile çalışan sayısına göre belirlenen sınırların üzerinde kalmaları halinde bağımsız denetime tabi olacak işletmelerden oluşmaktadır. İkinci grupta yer alan işletmeler kendi içinde üç ayrı gruba ayrılmış ve her grup için aktif büyüklük, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısı bakımından farklı limitler belirlenmiştir. Söz konusu işletmelerde bağımsız denetimin zorunlu olması için bahsedilen üç kriterden en az ikisinin art arda iki hesap dönemi aşılması gerekmektedir. Birbirini izleyen hesap dönemlerinde sağlanan iki kriterin aynı kriterler olması şartı aranmaz. Diğer bir ifadeyle kriterlerden herhangi ikisinin aşılması yeterlidir. Söz konusu kriterler çıkarılan kararlarla¹³ güncellenmektedir.

26.05.2018 tarih ve 2018/11597 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 4'üncü maddesi hükmüne göre, belirtilen kriterleri sağlasa dahi bazı işletmeler bağımsız denetim kapsamının dışında tutulmuştur. 24.11.1994 tarih ve 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanuna tabi işletmeler ile sermayesinin en az %50'si devlete, il özel idarelerine, kanunla kurulmuş vakıflara ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan işletmeler bağımsız denetim kapsamına alınmamaktadır. Ancak 08.06.1984 tarih ve 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında KHK kapsamında faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az %50'si belediyelere ait olan işletmeler bu istisna kapsamının dışında tutulmuştur.

Bağımsız denetim zorunluluğu eşik değerlere tabi olan işletmeler, şartları sağladığı dönemi izleyen hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi tutulmaktadır. Ancak söz konusu işletmeler, art arda iki hesap döneminde, eşik değerlerin en az ikisinde limitlerin altına tekrar düşülmesi halinde izleyen hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkarılır. Aynı durum, bir hesap

¹³ 02.07.2018 tarih ve 700 sayılı KHK'nın 192'nci maddesiyle söz konusu yetki Bakanlar Kurulundan alınıp, Cumhurbaşkanlığına verilmiştir.

döneminde eşik değerlerden en az ikisinde %20 veya daha fazla altında kalan işletmeler için de geçerli olmaktadır.

2.2.6. Bağımsız Denetimin Gözetimi ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)

21. yüzyılın başlangıcında Enron skandalı ile başlayan ve küresel bir etki yaratarak dünyaya yayılan muhasebe ve denetim skandallarının yaşanması, kamuoyunun işletmeler tarafından yayımlanan finansal raporlara, bağımsız denetim kuruluşları tarafından gerçekleştirilen denetimlere ve finansal tablolara dair verilen olumlu görüşlere olan güveninin sarsılmasına yol açmıştır (Karacan ve Uygun, 2016, s. 91). Bu kapsamda bağımsız denetimin güvenilirliğini artırmak amacıyla denetim faaliyetlerini düzenleyen ve kontrol eden yeni organizasyonlar oluşturulmuştur. ABD’de mevcut Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) bunun en büyük örneklerindedir. Söz konusu gelişmeler Avrupa’daki denetim firmalarını da etkilemiştir. Bu çerçevede PCAOB ile AB yetkilileri arasında 2003 ve 2004 yıllarında gerçekleştirilen müzakereler ve Avrupa’da yaşanan finansal skandallar sonucunda AB Komisyonu yeniden düzenlenen 8. Yönerge Taslağı’nda PCAOB benzeri bir modele yer vermiştir (Sağlar & Yüce, 2015, s. 47). Nitekim 2006 yılının ortalarında yürürlüğe konulan Revize 8 No’lu Direktifte, üye ülkelerin, yasal denetçilerin ve denetim firmalarının onaylanmasından sorumlu yetkili mercileri belirleyeceği hükme bağlanmıştır (660 Sayılı KHK Gerekçesi, Genel Gerekçe, 1). Söz konusu organizasyonlara temel iki sorumluluk yüklenmiştir. Bunlardan ilki, bağımsız denetim standartlarının oluşturulması, diğeri ise bağımsız denetim standartlarının uygulanmasını sağlamak ve bu suretle denetim faaliyetlerinin gözetimini gerçekleştirmektir. Ayrıca denetim firmasının yetkilendirilmesi ve kalite kontrolden geçirilmesi ile denetçilerin eğitimi de söz konusu kuruluşların görevlerinden sayılmıştır.

Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi fonksiyonunu icra edecek yetkili bir otorite bulunmayan Türkiye, AB’de ve ABD’de yaşanan gelişmelere kayıtsız kalmamıştır. AB yetkililerine iletilen strateji belgesi ve müzakere pozisyon belgesinde bağımsız denetim ve kamu gözetimi alanında tek ve yetkili olarak faaliyette bulunacak Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu’nun 2008 yılı sonuna kadar kurulmasına yönelik taahhütte bulunulmuştur (660 Sayılı KHK Gerekçesi, Genel

Gerekçe, s. 4). Bu kapsamda uluslararası iyi uygulama örnekleri dikkate alınarak 02.11.2011 tarih ve 28103 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 660 sayılı KHK ile kamu otoritesine bağlı bir gözetim kurumu olarak KGK kurulmuştur. 660 sayılı KHK’nın ilk maddesinde KGK’nın kuruluş amacı belirtilmektedir;

“... Bu Kanun Hükmünde Kararnamenin amacı; uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir. ...”

Madde hükmünden, KGK’nın önceki başlıklarda bahsedilen TMS ve TDS’yi oluşturma görevine ilave olarak bağımsız denetim faaliyetlerinin denetlenmesi ve bu konuda kamu gözetimi yapma sorumluluğu da bulunmaktadır. Nitekim hükmün madde gerekçesinde de, AB Revize 8 No.lu Direktifinde yer alan “üye ülkelerin denetim alanında kalite güvence ve kamu gözetim sistemi oluşturmalarını öngörmesi” talimatına vurgu yapılmıştır.

660 sayılı KHK’nın 9’uncu maddesinde ise KGK Kurulunun görev ve yetkileri sayılmıştır. Bu kapsamda;

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak,
- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek,
- İnceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek,

- Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak,
- Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak

hususlarını, KGK Kurulunun bağımsız denetim faaliyetlerinin gözetimine yönelik sorumlulukları olarak saymak mümkündür.¹⁴

KGK, bağımsız denetim faaliyetlerinin denetimi ve gözetimi sorumluluğunu Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 38'inci maddesine dayanarak yerine getirmektedir. KGK denetimi, bağımsız denetim kuruluşları tarafından gerçekleştirilen denetim çalışmalarının mevzuat çerçevesinde gözden geçirilmesi ve bu kuruluşların faaliyetlerinin mevzuata uygunluğunun denetimini kapsamaktadır. Diğer bir ifadeyle KGK hem denetimin kalitesini gözden geçirmekte hem de denetleyenin faaliyetlerini kontrol etmektedir. Harcanan kaynakların nitelik ve niceliği, alınan denetim ücreti ve denetim kuruluşunun iç kontrol sistemi ile ilgili değerlendirmeler de, denetimin kapsamında yer almaktadır.

Bilindiği üzere KAYİK niteliğindeki işletmelere bağımsız denetim mevzuatında özel önem atfedilmiştir. Bu kapsamda, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 38'inci maddesine göre, KAYİK nezdinde bağımsız denetim gerçekleştiren kuruluşların denetim döngüsü diğer kuruluşlara göre daha kısa belirlenmiştir. Hükme göre, KAYİK nezdinde denetim gerçekleştiren kuruluşlar asgari üç yılda bir, diğerlerinde asgari altı yılda bir, denetçilerde ise gerek görüldüğünde inceleme ve denetim yapılır.

Denetim faaliyetleri KGK nezdinde görevli meslek personeli tarafından yürütülebileceği gibi Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Sermaye Piyasası Kurulu ve Enerji

¹⁴ 660 sayılı KHK'nın 9'uncu maddesinde sayılan görev ve yetkiler daha fazla olup, bu bölümde yalnızca konuya ilişkin görev ve yetkilere yer verilmiştir.

Piyasası Düzenleme Kurumunun ilgili denetim birimleri vasıtasıyla yürütülmesine de imkân tanınmıştır.

KGK, inceleme sonuçlarını her yıl bir raporla kamuoyuna açıklamaktadır. Yapılan inceleme ve denetimler sonucunda mevzuata aykırılıkları tespit edilenler hakkında “Uyarı”, “Faaliyet İznini Askıya Alma”, “Faaliyet İznini İptal Etme” şeklindeki idari yaptırımlardan uygun olanı uygulanmaktadır.

Denetim faaliyetlerinin TDS’ye aykırı olarak yürütülmesi, bağımsızlığı tehdit eden unsurlara yönelik gerekli tedbirlerin alınmaması “uyarı” cezasını gerektirmektedir. Bunun dışında “uyarı” cezasına yol açan aykırılıklar Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 40’inci maddesinde açıklanmıştır.

Faaliyet izninin askıya alınması, denetim kuruluşu ve denetçilerin faaliyet izninin azami 2 yıl süreyle kısıtlanmasını ifade etmektedir. Söz konusu süre fiilin ağırlığına göre KGK tarafından belirlenmektedir. Uyarı cezasına yol açan fiile devam edilmesi veya uyarı yaptırımının kesinleşmesinden itibaren iki yıl içerisinde tekrür etmesi faaliyet izninin askıya alınmasını gerektirmektedir. Bahsedilen yaptırıma neden olan diğer fiiller, Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 41’inci maddesinde belirtilmiştir.

Faaliyet izninin iptali, denetim kuruluşu veya denetçilerin faaliyet izninin KGK kararıyla süresiz olarak iptal edilmesini ifade etmektedir. “Yetkilendirme şartlarının taşınmadığının sonradan anlaşılması veya şartların sonradan kaybedilmesi” hali hariç olmak üzere, Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 42’nci maddesinde belirtilen fiiller nedeniyle faaliyet izni iptal edilen denetim kuruluşu veya denetçiler yeniden yetkilendirme başvurusunda bulunamazlar. Faaliyet izninin iptalini gerektiren durumlar, Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 42’nci maddesinde açıklanmıştır.

2019 yılında, 2018 ve önceki dönemlerde incelemesi tamamlanan 61’i denetim kuruluşu ve 13’ü bireysel denetçi hakkında olmak üzere toplam 74 inceleme raporuna yönelik işlem yapılmıştır. Toplam 61 denetim kuruluşu ve söz konusu kuruluşların sorumlu denetçileri hakkında uygulanan idari yaptırımlar şu şekildedir:

- Denetim kuruluşlarından 38’i hakkında “Uyarı” yaptırımı uygulanmıştır. 23 denetim kuruluşu ikaz edilmiş, 1 denetim kuruluşu hakkında ise yaptırım uygulanmasına yer olmadığı kararı verilmiştir.

- Bahsedilen denetim kuruluşlarının sorumlu denetçilerinden 20'sine "Uyarı" yaptırımı, 21'ine ise "Faaliyet İznini Askıya Alma" yaptırımı uygulanmıştır. 19 sorumlu denetçi ikaz edilmiş, geriye kalan 1 sorumlu denetçi hakkında ise herhangi bir yaptırım uygulanmamıştır.

KGK tarafından inceleme raporuna konu edilen 13 bireysel denetçiden 1'i hakkında "Uyarı" yaptırımı, 9'u hakkında ise "Faaliyet İznini Askıya Alma" yaptırımı uygulanmıştır. Bireysel denetçilerden 3'ü ise ikaz edilmiştir (KGK, 2020, ss. 26-29).

Görüleceği üzere genel hatlarıyla açıklamaya çalıştığımız, yeminli mali müşavirler tarafından yapılan, tam tasdik denetimi bir uygunluk denetimi iken bağımsız denetçiler tarafından yapılan bağımsız denetim ise bir makul güvence denetimidir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER İLE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARI VE BU SORUMLULUKLARIN KARŞILAŞTIRILMASI

Çalışmanın önceki bölümünde açıklanan tam tasdik denetimi ile bağımsız denetim faaliyetini yürüten Yeminli Mali Müşavirler ile bağımsız denetçilerin sorumlulukları konusuna bu bölümde değinilmiştir. Söz konusu meslek gruplarının öncelikle görev tanımı, mesleğin tarihçesi ve unvanın elde edilmesi için gerekli şartlar açıklanmış, Türk hukuk sisteminde “sorumluluk” müessesesi hakkında genel bilgiler verilmesinin ardından her iki meslek grubunun sorumlulukları tasnif edilmiş ve karşılaştırılmıştır.

3.1. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları

YMM mesleğinin sorumluluklarının irdeleneceği bu bölümde, öncelikle meslek hakkında temel bilgilerin sunulması amacıyla mesleğin konusu ve görev tanımı ile uzun bir geçmişe sahip olduğu dikkate alınarak ülkemizdeki tarihsel gelişimi açıklanmıştır. Meslek hakkında genel çerçevenin oluşturulmasının ardından YMM'nin sorumlulukları ve bu sorumluluklara karşılık gelen yaptırımlar, yasal dayanaklarıyla birlikte verilmiştir.

3.1.1. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği

3.1.1.1. Tanımı, Konusu ve Görevleri

Kamu otoritesinin en büyük gelir kaynaklarından biri olan vergi gelirlerinin artırılması isteği ve ihtiyacına rağmen kamu denetiminin bu konuda yetersiz kalması ve vergi mevzuatının geniş kapsamlı ve sürekli değişen yapısı, vergi gelirlerinin gerçeğe uygun şekilde tahsil edilmesini engellemektedir. Bu durum, işletmelerin finansal yapısı ve vergi mevzuatı konusunda yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip kişiler tarafından

kamu otoritesinin yanında ilave bir denetim yapılması ihtiyacını ortaya çıkarmış ve yeni bir meslek tanımını yaratmıştır.

3568 sayılı Kanun kapsamında yasal bir statüsü bulunan YMM mesleğinin genel kabul görmüş bir tanımı bulunmamaktadır. Bununla birlikte 3568 sayılı Kanun'un genel gerekçesinde mali müşavir, "... işletmelerin ekonomik, malî ve hukukî durumları ile vergiye ilişkin işlemlerini her şeyden önce muhasebe kurallarına, gerçeklere ve yasalara uygunluk açısından inceleyerek, gerektiğinde bu konulardaki tarafsız görüşünü ilgililerin yararına sunan uzman kişiler ..." olarak tanımlanmıştır. Mesleğin icrasının ise derin bir işletme iktisadi bilgisi, mali hukuk ve muhasebe kültürüne dayanarak yerine getirildiği belirtilmiştir (Serbest Muhasebecilik ve Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu Tasarısı ve Adalet ve Plan ve Bütçe Komisyonları Raporları, 1989, s. 2). Yasalara uygunluk açısından yapılan inceleme ekseriyetle vergi mevzuatına dayanılarak yapılırken, muhasebe kuralları konusunda dayanak, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleridir.

YMM mesleğinin unvanında yer alan "Yeminli" lafzı, 3568 sayılı Kanun'un 11'inci maddesi hükmü gereğince, mesleğe kabul edilenlerin görevlerine fiilen başlamadan önce mahkeme huzurunda yemin etmeleri gerektiğini ifade etmektedir. "Mali" lafzı, mesleğin müşavirlik ve diğer hizmetleri verebileceği alanı, "Müşavirlik" lafzı ise mesleğin niteliği itibarıyla bir danışman statüsüne sahip olduğunu ifade etmektedir.

3568 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinde YMM mesleğinin konusu açıklanmıştır. YMM'ler;

- İşletmelerin muhasebe sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi,
- İşletmelerin muhasebe, finans ve mali mevzuat uygulamalarına yönelik işlerinin düzenlenmesi,
- Yukarıda sayılan konularda danışmanlık hizmeti verilmesi,
- Yukarıda sayılan konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapılması, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş verilmesi, rapor ve benzerlerinin düzenlenmesi, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işlerin yapılması

konularında hizmet veren kişilerdir. Ayrıca tasdik işlerinin yapılması da YMM mesleğinin konusu arasında sayılmıştır. Çalışmanın önceki başlığında detaylı bir şekilde incelenen tasdik hizmeti de mesleğin görevleri arasındadır. Bu kapsamda her ne kadar mesleğin unvanında “müşavirlik” lafzı yer alsa da mesleğin müşavirlik, denetim ve tasdik olmak üzere üç temel fonksiyonunun bulunduğu görülmektedir.

YMM mesleğine yüklenen yetki ve görevler itibarıyla kamu yararının ön plana çıktığı görülmektedir. Nitekim 3568 sayılı Kanun’un 11’inci maddesinde yer alan YMM yemin metninde de mesleğin bir kamu hizmeti olduğu vurgulanmıştır.¹⁵ Ayrıca Anayasa Mahkemesinin 12.11.1987 tarih ve E.1986/5, K.1987/7 sayılı kararında, YMM tarafından yapılan tasdik işleminin “kamu hizmeti” niteliğinde olduğuna karar verilmiştir. Kararın gerekçesinde, YMM’lerin Maliye ve Gümrük Bakanlığına¹⁶ bağlı vergi denetim personelinin sahip olduğu yetki ile donatılması ve YMM tarafından yapılan tasdik işleminin kamu otoritesince incelenmiş belge sıfatını kazanması hususları vurgulanmıştır.

3568 sayılı Kanun’un gerekçesinde, beyan tasdikinin YMM tarafından yapılmasının denetim işlerini kolaylaştıracağı, beyanların YMM ehliyeti ile gözden geçirilmiş olacağı, bu durumun beyanları anlaşılması ve incelenmesi kolay belgeler haline getireceği belirtilmiştir. Bu çerçevede kamu idaresine ait bulunan denetim yetkisinin YMM ile paylaşılması ve yetkinin kısmen YMM’lere devredilmesi, mesleği icra edenlerin aynı zamanda yarı resmi bir denetim personeli olarak değerlendirilmesini mümkün kılmaktadır. Nitekim literatürde, 3568 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeleri vergi denetiminin “özele devredilmesi” olarak değerlendiren görüşler de bulunmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2016, s. 58). Ancak bu yetki devredilirken YMM’lerin faaliyetleri üzerinde bir denetim kurulmak istenmiş ve bu yetki Maliye Bakanlığı’na verilmiştir.

Yeminli Mali Müşavirlik müessesesinin tanımı yapılırken ve görevleri sayılırken işletmelerin muhasebe sistemleri ve mali tabloları ön plana çıkarılmasına rağmen

¹⁵ Yemin Metni şu şekildedir: "Yeminli mali müşavirlik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, mesleki kurallara ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlükle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim." (3568 Sayılı Kanun Madde:11)

¹⁶ Anayasa Mahkemesi’nin karar tarihi itibarıyla vergi denetim yetkisine sahip olan bakanlığı ifade etmektedir.

mesleğin esas amacı vergi denetimi konusunda kamu idaresine destek olmaktır. Zira 3568 sayılı Kanun'un genel gerekçesinde;

“... Maliye ve Gümrük Bakanlığının vergi denetimi konusundaki ağır yükünü hafifletmek, Türk vergi sisteminin yozlaşmasına manî olmak, vergicilik ve işletmecilik sahasında güven ve ahlak unsurunun gelişmesini temin edebilmek, vergi kanunlarının uygulanmasından doğacak uyumsuzlukları en az düzeye indirebilmek ...”

amacıyla YMM müessesesinin ülkemize getirilmek istendiği belirtilmiştir.¹⁷ Ayrıca düzenlemenin yapıldığı 1989 yılındaki kamu otoritesine bağlı vergi denetim personeli sayısı ile vergi mükellefi sayıları karşılaştırılmış ve bu kapsamda vergi beyannamelerinin etkin bir kontrol ve denetime tabi tutulmasının imkânsız olduğu açıklanmıştır.¹⁸ Görüldüğü üzere, vergi denetimi, vergi mevzuatı ve vergi sistemi konuları vurgulanmış, YMM müessesesinin temel fonksiyonunun vergi denetimi olacağı belirtilmiştir. Nitekim günümüzde de YMM'lerin vergi denetimi konusundaki faaliyetleri muhasebe denetiminin önüne geçmiş durumdadır (Tekin & Çelikkaya, 2016, s. 58).

3.1.1.2. Tarihçesi ve Türkiye’de Gelişimi

YMM mesleği bugünkü anlam ve unvanıyla kullanılması yakın bir geçmişe dayanmakla birlikte benzer yetki ve görevler daha önce “muhasebecilik” mesleği adı altında yerine getirilmiştir. “Muhasebecilik” veya “muhasebe uzmanlığı” 16. Yüzyılın sonunda serbest meslek olarak Venedik’te ortaya çıkmıştır (Akgün, 2004, s. 271). Sanayi devrimi sonrası endüstriyel faaliyetlerin gelişmesi ve ekonomik organizasyonların büyümesiyle işletmelerin denetlenmesi ihtiyacını da ortaya çıkmıştır. Bu anlamda muhasebecilik mesleğinin yasal statüye kavuşturulmasına yönelik düzenlemeler ilk kez İngiltere ve Fransa’da yapılmıştır. 1870 yılında İngiltere, 1881 yılında ise Fransa’da yapılan bu düzenlemeleri A.B.D. (1886), Hollanda (1895), Almanya (1899), İsviçre (1941), Arjantin (1945), Brezilya ve Meksika (1946), Hindistan (1949), Yunanistan (1950) ve Nijerya (1955) takip etmiştir (Serbest

¹⁷ Kanun’un genel gerekçesinde, Serbest Muhasebecilik ile Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik kurumlarının da aynı amaçlar gözetilerek getirilmek istendiği belirtilmiştir.

¹⁸ 3568 sayılı Kanun’un genel gerekçesinin hazırlandığı dönemde, Türkiye’de yaklaşık olarak yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannamesi veren toplam mükellef sayısı 2.188.441 iken vergi incelemesi yapmakla görevli denetim elemanlarının sayısının 2.330 kişi civarında olduğu belirtilmiştir.

Muhasebecilik ve Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu Tasarısı ve Adalet ve Plan ve Bütçe Komisyonları Raporları, 1989, s. 1-2). Söz konusu mesleği yürütenlerin unvanı ABD ve birçok ülkede “Sertifikalı Kamu Muhasebecileri” (CPA) olarak anılmaktayken İngiltere ve Birleşik Krallıktaki diğer ülkelerde “Sertifikalı Muhasebe Uzmanları” (CA) şeklinde bir unvan belirlenmiştir. ABD ve birçok ülkede “Sertifikalı Kamu Muhasebecileri” mesleğini icra edenlerin görev tanımı ülkemizde 3568 sayılı Kanun ile YMM mesleğinin görevleriyle büyük benzerlik göstermektedir. Zira CPA’lar, tasdik hizmeti, vergi hizmetleri, muhasebe ve defter tutma hizmetleri¹⁹, danışmanlık hizmetleri, kişisel finansal planlama hizmetleri vermektedir (Demir, 2004, s. 82-83).

Türkiye’de YMM’lik mesleğinin yasal statüye kavuşturulmasına yönelik çalışmaların başlaması, Cumhuriyet’in ilan edildiği döneme dayanmaktadır. Cumhuriyet’in kurulmasıyla birlikte devletçilik politikası çerçevesinde yaşanan ekonomik gelişmeler, kamu iktisadi teşebbüslerinin kuruluşu ve özellikle 1927 yılında Teşvik-i Sanayi Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle birlikte özel sektörün büyümesini teşvik edecek çalışmaların yaygınlaşması işletmelerin sayısını artırmış bu durum ise muhasebecilere olan gereksinimi artırmıştır. Ayrıca 1926 yılında yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu, tacirlere muhasebe defteri tutma ve tasdik etme zorunluluğu getirmiş, söz konusu defterlerin tacirler tarafından başkalarına tutturulabileceği hükme bağlanmıştır. Ancak söz konusu maddede, “muhasebeci” deyimine yer verilmemiştir (Güvemli vd., 2013, s. 27-28).

Cumhuriyetin ilk yıllarında mahkemelerde bilirkişilik faaliyetleriyle başlayan muhasebecilik mesleği, 1926-1934 yılları arasında vergi denetim yetkisine sahip bir kurum haline gelmiştir (Özderen, 2014, s. 51). Mesleğin hukuki zemine oturtulmasına yönelik çalışmalar da bu dönemde başlamıştır. 1926-1930 yılları arasında Kazanç Vergisi Kanunu, Muamele Vergisi Kanunu ve Dâhili İstihlak Vergisi Kanunu’nun yürürlüğe sokulması, Türkiye’de muhasebe düşüncesini ve muhasebe mesleğini yüz yıl boyunca etkileyecek yasal düzenlemeler arasında gösterilmektedir. Zira söz konusu düzenlemelerden Kazanç Vergisi Kanunu, Türk vergi sistemine beyanname usulünü getiren ve muhasebe kayıtlarında ve mali tablolarda yer alan kârdan vergi alınmasını

¹⁹ 3568 sayılı Kanun’un 2’nci maddesi hükmü gereğince, YMM’lerin muhasebe ve defter tutma yetkisi bulunmamaktadır.

öngören ilk yasa olma özelliğini taşımaktadır. Ayrıca söz konusu yasanın muhasebe uygulamaları açısından önemi, işletmelerin Ticaret Kanunu'na dayalı olarak tutacakları defterlere ek olarak, büyük defter ile birlikte verginin gerektirdiği özel defterlerin de tutulmasını zorunlu kılmasıdır. Muamele Vergisi Kanunu ise, Kazanç Vergisi Yasasının öngördüğü beyan usulü, muhasebe kayıtlarındaki bilgilerden vergi alınması ve muhasebenin verginin gerektirdiği başka defterleri tutması esaslarını benimsediği gibi, ayrıca denetim fonksiyonuna da yer veren ilk yasal düzenleme özelliğine sahiptir (Arıkan ve Güvemli, 2013, ss. 43-44). Nitekim söz konusu yasanın 36'ncı maddesinde, sınıai kuruluşların defterlerinin yılda en az bir kez hesap mütehassısları, bunlar yoksa varidat memurları tarafından denetlenmesi gerektiği belirtilmiştir (Güvemli vd., 2013, s. 30).

1932 yılında "Hesap Mütehassıslığı Kanunu Tasarısı"nın TBMM'ye sunulmasıyla başlayan çalışmalar, her defasında yasalasamadan geri dönmüştür. 1938 yılında tekrar gündeme getirilen yasal düzenleme, muhasebe meslek mensuplarına yargılamada temsil yetkisi tanınması nedeniyle çoğunluğu hukukçu olan milletvekilleri tarafından kabul görmemiş ve bu girişim de başarısız olmuştur. 1942 yılında "Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği"nin kurulması, ülkemizde özel kesim işletmelerinin denetlenmesini sağlayacak bir mesleğin kurulması amacıyla ve günümüze kadar yaşamış bulunan ilk ciddi girişimdir. Zira dernek, 1938'den sonra, 1949, 1956, 1961, 1966, 1972, 1977 ve 1987 yıllarında yapılan tüm meslek yasası hazırlık çalışmalarına katılmış, ülkemizde uygun bir meslek yasasının çıkması için tasarılar hazırlamış ve Maliye Bakanlığı'na ve TBMM komisyonlarına önerilerde bulunmuştur (Aysan, 1996, ss. 4-5).

1949 yılında Türkiye'de büyük bir vergi reformu yapılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nun yasalasması sırasında muhasebe meslek mensuplarının statüsü konusunda da yasal düzenleme yapılmak istenmiştir. Maliye Bakanlığı bu konudaki ilk ciddi girişimini 1956 yılında yapmış ve bir taslak hazırlanmıştır. Yasalasımayan bu hazırlığın, bakanlığın sonraki çalışmalarının temelini oluşturduğu bilinmektedir. 1966 yılında ilk kez kanunun adı belirlenmiş "Serbest Mali Müşavirlik Kanun Tasarısı" hazırlanmıştır. 1980 sonrası çalışmalarını yoğunlaştıran Maliye Bakanlığı yasa tasarısının adını "Yeminli ve Serbest Mali Müşavirlik" olarak değiştirmiştir (Arıkan ve Güvemli, 2013, ss. 47-48). Nihayet 3568

sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu²⁰ 01.06.1989 tarihinde TBMM’de kabul edilip, 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

3.1.1.3. Yeminli Mali Müşavir Olabilmenin Şartları

3568 sayılı Kanun’un 4’üncü maddesinde YMM olabilmenin genel şartları sayılırken 9’uncu maddesinde özel şartlara yer verilmiştir. Söz konusu hükümlere göre, YMM olabilmenin genel şartları şu şekilde belirlenmiştir:

- T.C. vatandaşı olmak,
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak,
- Kamu haklarından mahrum bulunmamak,
- Türk Ceza Kanunu’nun 53’üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile;

kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak,

- Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak,
- Mesleğin şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.

Genel şartları sağlayan kişilerin YMM olabilmesi için asgari 10 yıl süreyle SMMM olarak görev yapmış olması ya da kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olması; ayrıca YMM sınavında başarılı olması gerekmektedir. Bu şartları sağlayanlar YMM ruhsatını almak kaydıyla YMM olarak görev yapabilecektir.

²⁰ Kanun’un yürürlüğe girdiği ilk tarihte Kanun’un adında yer alan “Serbest Muhasebeci” ifadesi, 26.07.2008 tarih ve 26948 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 5786 sayılı Kanun’un ilk maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

3.1.2. Sorumluluk Müessesesi

3.1.2.1. Sorumlu ve Sorumluluk Kavramı

Bir borç ilişkisinde borçlu, alacaklıya karşı belirli bir işi yerine getirme konusunda taahhütte bulunmakta, dolayısıyla da bu taahhüdün yerine getirilmesinden sorumlu olmaktadır. Hukukta sorumluluk, alacaklıya borçlunun malvarlığına yönelme, el koyabilme ve hakkını bu şekilde cebren alabilme imkânı tanımaktadır. Sorumluluk aynı zamanda borçlunun edimini yerine getirmesi konusunda bir yaptırım niteliğindedir. Aksi takdirde alacaklının hakkı, hukuki korunmadan yoksun kalacak, alacaklının hakkı, borçlunun dürüstlüğüne emanet edilmiş olacaktır. Sonuç itibarıyla borcun sözleşme hükümlerine aykırı şekilde yerine getirilmemesi halinde sorumluluk müessesesi gündeme gelmekte, sözleşme hükümlerine aykırı davranan taraf ise sorumlu olarak adlandırılmaktadır (Akıntürk ve Ateş, 2019, s. 14).

Sorumluluk ve sorumlu tutulabilme yalnızca sözleşme hükümlerine aykırı davranıştan dolayı ortaya çıkmaz. Diğer bir ifadeyle aralarında herhangi bir konuda sözleşme bulunmayan taraflar arasında da sorumluluk gündeme gelebilmektedir. Bu çerçevede en genel anlamıyla, zarar doğuran bir olaydan dolayı bu zararın doğmasına sebep olan taraflar zararın giderilmesinden sorumludurlar. Zira Türk Hukuk Sözlüğünde sorumluluk, “riyeti lazım gelen kaideye aykırı hareketin hesabını verme” olarak tanımlanmıştır.

Sorumluluk kavramı, her hukuk dalı tarafından söz konusu hukuk dalının özellikleri de dikkate alınarak farklı şekilde tanımlanmış olduğundan, literatürde bütün hukuk dallarında geçerli kabul edilebilecek bir “sorumluluk” tanımı bulunmamaktadır. Aynı çerçevede, farklı hukuk dalları tarafından sorumluluk kavramına dair yapılan sınıflandırmaların da tekdüze olmadığı görülmüştür.

Borçlar hukukunda, sorumluluk sözcüğü iki farklı anlamda kullanılmaktadır. Bu anlamlardan ilki borcun kaynağını ifade etmektedir. Bu anlamda, sorumluluk sorumlu kişinin neyden sorumlu tutulacağını belirtmektedir. Bu nedenle söz konusu sorumluluk için “...den sorumluluk” ifadesi kullanılır. Sorumluluk kavramının ikinci anlamı ise, alacaklının, devletin yetkili organları aracılığıyla borcunu yerine getirmemekte direnen borçlunun mal varlığına el atmasıdır. Bu nedenle söz konusu sorumluluk için “ile sorumluluk” ifadesi kullanılır (Ayan, 1998, s. 67).

3.1.2.2. Sorumluluk Müessesesinin Amaçları

Sorumluluk müessesesinin hukuk düzenindeki amacı özel hukuk ve vergi hukuku bakımından farklılık arz etmektedir. Özel hukuk, sorumluluğun borçlunun taahhüdünü yerine getirmesi açısından zorlayıcı bir unsur niteliği taşımakta, alacaklının maruz kalacağı zararın giderilmesini ve alacaklının haklarının korunmasını sağlamaktadır. Ortaya çıkan zararın giderilmesini talep etme hakkı da sorumluluk müessesesinin sonuçlarındandır. Dolayısıyla özel hukuk bakımından sorumluluk müessesesinin amaçlarını bu çerçevede açıklamak mümkündür.

Vergi hukukunda sorumluluk kavramına değinmeden önce vergi sorumlusu ve mükellef kavramlarının 213 sayılı VUK hükümleri çerçevesinde açıklamak uygun olacaktır. Vergi sorumlusu ve mükellef kavramlarının tanımı söz konusu Kanun'un 8'inci maddesinde yapılmıştır. Buna göre mükellef, "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişi" olarak tanımlanırken, vergi sorumlusu "verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi" şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi sorumluluğu müessesesi, kamu otoritesinin vergi tahsilatını etkin ve doğru bir biçimde yapabilmesini sağlamak amacıyla getirilmiştir. 213 sayılı VUK'ta belirtilen vergi sorumlusu kavramının tanımı dikkate alındığında, vergi dairelerinin iş yükünü azaltmak amacıyla mükelleflerin tamamıyla muhatap olunması yerine vergi tahsilatının onlara ödemede bulunan kişiler aracılığıyla yapılmasını tercih etmiştir (Kırbaç, 1999: 81). Örnek vermek gerekirse, bir fabrikada görevli personelin tamamı vergi mükellefi olmasına rağmen vergi dairesinin söz konusu personel ile vergi alacağına ilişkin muhatap olması iş yükünü artıracaktır. Bu durumda vergi sorumlusu fabrikanın işletmecisidir. Dünya ülkelerinde de genel uygulama bu yöndedir. Vergi sorumlusu kurumu aynı zamanda vergi tahsilatının hızlanması amacıyla da taşımaktadır (Özyer, 2002, s. 28).

Vergi hukukunda sorumluluk esasen 213 sayılı VUK'un 8'inci maddesinde açıklanan "vergi sorumlusu" kavramından çok daha geniş bir çerçeveye sahiptir. Vergi hukukunda sorumluluk genel olarak vergi borcunun maddi ve şekli ödevlerinin yerine getirilmesini amaçlamaktadır. Vergi sorumluluğu kurumunun temel amacı, vergi alacağını güvence altına almak ve tahsilatı kolaylaştırmaktır. Zira bazı vergi

kanunlarında da vergi sorumluluğu müessesesinin kuruluş amacının vergi alacağına emniyet altına alınması olarak açıklanmaktadır. KDVK'nın 9'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında Maliye Bakanlığı'nın, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği hükmüne yer verilmiştir. Aynı çerçevede, ÖTVK'nın 4'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında da benzer hüküm yer almaktadır.

Vergi hukukunda sorumluluğun temel amacının bahsedilen şekilde belirlenmesi, maliye teorisinde "sağlam maliye ilkesi" olarak adlandırılan ilkenin sonucudur. Sağlam maliye ilkesi uyarınca, kamu giderlerinin, temelde vergi gelirleriyle finanse edilmesi gerekir. Kamu giderlerinin ağırlıklı olarak vergi gelirleri ile finansmanı ise bütçede hedeflenen vergi gelirlerine mümkün olduğu kadar çok yaklaşılması ile mümkün olacaktır. Vergilendirme yetkisi ile donatılmış olan organlar, bu amaca ulaşabilmek için birtakım hukuki kurumlar oluşturmuşlardır. Bu kurumlardan biri de vergi sorumluluğudur (Canyaş, 2006, ss. 44-45).

3.1.2.3. Sorumluluk Türleri

Sorumluluk; derecesine, sınırına, kaynağına ve dayanışmaya göre olmak üzere 4 ana kategoride sınıflandırılmaktadır.

Derecesine göre sorumluluk, kişinin sorumluluğunun kaçınıcı dereceden olduğunu ifade etmektedir. Eğer borçlu, doğan bir zarardan dolayı doğrudan ve ilk derecede sorumlu tutuluyorsa birinci derece sorumluluk mevcuttur. Bu durumda zarar gören, birinci derecede sorumlu olan asıl borçludan zararını tazmin edemiyorsa ikinci derece sorumluya başvurmaktadır. Banka kredilerindeki banka, asıl borçlu ve kefil arasındaki ilişki derecesine göre sorumluluk buna örnektir.

Sorumluluğun sınırı bakımından şahıs ile sorumluluk ve malvarlığı ile sorumluluk söz konusudur. Şahıs ile sorumluluk, uygulaması ilk çağlarda kalan bir sorumluluk türüdür. Bu sebeple günümüzde borçlunun malvarlığı ile sorumlu olması geçerlidir. Borçlunun malvarlığının tamamı ile sorumlu olması durumunda sınırsız sorumluluk, malvarlığının belirli bir bölümüyle sorumlu olması durumunda ise sınırlı sorumluluk söz konusu olmaktadır.

Çalışmanın önceki bölümlerinde sorumluluğun ve zararın yalnızca sözleşmeye aykırı hareket sonucu oluşmadığı, sözleşme dışı nedenlerle de sorumluluğun gündeme

geleceğinden bahsedilmiştir. Kaynağına göre sorumluluk, sorumluluğun sözleşmeden, kanunlardan veya haksız fiilden doğabileceğini ifade etmektedir. Haksız fiilin meydana gelmesi için;

- Hukuka aykırı bir fiilin bulunması,
- Hukuka aykırı fiilin failin kusuru sonucunda oluşması,
- Failin kusuru sonucunda oluşan hukuka aykırı fiilin zarar meydana getirmesi,
- Oluşan zarar ile hukuka aykırı fiil arasında illiyet bağı bulunması şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

Dayanışmaya göre sorumluluk ise, oluşan zararın tazmininde tek bir kimsenin veya birden fazla tarafın birlikte sorumlu olmaları durumudur. Tek bir kimsenin sorumlu olması durumunda adi sorumluluk, birden fazla tarafın birlikte sorumlu tutulması durumunda ise müşterek ve müteselsil sorumluluk söz konusudur. Vergi mevzuatında YMM'lerin sorumluluğuna dair hükümlerde yer alan müşterek ve müteselsil sorumluluk kavramı izleyen başlıkta açıklanacaktır.

3.1.2.4. Müşterek ve Müteselsil Sorumluluk

Borç-alacak ilişkisinde genel kural, bir alacaklı ve bir borçlunun bulunmasıdır. Ancak bir alacaklıya karşılık birden fazla borçlu tarafın bulunduğu bazı borç ilişkilerinde, alacağın borçlulardan herhangi birinden talep edilmesi hakkı mevcut ise bu durumda “müteselsil borçluluk” söz konusudur. Müteselsil borçluluk halinde, borçluların tamamı borcun yerine getirilmesinden birlikte ve aynı anda sorumlu olmaktadır. Borçlulardan herhangi biri borcun bir kısmını veya tamamını yerine getirmesi durumunda diğer borçlular ifa edilen oranda sorumluluktan çekilmektedir (Oğuzman & Öz, 2018, s. 809).

6098 sayılı Borçlar Kanunu'nun 162-168'inci maddeleri arasında düzenlenen müteselsil borçlulukta, borçlulardan biri, alacaklıya karşı, ancak onunla kendi arasındaki kişisel ilişkilerden veya müteselsil borcun sebep ya da konusundan doğan def'i ve itirazları ileri sürebilmektedir. Müteselsil borçlulardan biri ortak def'i ve itirazları ileri sürmezse, diğerlerine karşı sorumlu olacaktır.

Müteselsil borçlulukta borçluların her biri borcun tamamından sorumludurlar. Ancak borçlular kendi aralarında bu yükü paylaşmalarını mümkünse de, bu durum alacaklıyı bağlamaz. Diğer bir ifadeyle alacaklı, borçlulardan herhangi birine başvurarak alacağın tamamını veya bir kısmını talep etme hakkına sahiptir. Diğer taraftan kendisine düşen paydan fazla ifade bulunan borçlunun, ödediği fazla miktarı diğer borçlulardan isteme hakkı bulunmaktadır. Bu durumda borçlu, her bir borçluya ancak payı oranında rücu edebilecektir.

Müteselsil borçluluğun doğabilmesi için, birden çok borçludan her biri, alacaklıya karşı borcun tamamından sorumlu olmayı kabul ettiğini bildirmesi gerekmektedir. Böyle bir bildirim bulunmuyorsa müteselsil borçluluk ancak kanunda öngörülen hâllerde doğacaktır. Nitekim çalışmanın ana konusu olan YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumluluğu da kanun hükümlerinden doğmaktadır.

Vergi hukukunda müteselsil sorumluluk, birden fazla vergi ödevlisinin aynı vergi borcunun tamamından borçlu olmasıdır (Öncel vd., 2019, s. 85). Müteselsil sorumluluğun vergi borcu ilişkisinden çıktığı durumlarda vergi alacağını güvence altına alma amacı ağır basmaktadır. Diğer bir ifadeyle, müteselsil sorumluluğa dair hükümlerin konmasındaki amaç, yükümlü ya da sorumluyu cezalandırmak ya da verginin ödenmemesi ihtimalinden caydırmak değil, yükümlünün vergi borcunu (maddi ödevi) tahsil etmektir (Canyaş, 2006, s. 162).

3.1.3. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları ve Hukuki Kaynakları

YMM'lerinin hukuki sorumluluklarının üç temel kaynağı bulunmaktadır. Bunlar 3568 sayılı Kanun ve 213 sayılı VUK hükümleri ile YMM ve mükellef arasında gerçekleştirilen sözleşme hükümleridir. 3568 sayılı Kanuna dayanılarak yayımlanan yönetmelik ve tebliğ hükümleri de YMM'lerin hukuki sorumluluklarını belirlemiştir.

3.1.3.1. 3568 Sayılı Kanun ve Buna Bağlı Alt Düzenlemelerden Kaynaklanan Sorumluluklar

3568 sayılı Kanun çerçevesinde faaliyet gösteren YMM'lerin en temel sorumluluğu, söz konusu Kanun'un gerekçesinde belirtilen YMM kurumunun düzenlenme amacı çerçevesinde belirlenmiştir. 3568 sayılı Kanun'un gerekçesinde;

“... bu müessese Maliye Bakanlığı'nın vergi denetimi konusundaki yükünü hafifletmek, vergi sistemindeki yozlaşmaya mani olmak, vergicilik ve işletmecilik alanında güven ve ahlak unsurlarının gelişimini temin etmek amacıyla getirilmiştir.”

denilmek suretiyle YMM'lerin esas sorumluluğu, devletin vergi denetimine yardımcı olmak şeklinde ifade edilmiştir. 3568 sayılı Kanun ve alt düzenlemeler bir bütün olarak ele alındığında, YMM'lerin sorumluluklarını denetim, tasdik ve danışmanlık olmak üzere üç farklı görev ve sorumluluklarının bulunduğunu söylemek mümkündür. Bunlardan denetim ve tasdik asli nitelikte, danışmanlık faaliyeti ise tamamlayıcı niteliktedir (Tekin & Çelikkaya, 2016, ss. 63-64).

YMM'lerin sorumluluklarının çerçevesi en genel anlamda 3568 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinde çizilmiştir. Bahsedilen madde hükmü aşağıda verilmiştir:

“Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler.”

Bilindiği üzere YMM'ler mükelleflerin vergi matrahları ile ilişkili konularda tasdik faaliyeti yürütmekte, bu yönüyle mükelleflerin vergi matrahı konusunda Maliye Bakanlığı'na teminat vermektedir (Kaval, 2008, s. 82). Dolayısıyla 3568 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında yer verilen bu hükümden YMM'lerin temel sorumluluğunun tasdik işlemlerinden kaynaklandığı anlaşılmaktadır. Tasdik işleminde gerçeğe aykırı bir durum tespit edilmesi halinde YMM'lerin mükellefle birlikte sorumlu tutulması gündeme gelmektedir. Diğer bir ifadeyle sorumluluğun doğması, tasdik işleminin doğru olmamasına bağlıdır. Tasdik işleminin doğru olmaması hususu söz konusu Kanun hükmünün gerekçesinde açıklanmıştır. Buna göre, tasdik edilen mali tabloların ve buna dayanak teşkil eden defter ve belgeler üzerinde mevzuata aykırı bir hususun varlığının anlaşılması, tasdik gerçeğe aykırı yapıldığı anlamına gelmektedir. Bahsedilen sorumluluk YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 41'inci maddesi ile Tasdik Yönetmeliğinin 20'nci maddesinin 2'nci fıkrasında da tekrar edilmiştir. Bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanunu'nun “Tam Teselsül” hükümleri uygulanmaktadır.

Sorumluluğun “müteselsil” olması, devlet otoritesinin verginin tahsili bakımından sorumlulardan dilediğine başvurmasına olanak tanımaktadır. Söz konusu sorumluluğun mutlak anlamda bir sorumluluk değil, Tasdik Yönetmeliği’nin 14’üncü ve 15’inci maddelerinde açıklandığı üzere, yeterli denetim tekniğinin kullanılmadığı ve yeterli kanıtların toplanmadığı durumlarla sınırlı olduğu belirtilmektedir (Kaval, 2008, s. 83). Nitekim 1 sıra no.lu YMM Tebliğinde de YMM tarafından gerçekleştirilen incelemelerin amacı, iade edilmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu, bu sebeple YMM’nin gerçek durumun tespit edilmesi amacıyla her türlü belgeden yararlanması ve her türlü inceleme tekniğini kullanması gerektiği belirtilmiştir. Ancak 3568 sayılı Kanun’un 12’nci maddesi hükmü, Tasdik Yönetmeliği’nin 20’nci maddesi hükmü ve buna dayanılarak yayımlanan 18 sıra no.lu SM, SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği hükümleri bir bütün olarak değerlendirildiğinde, YMM için doğruluk sorumluluğunun benimsendiği, bu sebeple sorumluluğun tespitinde “kusur” ya da “mesleki özen” kriterlerinin dikkate alınmadığı görülmektedir. Dolayısıyla sorumluluğa karar verilmesi için tasdik işleminin yasalara göre “doğru” olup olmadığı tek başına yeterli kabul edilmiştir (Saruç & Sarılı, 2004, s. 189).

Tasdikin gerçeğe aykırı olması durumunda YMM’nin sorumluluğu Borçlar Kanunu’ndaki haksız fiil hükümleriyle aynı sonuca bağlanmıştır. Diğer bir ifadeyle tam teselsül hükümleri gereği, YMM ile mükellefin ortak kusurları sonucunda vergi ziyayı ortaya çıkması olmalıdır. Bu çerçevede YMM’nin tasdik işlemleri nedeniyle sorumluluğuna gidilebilmesi için,

- Tasdikin gerçeğe aykırı olması,
- YMM’nin tasdik ödevi kapsamında gerekli mesleki özeni göstermemesi,
- Vergi ziyasının ortaya çıkması,
- Tasdikin gerçeğe aykırılığı ile vergi ziyayı arasında illiyet bağının bulunması şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir (Yılmaz, 2004, s. 45).

YMM’lerin mükellef ile birlikte vergi ziyayından müşterek ve müteselsil sorumlu tutulmaları bazı sorunları da beraberinde getirmektedir. Bu açıdan en önemli görülen sorun, sorumluluğun tespitinde “Tam Teselsül” hükümlerinin uygulanmasıdır. Zira

mükellef ve YMM'nin kusurluluk dereceleri tespit edilmeksizin kamu otoritesi tarafından doğrudan vergi ve cezalar tahsil edilmektedir. Oysaki Borçlar Kanunu'nda istisnai durumlar dışında kusur, sorumluluğun tespitinde temel bir gösterge olarak kabul edilmektedir. 3568 sayılı Kanun YMM'ler bakımından "kusur" unsuruna değinmeden sınırsız bir sorumluluk çerçevesi çizmektedir. Bu durum YMM'lerin mesleki etkinliğinin sağlanması bakımından bir engel olarak görülmektedir (Saruç & Sarılı, 2004, s. 181).

3568 sayılı Kanun'un YMM'ler için "doğruluk denetimi" ve "doğruluk sorumluluğu" öngörmesi, bu sorumluluğun kapsamı hakkında tartışmaları da beraberinde getirmiştir. Diğer bir ifadeyle YMM'ler tasdik denetimi kapsamında mükellefin tasdik konusu belge, kayıt ve işlemlerinin tam anlamıyla hatasız bir şekilde doğru olmasından sorumlu tutulduğu yönünde görüşler mevcuttur. Bu görüşü savunanlar, tasdik edilen vergi matrahında önemsiz görülecek hataların dahi YMM'nin sorumluluğunu doğuracağını, YMM'nin sorumlu tutulmaması için tam doğruluğun sağlanması gerektiğini belirtmektedir (Özel, 1998, s. 32; Canikli, 1996, s. 59; Çetin, 1996, s. 48). Tam doğruluğun sağlanması gerekmediğini savunan görüşler de bulunmaktadır. Bu görüşe göre, YMM tarafından tasdik edilen belge ve kayıtların, mevzuat hükümlerine, muhasebe ve denetim standartlarına uygunluğun incelendiği, inceleme sonucunda belge ve kayıtların doğruluğunun onaylandığı belirtilmektedir (Saban, 1995, s. 111; Türker, 1997, s. 29).

3568 sayılı Kanun'da belirtilen YMM'lerin sorumluluğunun başlangıç noktası bakımından açık bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla sorumluluğun tarhiyat aşamasında başlayacağını savunan görüşler bulunmakla birlikte tahsil aşamasında başlayacağını belirten görüşler de bulunmaktadır. Bu hususta Maliye Bakanlığı'nın görüşü ile Danıştay kararları da farklılık arz etmektedir. Maliye Bakanlığı'nın hâkim görüşüne göre sorumluluk tahsilat aşamasında başlayacaktır. Ancak Danıştay kararlarında iki temel görüş bulunmaktadır. Birinci görüş, YMM'lerin mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumluluğunun tarhiyat safhasında başlaması nedeniyle YMM'ler adına tarhiyat yapılmasının uygun olduğu belirtilmiştir (Taş, 2007, s. 19). İkinci görüşe göre ise, YMM'ler vergi yükümlüsü ve/veya vergi sorumlusu olarak nitelendirilemeyeceği için YMM'ler adına tarhiyat yapmak mümkün değildir. Bu görüşe

göre, YMM'lerin sorumluluğunun başlayabilmesi için iki şartın gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlar,

- Vergi ve cezalar mükellef adına tarh ve tebliğ edilmelidir,
- Tebliğ sonrası mükellefin yasal yollara başvurmaması veya yasal yollara başvurulması halinde vergi ve cezanın kesinleşmesi

gereklidir. (İYMMO, 2010, s. 65).

Konuya ilişkin 3568 sayılı Kanun'da bir düzenleme yapılmamasına rağmen 18 sıra no.lu SM, SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği'nde aşağıdaki hükme yer verilmiştir:

...Müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen yeminli mali müşavirler nezdinde yapılacak takibat, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacaktır. Vergi dairelerince yapılacak olan takibat, tahakkuku kesinleşen vergi ve cezaların tahsiline yönelik olacaktır”.

Söz konusu hükme göre, müşterek ve müteselsil sorumlu olarak YMM hakkında takibata geçilebilmesi için ziyana uğratılan vergi ve kesilen cezaların asıl mükellef açısından miktar ve nitelik açısından kesinleşmesi gerekmektedir (Erkan, 2004: 108). Ancak söz konusu hükmün açık ifadesine rağmen bazı vergi daireleri tarafından, YMM'nin müşterek ve müteselsil sorumluluğunun vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden önce başlatılmasına sebep olacak şekilde işlem yapılmış ve dolayısıyla YMM hakkındaki takibat, tarhiyat safhasında başlatılmıştır. Bunun üzerine Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 1996/1 sıra numaralı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu İç Genelgesi” ile konuya yeniden açıklık getirilmiştir. Genelge hükmü ile 18 sıra no.lu SM, SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği hükümleri hatırlatılmış ve YMM adına gerçekleştirilen mevcut tarhiyatların terkin edilmesi gerektiği belirtilmiştir (Boyalı, 1999, s. 64).

YMM'nin sorumluluğunun tahakkukun kesinleşmesinden sonra başlayacağına yönelik mevzuat hükmü sorumluluğu hafifletici bir unsur olarak değerlendirilmesine rağmen, vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında yapılacak uzlaşma YMM'nin sorumluluğunu ağırlaştırmaktadır. Zira vergi mükellefinin uzlaşma talebi sonucunda vergi cezasında indirim yapılabilmektedir. Tahakkuku kesinleştirici nitelikteki bu

işlemlerin YMM açısından geçerli olmadığı ileri sürülmekle birlikte, vergi cezasının mükellef tarafından ödenmemesi halinde müşterek ve müteselsil sorumlu olması nedeniyle YMM'nin sorumluluğuna gidileceğine yönelik yargı kararları da mevcuttur.²¹

Anayasa Mahkemesi'nin 12.11.1987 tarih ve E.1986/5, K.1987/7 sayılı kararında, YMM tarafından yapılan tasdik işleminin “kamu hizmeti” niteliğinde olduğuna karar verilmiş, 3568 sayılı Kanun'da YMM için belirlenen yemin metninde de YMM mesleğinin bir kamu hizmeti olduğu belirtilmiştir. Bu kapsamda YMM'ler gerçekleştirdikleri tasdik işlemi nedeniyle T.C. Anayasası'nın 128'inci maddesi kapsamında kamu görevlisi olarak değerlendirilmelerine rağmen memur olarak değerlendirilmemişlerdir (Saban, 1993, s. 57). T.C. Anayasası'nın 128'inci maddesinin 2'nci fıkrasında kamu görevlilerinin görev ve yetkileri ile yükümlülüklerinin kanunla düzenleneceği belirtilmesine rağmen YMM'lerin tasdikten doğan bazı temel sorumluluklarının kanunla değil yönetmelik ve tebliğlerle düzenlendiği görülmektedir.

YMM'nin tasdik hizmeti sunmadan önce müşteri seçimi aşamasındaki sorumluluklarına Tasdik Yönetmeliği'nin 6'ncı maddesinde yer verilmiştir. Bu kapsamda YMM tarafından üstlenilecek tasdik hizmeti öncesinde bu denetim dolayısıyla maruz kalabilecekleri riskleri tespit etmek zorundadırlar. Ayrıca tasdik kapsamının ve programının belirlenmesi amacıyla gerekli araştırmaların da yapılması gerekmektedir. Bu sorumluluk genel anlamda, hizmet sunulacak işletmenin tanınmasına yöneliktir.

Tasdik Yönetmeliği'nin 16'ncı maddesi YMM'lere hataların düzeltilmesi ve hilelerin ortaya çıkarılması konusunda da sorumluluk getirmiştir. Bu kapsamda YMM'ler, tasdik konusu belgelerin ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğu ve gerçek durumu yansıtması bakımından önemli etkileri olabilecek hata ve hileleri düzeltme veya ortaya çıkaracak şekilde planlamak ve yürütmekle yükümlüdür.

YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliği'nin “Hukuki Sorumluluk” başlığını taşıyan 21'inci maddesinde ise YMM'lerin sundukları hizmet sırasında 213 sayılı VUK hükümlerinde yer alan iştirak, teşvik ve yardım hükümlerine uyan fiilleri sebebiyle sorumlu oldukları belirtilmiştir. VUK'ta yer alan iştirak, teşvik ve yardım sadece kaçakçılık (kaçakçılığa teşebbüste iştirak) suçuna ilişkin hükümler taşımaktadır.

²¹ Danıştay 4. Dairesinin 23.09.2002 Tarih ve E:01/2302, K:02/2961 sayılı Kararı.

Dolayısıyla kaçakçılık suçu dışında meslek mensubunun iştirak, teşvik ve yardım nedeniyle hukuki sorumluluğuna gidilemeyecektir.

3568 sayılı Kanuna dayanılarak çıkarılan 18 Seri No.lu Tebliğ'de tasdik raporu düzenleyen YMM'lerin sorumlulukları daha geniş bir biçimde ele alınmıştır. Bahsedilen mevzuat hükümlerine göre YMM'lerin mesleki sorumluluğunu 4 başlıkta incelemek mümkündür.

- Tasdik edilen beyanname ve eklerinde yer alan bütün bilgilerle bunların dayanağını teşkil eden defter kayıtları ve belgelerdeki bilgilerin doğruluğu ile beyanname tasdik edilen mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmaları,
- Belgelerin yasal süresi içerisinde MSUGT'ye, genel muhasebe ilkelerine, vergi mevzuatına ve ilgili diğer mevzuata uygun ve doğru olarak yasal defterlere kaydedilmesi ve mali tablolara aktarılması,
- Bu bilgi ve belgelere dayanılarak mükelleflerin vergi ve benzeri mali yükümlülüklerinin doğru olarak hesaplanması,
- Yeniden değerlendirme, amortisman tutarları, yatırım indirimi, her türlü istisna ve muafiyet tutarları ve benzeri tutarların vergi mevzuatı çerçevesinde doğru olarak tespit edilmesi, aktif ve pasif kıymetlerin 213 sayılı VUK hükümlerine uygun olarak değerlemelerinin yapılması, kaydi envanterin sağlanması ve randıman tespitlerinin yapılması

YMM'lerin sorumluluğundadır. YMM'lerin bu konudaki müşterek ve müteselsil sorumluluğu ise vergi denetim elemanları tarafından yapılacak denetim sonucunda tespit edilmektedir. Tasdik işlemine dayanak yapılan belgelerin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olup olmadığına yönelik inceleme yapılması sorumluluğu 1 sıra no.lu YMM Genel Tebliği'nde de belirtilmiştir. Böyle bir durumun tespiti halinde, YMM tarafından şüpheli durumlarda ilgililerin mükellefiyet kayıtlarının vergi dosyalarından ve diğer kamu idarelerinden bilgi alınarak soruşturulması gerektiği ifade edilmektedir.

YMM'lerin tasdik edilen beyanname ve eklerinde yer alan bütün bilgilerle bunların dayanağını teşkil eden defter kayıtları ve belgelerdeki bilgilerin doğruluğu ile beyanname tasdik edilen mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı

belge kullanmalarına ilişkin sorumluluklarına ilişkin eleştiriler bulunmaktadır. Zira YMM'lerden tüm belgelerin tetkik edilmesini ve işletmenin randıman incelemesini talep etmek; belge düzeninin yerleşmediği, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelerin yaygın bir biçimde kullanıldığı ekonomik bir ortamda gerçekçi bir beklenti olmadığı savunulmaktadır (Kırbaş, 1995, s. 24). Ayrıca YMM'lerin sorumluluk kapsamının oldukça geniş tutulduğu ve YMM'lerin tasdik işlemlerinden dolayı ağır bir sorumluluk yüklendiği hususu uzun yıllardır süre gelen bir tartışma konusu olmuştur.

YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 6'ncı ve 9'uncu maddeleri hükmü gereği, YMM'lerin mesleklerini dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık ve bağımsızlık içinde yürütmeleri esastır. Ayrıca YMM'ler mesleki faaliyetleri gereği öğrendikleri bilgi ve sırları açıklayamazlar. Bu çerçevede YMM'lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre temel etik ilkeler, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış olarak belirlenmiştir.

YMM'lerin sorumluluklarını belirten diğer bir düzenlemeye YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliği'nin 8'inci ve 21'inci maddelerinde yer verilmiştir. Yönetmeliğin 8'inci maddesi YMM'lerin sorumluluğuna farklı bir anlayış getirmiştir. Hükmüne göre, YMM'ler mesleği ifa ederken topluma, devlete, işletme sahip ve yöneticileri ile meslektaşlarına karşı sorumludurlar. İşletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumlulukları isabetli karar alabilmeleri için doğru ve güvenilir bilgi sağlamaktan ibarettir. Meslektaşlara karşı sorumluluk ise meslek mensupları arasında bilgi ve tecrübe paylaşımının sağlanması ve mesleğin gelişimi için dayanışma kurulmasını ifade etmektedir.

YMM'lerin sorumlulukları genel olarak incelendiğinde, bu sorumluluğun mükelleflerin vergisel ödevlerinin yerine getirilmesinden ziyade vergilendirmede dikkate alınacak belge, kayıt ve işlemlerin gerçeğe uygun olmasının sağlanmasına yönelik olduğu görülmektedir. Ayrıca YMM'lere yüklenmiş olan müteselsil sorumluluğun temel amacı, YMM üzerinde caydırıcı etkisinin bulunması nedeniyle vergi alacağının güvence altına alınmak istenmesidir (Çürük ve Tüm, 2011: 61). Zira müteselsil sorumluluk YMM'lerin görevlerinde daha dikkatli hareket etmelerini, tasdik

konusu işlemlerin, belge ve kayıtların doğruluğundan emin olarak rapor düzenlemelerini sağlamaktadır.

3.1.3.2. 213 Sayılı VUK Hükümlerinden Kaynaklanan Sorumluluklar

3568 sayılı Kanun'un gerekçesinde belirtildiği üzere YMM müessesesinin temel olarak kamu otoritesinin vergi denetimine yardımcı olmak amacıyla kurulmuştur. Bu çerçevede vergi denetim personelinin vergi beyannameleri ve eklerinde yer alan bilgileri daha kısa sürede incelemesi amacıyla 213 sayılı VUK'un mükerrer 227'nci maddesinde YMM'lere bir ön denetim ve uygunluk denetimi yapma sorumluluğu getirilmiştir (Tekin & Çelikkaya, 2014, s. 57). 213 sayılı VUK'a sonradan eklenen ve 06.07.1994 tarihinde yürürlüğe giren mükerrer 227'nci madde hükmü Maliye Bakanlığı'na birtakım yetkiler tanımıştır. Hükme göre Maliye Bakanlığı,

- Vergi beyannamelerinin YMM'ler tarafından da imzalanması zorunluluğunu getirmeye,
- Vergi mevzuatında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını YMM tarafından düzenlenen tasdik raporu şartına bağlamaya

yetkili kılınmıştır. Maliye Bakanlığı aracılığıyla YMM'lere yetki veren bu hükme göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen YMM, imzaladığı beyanname veya düzenlediği tasdik raporunda yer verilen bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtlara dayanak teşkil eden belgelere uygun olmasını sağlamak zorundadır. Aksi takdirde ortaya çıkacak vergi ziyayı nedeniyle salınacak vergi, ceza ve gecikme faizinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacaktır. YMM adına vergi salınabileceği ve ceza kesilebileceğinin kabulü, YMM'nin 213 sayılı VUK'ta yer alan mükellefler ve vergi sorumluları için tanınmış olan hakları kullanabileceği sonucunu doğurmakta ise de söz konusu Kanun hükümleri buna olanak tanımamaktadır (Erkan, 2004, s. 111).

213 sayılı VUK'ta belirlenen sorumluluğun oluşması için gerekli şartlar ile sorumluluğun sınırları 18.10.2001 tarih ve 24557 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren *SM ve SMMM'lerin Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227'nci Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı*'nda açıklanmıştır. Söz konusu düzenlemenin 3'üncü maddesine

göre, sorumluluk gerektiren bu durumlar, vergi beyannamelerinin imzalanmadan önce YMM'ler tarafından "sınırlı uygunluk denetimi" yapılması gerekmektedir.²² Mecburi Meslek Kararı'nın "Vergi Beyannamelerinin İmzalanmasında Sorumluluk" başlıklı 16'ncı maddesinde ise imzalanan vergi beyannamelerinde daha sonra vergi ziyanının tespit edilmesi halinde YMM'nin müşterek ve müteselsil sorumlu tutulabilmesi için bazı şartların varlığı gerekmektedir. Bu şartlar;

- YMM'nin defter kayıtlarının dayanağı olan belgelerle ilgili Mecburi Meslek Kararı'nın 12'nci maddesinde belirtilen yükümlülüklerini yerine getirmemesi,
- Defter kayıtlarının doğruluğunun saptanamaması,
- Defter kayıtlarının 213 sayılı VUK'un 227 ve 228'nci maddelerine uygun olmaması,
- Değerlemelerin 213 sayılı VUK'un değerlendirme hükümlerine aykırı yapılması,
- Finansal tablolardaki ve hesap özetlerindeki ticari kâra yapılacak ilave ve indirimlerin yapılmaması,
- 213 sayılı VUK'un 135'inci maddesinde sayılan vergi inceleme personeli tarafından yapılan denetim sonucunda bir matrah farkı ortaya çıktığı takdirde bulunan vergi matrahı, vergi inceleme personeline beyannameyi imzalayan meslek mensubunun sorumluluğunu ortaya koyan mesleki hatasının net bir şekilde saptanması ve bu hususun inceleme raporlarında açıkça belirtilmesi

şeklinde belirlenmiştir.

3568 sayılı Kanun'da yer alan tasdik sorumluluğu ile 213 sayılı VUK kapsamındaki sorumluluklar arasında benzerlikler bulunmakla birlikte 3568 sayılı Kanun'un "doğruluk denetimi", 213 sayılı VUK'un ise "uygunluk denetimi" öngörmekte ve bu sebeple YMM'lerin tasdik sorumluluğuna ilişkin net bir yargıya varılamamaktadır (Saban, 1995, s. 121). Ancak Danıştay'ın konuya ilişkin kararında

²² "Sınırlı Uygunluk Denetimi"ne ilişkin bilgilerin çalışmanın önceki bölümlerinde açıklanmış olması nedeniyle bu kısımda tekrar edilmemiştir.

YMM'lerin tasdik sorumluluğunun "uygunluk denetimi" kapsamında olduğuna hükmetmiştir.²³ Bu çerçevede 3568 sayılı Kanun kapsamında belirlenen "doğruluk denetimi" esasen fiili olarak yapılması mümkün görülmeyen bir denetim olarak kabul edilmektedir (Örmeci, 1997, s. 27). Zira literatürde de YMM'lerin sorumluluğunun 213 sayılı VUK hükümlerinde belirtildiği gibi "uygunluk sorumluluğu" olması gerektiği, dünyada "doğruluk sorumluluğu" uygulamasının bulunmadığı, bağımsız denetimden beklenen esas hedefin de uygunluğun sağlanması olduğu vurgulanmaktadır (Canyaş, 2006, s. 120).

AB ülkeleri ile ABD uygulamalarında, YMM'lerin sorumluluğunun tespiti bakımından mesleki özenin gösterilmesi hususu vurgulanmakta, sorumluluğa ilişkin açılan dava ve suçlamaların çoğunluğu mesleki özenin gösterilmediği iddiasına dayandırılmaktadır. Bu bakımdan AB hukukunda ve ABD'de YMM'ler için kusura dayalı bir sorumluluk benimsenmiştir (Akgün, 2004, s. 311).

3568 sayılı Kanun ile 213 sayılı VUK hükümlerinin YMM'ler için farklı türde sorumluluklar belirlemesi, söz konusu mevzuat hükümlerinden hangisinin uygulanacağını gündeme getirmektedir. Bu durumda söz konusu kanunlar arasında genel kanun ve özel kanun ayırımı yapmak gerekmektedir. 3568 sayılı Kanun'un YMM mesleğini ve mesleğin görev ve sorumluluklarını düzenlemesi nedeniyle özel kanun olarak kabul edilmektedir. Diğer yandan 3568 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinin tasdik görevine ilişkin düzenleme yaptığı, tasdik müessesesinin kuruluş amacının ise kamu otoritesinin vergi denetim yükünü hafifletmek olduğu ve söz konusu hükümde YMM'lerin tasdik hizmetinden doğan vergisel sorumluluğu düzenlendiği düşünüldüğünde söz konusu hükmün "özel kanun" niteliğinde olduğu kabul edilmektedir (Saban, 1995, s. 117). Aynı kapsamda 213 sayılı VUK'un mükerrer 227'nci maddesinin de tasdik hizmetinden doğan vergisel sorumluluğu düzenlemesi nedeniyle "özel kanun" olarak nitelenmektedir. Bu durumda iki özel kanun hükmünün birbiriyle çatışması nedeniyle "lex posterior" kuralı gereğince sonraki kanun hükmünün geçerli olması gerekmektedir (Güriz, 1997, s. 30). Sonuç itibarıyla, her iki hükümde yer alan tasdik konularının aynı olduğu durumda, daha sonra yürürlüğe girmiş olması nedeniyle YMM'lerin tasdik hizmetinden kaynaklanan sorumluluğun 213 sayılı

²³ Danıştay'ın 20.06.1997 tarih ve E.1995/438 ve K. 1997/301 sayılı Kararında yer almaktadır.

VUK'un mükerrer 227'nci maddesi kapsamında belirlenmesi gerekmektedir (Canyaş, 2006, s. 121).

YMM'lerin sorumluluğuna ilişkin 3568 sayılı Kanun ile 213 sayılı VUK hükümlerinin ortak noktası, tasdik işleminin gerçeğe uygun olmaması nedeniyle gerçekleşen vergi ziyayı, ceza ve gecikmelerden YMM'nin de mükellefle birlikte sorumlu tutulmasıdır. Bu durum kamu otoritesinin sorumlulardan dilediğine başvurma hakkı tanımaktadır. YMM tarafından düzenlenen tasdik raporunun gerçeği yansıtmadığının tespit edilmesi ve bu sebeple vergi ziyayının gerçekleşmesi durumunda YMM ile vergi kaçakçılığı arasında da bir ilişki kurulmasını gündeme getirmektedir. Zira vergi ziyayı zaman zaman vergi kaçakçılığı suçunu doğurmaktadır. Dolayısıyla kamu otoritesi, vergi düzeninin ve vergi gelirlerinin korunması amacıyla vergi kaçakçılığı suçuna iştirakten dolayı da mükellef ile birlikte YMM'yi de sorumlu tutmaktadır (Yılmaz, 2004, ss. 48-49). Söz konusu sorumluluk YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliği'nin "Hukuki Sorumluluk" başlığını taşıyan 21'inci maddesinde de yer almıştır.

3.1.3.3. Sözleşmeden Kaynaklanan Sorumluluklar

YMM ile vergi mükellefi arasındaki ilişkinin temeli tasdik sözleşmesine dayanmaktadır. Zira Tasdik Yönetmeliği'nin 10'uncu maddesi hükmü gereğince tasdik sözleşmesinin yapılması zorunlu tutulmuştur. Tasdik sözleşmesi, tasdik hizmetinin mükellef yararına gerçekleştirilmesi ile muhasebe ve vergi denetiminin belirli bir sürede tamamlanmasını içermektedir (Yılmaz, 2004, s. 43). Dolayısıyla tasdik sözleşmesi YMM'ye birtakım sorumluluklar yüklemektedir. YMM'nin tasdik sözleşmesi nedeniyle sorumluluğunun doğması için dört şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartlar,

- Sözleşme hükümlerine aykırı hareket edilmesi,
- Sözleşmenin ihlali nedeniyle bir zarar oluşması,
- Sözleşmeye aykırı hareket ile zarar arasında bir illiyet bağının bulunması,
- Oluşan zarardan YMM'nin kusurlu bulunması

şeklindedir (Selçik, 2003, s. 40).

Sözleşme hükümlerine aykırı davranış sonucu zararın oluşması, maddi ve manevi zarar olmak üzere iki farklı şekilde ortaya çıkmaktadır. Maddi zarar, bir kimsenin iradesi dışında mal varlığında meydana gelen ve para ile ölçülebilen eksilmedir. YMM'lerin sorumluluğu nedeniyle maddi zarar manevi zarara kıyasla daha çok ortaya çıkmaktadır. Sözleşmeye aykırı hareket edilmesi sonucu oluşan zarardan YMM'nin kusurlu bulunması, YMM'nin sorumluluğuna gidilmesi için şarttır. Kusur, hukuka aykırı sonucu bilerek istemek veya bu sonucu engellemek için herhangi bir irade göstermemek olarak tanımlanmaktadır (Akgün, 2004, s. 286).

3.1.4. Yeminli Mali Müşavirler Hakkında Uygulanacak Yaptırımlar

3.1.4.1. İdari Yaptırımlar ve Disiplin Cezaları

YMM'ler hakkında uygulanacak idari yaptırımlar ve disiplin cezaları 3568 sayılı Kanun'un 48'inci maddesinde ve buna dayanılarak yayımlanan Disiplin Yönetmeliğinde açıklanmıştır. Disiplin cezasının verilmesine neden olan hareketler söz konusu madde hükmünde “mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunulması” olarak açıklanmıştır.

3568 sayılı Kanun'da ve Disiplin Yönetmeliği'nde; uyarma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatını kaldırma ve meslekten çıkarma olmak üzere beş farklı disiplin cezası belirlenmiştir.

Mesleki kurallara, mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve harekette bulunanlarla, görevin gerektirdiği güveni sarsıcı harekette bulunan meslek mensupları hakkında, ilk defasında uyarma, tekrarında ise kınama cezası uygulanır. Ayrıca müşterilerle mesleki konularda yapılacak sözleşme hükümlerine aykırı davranılması ve sözleşmenin taraflarca feshedilmesi hâlinde de uyarma cezası uygulanmaktadır.

Disiplin Yönetmeliği'nin 6'ncı maddesi hükmü gereğince, YMM tarafından sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği resmi kurum ve kuruluşlar tarafından tespit edilen mükelleflerin, odalar ve Birlik tarafından ilanından sonra defterlerinin tutulması ve işlerinin görülmesi halinde²⁴ söz konusu YMM'ye doğrudan kınama cezası verilmektedir. Ayrıca YMM tarafından, kasıt olmaksızın gerekli özen ve

²⁴ Zorunlu olarak oda tarafından görevlendirmeler hariç tutulmuştur.

titizlik yeterince gösterilmeden; yasal düzenlemelere ve ilan olunmuş norm ve standartlara aykırı olarak beyanname ve bildirimlerin imzalanması, denetlenmesi ve tasdik edilmesi halinde de kınama cezası verilmektedir. Bu durumun kasten gerçekleşmesi halinde YMM'ye geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası verilmekte, mükerrer gerçekleşmesi halinde ise yeminli sıfatı kaldırılmaktadır.

Görevini bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yapmayan veya kusurlu olarak yapan veya 3568 sayılı Kanunda yer alan mesleğin genel prensiplerine aykırı harekette bulunan meslek mensupları için geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanır. Bu durumda YMM, mesleki sıfatı saklı kalmak şartıyla altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere mesleki faaliyetten alıkonulmaktadır.

Mükellefle birlikte kasten vergi ziyaına sebebiyet verdikleri mahkeme kararı ile kesinleşen meslek mensuplarına ise meslekten çıkarma cezası verilmektedir.

YMM'ler hakkında uygulanacak idari yaptırımlara TÜRMOB Disiplin Kurulu tarafından karar verilmektedir. Bu kapsamda TÜRMOB tarafından 2018, 2019 ve 2020 yılı içerisinde YMM'ler hakkında uygulanan yaptırımlara yönelik istatistiki veriler izleyen tabloda verilmiştir.

Tablo 3.1: TÜRMOB Tarafından YMM'ler Hakkında Uygulanan İdari Yaptırımlar

Yaptırım Türü / Dönem	2018	2019	2020
Dosya Sayısı	121	130	63
Uyarma	13	17	8
Kınama	9	14	5
Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	3	2	15
Kovuşturma	1	-	-

Kaynak: TÜRMOB Faaliyet Raporu (2020, s. 205-212); (2019, s. 254-261); (2018, s. 278-284).

TÜRMOB tarafından uygulanan idari yaptırımlar incelendiğinde, en yaygın uygulanan idari yaptırımın en hafif yaptırım olan “Uyarma” yaptırımı olduğu görülmektedir. Buna ilave olarak incelenen dosya sayısı ve uygulanan yaptırım verileri birlikte ele alındığında, dosyaların büyük çoğunluğunda yaptırım uygulanması yönünde bir karar çıkmadığı anlaşılmıştır. Zira 2018, 2019 ve 2020 yılında incelenen dosyaların ortalama %28’inde yaptırım kararı açıklanmış, %72’sinde ise yaptırım uygulanmasına yer olmadığı kararı verilmiştir (TÜRMOB, 2020, ss. 205-212; 2019, ss. 254-261; 2018, ss. 278-284).

3.1.4.2. Cezai Yaptırımlar

Tasdik görevini kanunlarda öngörülen şekilde yerine getirmeyen YMM'ler hakkında idari yaptırımlar dışında cezai yaptırım da uygulanmaktadır. 3568 sayılı Kanun'un 47'nci maddesi uyarınca, YMM'ler görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK)'nun kamu görevlilerine ait hükümleri uyarınca cezalandırılacaktır. Tasdik görevi nedeniyle oluşan suçlara ilişkin cezai yaptırım ise ayrı bir hükümle belirlenmiştir. Buna göre, 3568 sayılı Kanun'un 49'uncu maddesi hükmü gereğince, YMM'ler tasdik görevini aynı Kanun'un 12'nci maddesinin 4'üncü fıkrasına uygun şekilde yerine getirmemeleri durumunda fiil daha ağır cezayı gerektiren bir suç oluşturmadığı takdirde, altı aydan bir yıla kadar hapis ve adli para cezası öngörülmüştür.

3568 sayılı Kanun'un 49'uncu maddesinde cezai yaptırımı belirlenen suç, aynı Kanun'un 12'nci maddesinin 4'üncü fıkrası ile ilişkilendirilmiştir. Tasdik doğru olmaması sonucunda oluşan bu suçun maddi unsuru, mali tablo veya beyannamenin doğruluğunu tespit edememe sonucunda vergi zıyainın ortaya çıkmasıdır. Dolayısıyla bahsedilen suç bir tür zarar suçudur (Canyaş, 2006, s. 190). Suçun manevi unsuru ise kasttır. Zira 5237 sayılı TCK'nın 21'inci maddesinin 1'inci fıkrası gereği, suçun oluşması kastın varlığına bağlanmıştır.

Anayasa'nın 38'inci maddesi hükmü gereği, suçların kanunlarla belirlenmesi gerektiği belirtilmiş ve bu kavram literatürde "suçların yasallığı" ilkesi olarak yer almıştır. 3568 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinin 2'nci fıkrası, Maliye Bakanlığı'na YMM tarafından tasdik edecekleri belgeler ve tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisini vermiştir. Maliye Bakanlığı ise bu yetkiyi çıkardığı yönetmelik ve tebliğlerle kullanmaktadır. Ancak bu yetki, 3568 sayılı Kanun'un 49'uncu maddesinde açıklanan suçun unsurları arasında değerlendirilebilecek hususları düzenleme yetkisi vermektedir. Dolayısıyla Maliye Bakanlığı'na tanınan bu yetkinin Anayasa'nın 38'inci maddesine aykırı bir şekilde idareye suç yaratma yetkisi sağladığı yönünde görüşler mevcuttur (Canyaş, 2006, ss. 191-192). Aynı çerçevede YMM'lerin sorumluluklarına ilişkin esas konuların yönetmelik ve tebliğ gibi alt düzenlemelerle belirlenmesi, hukuki ve cezai sorumluluk getiren hususların kanunla hüküm altına

alınmaması da eleştiri konusu yapılmaktadır (Erkan, 2004, s. 147; Saruç & Sarılı, 2004, s. 191).

3568 sayılı Kanun'un 47'nci maddesine göre, cezai yaptırım uygulanması bakımından kamu görevlisi olarak kabul edilen YMM'lere uygulanan yaptırımların, mesleki kusurları tespit edilen kamu görevlilerine dahi verilmemesi eşitlik ilkesinin ihlali sonucunu doğurmaktadır (Yılmaz, 2004, s. 73).

YMM'ler hakkında uygulanacak cezai yaptırımlar yalnızca tasdik görevine aykırılıktan ibaret değildir. 3568 sayılı Kanun'un 49'uncu maddesi, meslek sırrının ifşa edilmesi, YMM'lerin çalışma yasaklarına aykırı davranışları, reklam yasağına aykırı fiilleri nedeniyle de cezai yaptırım öngörmektedir.

YMM'ler ve bünyesinde çalışanlar, görevleri nedeniyle öğrendikleri bilgi ve sırları açıkladıkları takdirde yüz güne kadar adli para cezası ile cezalandırılmaktadır.

YMM'lerin bu unvanlarını ve tasdik yetkisini kullanarak 3568 sayılı Kanun'un 2'nci maddesi hükmünde belirtilen görevlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzel kişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamazlar, ticari faaliyette bulunamazlar, meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar. Bu hükme aykırı davranış halinde YMM, yüz güne kadar adli para cezası ile cezalandırılmaktadır. Aynı cezai yaptırım, YMM'nin iş elde etmek için reklâm sayılabilecek faaliyetlerde bulunması, tabela veya basılı kâğıtlarında ruhsatname ile belirlenen mesleki unvanları dışında başka sıfat kullanmaları halinde de uygulanmaktadır.

3.1.5. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarına Yönelik Uluslararası Düzenlemeler

Ülkemizde YMM'lerin sorumluluğu ile AB üyesi ülkelerde ve ABD'deki YMM'lerin sorumluluğu arasındaki temel fark, sorumluluğun sınırlandırılması noktasında ortaya çıkmaktadır. Bu çerçevede izleyen kısımda ABD, Almanya ve Fransa'da YMM'lerin sorumlulukları genel hatlarıyla açıklanmış ve Türk hukuku ile kıyaslanmıştır.

ABD'de kamu muhasipliği mesleği iki ana meslek grubu tarafından yerine getirilmektedir. Bunlardan ilki, kamu muhasebecileri unvanına sahip "Public

Accountant” ve sertifikalı kamu muhasebecileri unvanına sahip olan “Certified Public Accountant” (CPA)’dır. Kamu muhasebecileri defter tutma ve vergi hizmetleri yetkisine sahip iken CPA’lar denetim faaliyetlerini yerine getirmek ve denetim raporu düzenleme yetkisini haizdir (Guy vd., 1999, s. 15). CPA’ların temel yetki ve görevleri;

- Denetim Hizmetleri,
- Vergi ile ilgili Hizmetler,
- Muhasebe ve Defter Tutma Hizmetleri,
- Danışmanlık Hizmetleri,
- Kişisel Finansal Planlama Hizmetleri

olarak belirlenmiştir. Tasdik hizmeti, finansal tablolarda yer alan verilerin doğruluğu ve güvenilirliğinin tespitine yönelik bir görüş oluşturmak amacıyla yapılan denetim faaliyetidir. Denetim faaliyeti sonucunda düzenlenen raporda, finansal tablolarda yer alan bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu hakkında görüş belirtilmektedir.

CPA’ların sorumluluğu, denetlenen işletmeye karşı sözleşmeden doğan sorumluluk ve haksız fiil sorumluluğu ile üçüncü kişilere karşı haksız fiil sorumluluğu kapsamında incelenmektedir. Denetlenen işletmeye karşı sorumluluğun oluşması için:

- CPA tarafından yapılmış bir sözleşmenin bulunması ve denetim görevinin kabul edilmesi,
- Görevin ihlal edilmiş olması,
- Denetlenen işletmenin bir kayıp yaşamış olması,
- Denetlenen işletmenin kaybı ile CPA’nın görev ihlali arasında nedensellik ilişkisinin bulunması

şartlarının bir arada gerçekleşmesi gerekmektedir. Görevin ihlali, gereken mesleki özenin gösterilmemesi olarak tanımlanmaktadır (Whittington & Pany, 2018, ss. 108-110).

Amerikan hukukunda YMM’nin sorumluluğunda temel kriter, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlenmesidir. Dolayısıyla YMM’nin sorumluluğu, finansal tabloların muhasebe standartlara uygun şekilde

düzenlenmesine yönelik denetim ile sınırlandırılmıştır. Bununla birlikte finansal tablolarda yer alan verilerin işletme tarafından çarpıtıldığına yönelik açık göstergeler mevcut ise bunların tespit edilerek düzeltilmesi de YMM'nin sorumlulukları arasında sayılmıştır. Özetle ABD'de mesleki özen sorumluluğu ön plana çıkarılmış olup, YMM aleyhine açılan davaların büyük çoğunluğunun konusu da mesleki özenin ihlaline yöneliktir (Saruç & Sarılı, 2004, ss. 184-185).

Üçüncü kişilere karşı sorumluluk bakımından ise ABD'de, bir işletmenin finansal tablolarında yer alan verilere güvenerek karar alan kişiler, bu verilerin hatalı olduğunun ortaya çıkması ve bu hata nedeniyle zarara uğramaları halinde YMM'nin sorumluluğu gündeme gelmektedir. Ancak YMM'nin sorumluluğuna gidilebilmesi için üçüncü kişilerin uğradığı zarar ile verilerin hatalı raporlanması arasında illiyet bağı olduğunun ispat edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla üçüncü kişiler bakımından güvene dayalı sorumluluk söz konusudur (Gormley, 1984, ss. 530-531). CPA tarafından meslek kurallarına aykırı davranılması halinde hukuki sorumluluk bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle mesleki kurallara uymayan meslek mensupları hakkında yaptırım uygulanması ilgili odaların inisiyatifindedir (Saban, 1997, s. 141).

Almanya'da YMM veya bağımsız denetçilerin unvanı "Wirtschaftsprüfer" olarak anılmaktadır. Söz konusu meslek grubu, özellikle ticari şirketlerin yıllık mali tablolarının denetimlerini yapmaya ve bu tür denetim görevlerinin yürütülmesi ve sonuçları hakkında denetçi raporları yayınlamaya yetkilidir. Söz konusu denetçiler ayrıca müşterilere vergi konularında tavsiyelerde bulunma, işletme yönetimi alanında uzman olarak hareket etme ve ticari konularda tavsiyelerde bulunma yetkisine sahiptir. Meslek grubunun sorumlulukları ise 1961 yılında yürürlüğe giren Alman Denetçi Kanunu (Public Accountant Act- WPO) tarafından düzenlenmiştir (IFAC, 2019a).

Alman Denetçi Kanunu'nun üçüncü ana bölümünde denetçilerin hakları ve görevlerine yer verilmiştir. Yasa öncelikli olarak, denetçinin bağımsızlığı, vicdanına uygun hareket etmesi ve görevinin gizlilik kurallarına uygun şekilde yürütmesi hususlarına vurgu yapmaktadır. Özellikle denetim raporlarında ve profesyonel görüşlerinde tarafsız kalması ve mesleğin itibarı ile bağdaşmayan faaliyetlerden kaçınması gerektiği belirtilmiştir. Bahsedilen Yasa'nın 54'üncü maddesinde ise denetlenen işletme ile denetçi arasında imzalanan sözleşmeden kaynaklanan

sorumlulukların sınırlandırılabilceği hükme bağlanmıştır (Public Accountant Act, 2013, ss. 28-38). Bu çerçevede ihmal nedeniyle ortaya çıkan durumlarda YMM'nin sorumluluğu, belirli bir üst tutarla sınırlı tutulmuştur. Buna karşın YMM tarafından yükümlülüklerin kasıtlı olarak ihlal edilmesi halinde ise sınırsız sorumluluk söz konusu olmaktadır (Sağmanlı, 2000, s. 36).

Fransa'da bilanço büyüklüğünün 1 milyon EUR üzerinde olması, yıllık cironun 2 milyon EUR üzerinde olması ve 20'den fazla çalışan istihdam edilmesi şartlarından herhangi ikisini sağlayan şirketler, tasdik denetimine tabi tutulmuştur (IFAC, 2019b). Fransız Ticaret Kanunu, yasal denetçiler ve yeminli muhasebeciler (Expert-comptable) olmak üzere denetçileri iki farklı kategoriye ayırmıştır. Yeminli muhasebeciler, "Ordre Des Experts-Comptables" adı verilen meslek örgütü tarafından temsil edilmekte ve meslek mensuplarının bu organizasyona üyeliği zorunlu tutulmaktadır (Ordre, 2020).

Cezai sorumluluk açısından AB ve ABD hukukundaki düzenlemeler, kasıt unsurunun varlığını şart koşmaktadır. Diğer bir ifadeyle YMM'nin cezai sorumluluğuna gidilebilmesi için denetlenen işletmenin finansal verilerinin bilerek ve isteyerek gerçeğe aykırı raporlanması ve diğer yükümlülüklerin de aynı şekilde kasten yerine getirilmemesi durumunda YMM'nin cezai sorumluluğu doğmaktadır. Cezai sorumluluk bakımından Türk hukukunu, Alman ve ABD hukukundan ayıran nokta, YMM'lere cezai sorumluluk bakımından devlet memuruna ait hükümlerin uygulanmasıdır. Alman ve ABD hukukunda bu konuda bir düzenleme mevcut değildir (Saruç & Sarılı, 2004, s. 186).

3.2. Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları

Bağımsız denetçilerin yasal mevzuatta yer alan sorumlulukları, hukuki sorumluluklar, cezai sorumluluklar ve idari sorumluluklar ana başlıklarında izleyen kısımda ele alınmıştır. Ardından uluslararası hukukta bağımsız denetçilerin sorumlulukları konusu incelenmiştir.

3.2.1. Bağımsız Denetçilerin Hukuki Sorumlulukları

Bağımsız denetimin amacı, "finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği hakkında makul güvence oluşturmak" şeklinde belirlenmiş olması nedeniyle bağımsız denetim personelinin sorumlulukları da bu kapsamda belirlenmiştir.

Bağımsız denetçinin sorumluluğu en genel ifadeyle genel kabul görmüş muhasebe ve denetim standartlarına uygun bir denetim yapmak ve denetim sonucunda elde edilen bulguları raporlamaktır (Güredin, 2000, s. 11). Ancak bu noktada bağımsız denetçinin sorumluluğu yanlış anlaşılmalıdır. Bağımsız denetçinin, işletmenin finansal yapısı ve performansı hakkında güvence vermek, finansal tablolarda yer alan bilgilerin eksiksiz olarak doğru olduğuna dair görüş bildirmek, işletme personeli veya yönetiminin yasal olmayan faaliyetlerini ortaya çıkarmak şeklinde bir sorumluluğu bulunmamaktadır.

Bağımsız denetçilerin sorumluluklarının hukuki kaynakları, 6102 sayılı TTK, KGK tarafından yürürlüğe konulan Bağımsız Denetim Yönetmeliği, SPK tarafından yürürlüğe konulan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22), BDDK tarafından yürürlüğe konulan Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik ve TDS kapsamında yer verilen Bağımsız Denetim Standartları hükümleridir. Söz konusu mevzuat hükümleri dikkate alınarak bağımsız denetçilerin sorumlulukları;

- Genel sorumluluklar,
- Denetçinin kusurlu hareketi nedeniyle doğan sorumluluk,
- Hile ve usulsüzlüklerin tespitinden kaynaklanan sorumluluk,
- Denetlenen işletmeye karşı sözleşmeden doğan sorumluluk,
- Sır saklamadan doğan sorumluluk,

olmak üzere beş ana başlık altında incelenmiştir (Köse & Ertan, 2017, s. 295)

3.2.1.1. Bağımsız Denetçilerin Genel Sorumlulukları

6102 sayılı TTK, yürürlükten kaldırılan 6762 sayılı TTK ile karşılaştırıldığında, denetim kavramı ve denetim personeline ilişkin konuların daha fazla yer bulduğu görülmektedir. Ayrıca bazı hususlar ilk kez 6102 sayılı TTK ile yasal statü kazanmıştır. Bu bakımdan 6102 sayılı TTK hükümlerinin daha zengin olduğunu söylemek mümkündür. Bununla birlikte 6102 sayılı TTK’da “bağımsız denetçi” veya “bağımsız denetim personeli” ifadesinin doğrudan kullanılmadığını, bunun yerine “denetçi” ifadesinin tercih edildiğini belirtmekte fayda görülmektedir.

6102 sayılı TTK, bağımsız denetçinin görev ve sorumluluklarını 398'inci maddesinde düzenlemiştir. Madde hükmüne göre bağımsız denetim, KGK tarafından belirlenen esaslara, denetçilik mesleğinin gereklerine ve etik kurallara uygun, özenle gerçekleştirilmek zorundadır. Nitekim Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 19'uncu maddesinde de bağımsız denetçilere, kaliteli, güvenilir ve TDS'ye uygun bir denetim yürütülmesi sorumluluğu yüklenmiştir. Aynı kapsamda bağımsız denetçiler denetimlerini, asgari unsurları KGK tarafından belirlenen kalite kontrol sistemi çerçevesinde yürütmek zorundadır.

6102 sayılı TTK'nın 397'nci maddesinde bahsedilen ve bağımsız denetçilerin uymakla yükümlü olduğu mesleki etik kurallar Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 21'inci maddesinde, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış olarak belirlenmiştir. Bağımsız denetçiler söz konusu mesleki etik ilkelere uymak zorundadır.

Bağımsız denetçi, işletmenin finansal durumunun “dürüst resim ilkesi”ne uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını da belirtmek zorundadır. Dürüst resim ilkesi 6102 sayılı TTK'nın 515'inci maddesinde açıklanmıştır. Buna göre, “Anonim şirketlerin finansal tabloları, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde” çıkarılması dürüst resim ilkesinin bir gereğidir.

6102 sayılı TTK'nın 402 ve 403'üncü madde hükümleri gereği, bağımsız denetçilerin denetim faaliyeti sonucunda rapor düzenleme, raporu işletmenin yönetim kuruluna sunma ve bu raporda finansal tablolara ilişkin görüş verme sorumluluğu bulunmaktadır. Aynı Kanun'un 407'nci maddesine göre ise, bağımsız denetçi işletmenin genel kurul toplantılarına katılmak zorundadır. Tüm bu sorumluluklar, KGK mevzuatı, bankacılık mevzuatı ve sermaye piyasası mevzuatında da yer almaktadır.

3.2.1.2. Bağımsız Denetçinin Kusurlu Hareketi Nedeniyle Doğan Sorumluluk

6102 sayılı TTK, bağımsız denetçinin genel hukuki sorumluluğunu 554'üncü maddesinde düzenlemiştir.

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

Söz konusu madde hükmünde, bağımsız denetçilerin sorumluluğunun ortaya çıkacağı durumlar ile sorumlu olacakları taraflara yer verilmiştir. Buna göre, bağımsız denetçinin sorumlu olabilmesi için denetim faaliyetinde kusurlu hareket etmiş olması şarttır.

KGK'nın kuruluş ve görevlerini düzenleyen 660 sayılı KHK'nın 24'üncü maddesi bağımsız denetçilerin denetimden kaynaklanan sorumluluğunu düzenlemiştir. Buna göre sorumluluğun doğması iki durumda gerçekleşmektedir.

- Finansal tablo, bilgi ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması,
- Bağımsız denetim raporlarında yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler bulunması

nedeniyle doğabilecek zararlardan bağımsız denetim kuruluşu ve bağımsız denetçiler hukuken sorumludurlar. Söz konusu şartların birlikte gerçekleşmesi gerekmemektedir. 660 sayılı KHK'da belirtilen sorumluluk, 6102 sayılı TTK'da belirtilen denetçinin kusurlu hareketinden doğan sorumluluk ile örtüşmekte (Köse & Ertan, 2017, s. 297) ise de 660 sayılı KHK bu konuda daha özel bir sorumluluk alanı çizmektedir. Zira TTK hükmü “kanuni görev” kavramını kullanarak oldukça geniş bir sorumluluk alanı belirlemiştir.

660 sayılı KHK hükmü, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğunun müteselsil olduğuna dair bir düzenleme yapmamıştır. Ancak bu konuda 6102 sayılı TTK'nın 554 ve 557'inci hükümlerinin dikkate alınması ve sorumluluğun müteselsil olduğunun kabulü gerekmektedir (Aksoy & Aksoy, 2017, s. 47). Ayrıca kasıtlı davranış veya ihmalin bulunması, sorumluluğun doğması açısından önem taşımamaktadır.

660 sayılı KHK'ya dayanılarak çıkarılan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 44'üncü maddesinde de düzenleme yapılmıştır. Madde hükmüne göre, denetim raporlarının TDS'ye aykırılık teşkil etmesi, raporda yer alan bilgilerin yanlış, eksik ya

da yanıltıcı olması nedenleriyle doğabilecek zararlardan bağımsız denetçiler sorumlu tutulmuştur. Bu çerçevede söz konusu Yönetmelik hükmü, 660 sayılı KHK hükmü ile büyük ölçüde benzerlik arz etmektedir.

Bağımsız denetçinin kusurlu hareketi nedeniyle doğacak sorumluluğuna yönelik benzer bir düzenlemeye 6362 sayılı SPK'nın 63'üncü maddesinde de yer verilmiştir. Hükme göre, "bağımsız denetim kuruluşları, görevlerinin kapsamıyla sınırlı olmak üzere, denetledikleri finansal tablo ve raporların mevzuata uygun olarak denetlenmemesi nedeniyle doğabilecek zararlardan raporu imzalayanlarla birlikte sorumludur. Hükümün ifadesinden de anlaşıldığı üzere, sorumluluk esasen bağımsız denetim kuruluşunun tüzel kişiliğine yöneltilmekle birlikte raporu imzalayanlar denilerek bağımsız denetçilerin de sorumlu olduğu örtülü olarak belirtilmiştir. Aynı madde hükmünün devamında ise düzenlenen raporlarda yer alan yanlış, yanıltıcı ve eksik bilgiler dolayısıyla neden olunan zarar durumundaki sorumluluk hali düzenlenmiştir. Ancak bu durumda sorumluluk doğrudan bağımsız denetim kuruluşunun tüzel kişiliğine aittir. Zira hükümde, bağımsız denetçilere yer verilmemiştir. Diğer yandan SPK'nın söz konusu 63'üncü maddesi hükmü, sorumluluğun kapsamını daraltmıştır. Zira TTK "kanuni görev" gibi geniş çerçeveli bir kavramdan bahsederken SPK yalnızca finansal tablolarda yanlış, yanıltıcı, eksik bilgiler bulunması veya mevzuata uygun denetim yapılmaması durumunda sorumluluğun doğacağını belirtmektedir.

SPK'nın temettü ve bedelsiz payların dağıtılmasını düzenleyen 20'nci maddesinin ikinci fıkrasında, bağımsız denetçilerin sorumluluğuna dolaylı olarak yer verilmiştir. Söz konusu hükümde sorumluluğun doğması iki duruma bağlanmıştır. Bunlardan ilki bilanço ve gelir tablolarının gerçeği yansıtmaması, diğeri ise bunların mevzuat ile muhasebe ilke ve kurallarına uygun olarak düzenlenmiş olmaması durumudur. Her iki durumda da ortaya çıkan zarardan²⁵ dolayı bağımsız denetçiler de sorumlu tutulmuştur. Sorumlu olunan taraflar ise şirket, şirketin pay sahipleri, şirket alacaklıları ve doğrudan temettü avansının karşıladığı veya ödendiği bilanço yılı içinde pay senedi iktisap etmiş bulunan kişiler ile üçüncü kişilerdir. Bu bakımdan sorumlu olunan taraflar oldukça geniş tutulmuş ve sorumluluğun müteselsil olduğu belirtilmiştir.

²⁵ Buradaki zarardan kasıt, dağıtılan kâr payı avansının doğru olmamasından doğan zararları ifade etmektedir (SPK md. 20/2).

Bağımsız denetim faaliyetlerinden doğan sorumluluk kapsamının en geniş tutulduğu düzenleme 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'nda yer almaktadır. Kanun'un 33'üncü maddesinde, bağımsız denetim kuruluşlarının, bankacılık mevzuatı kapsamında gerçekleştirdikleri faaliyetler sonucunda üçüncü kişilere verdikleri zararlardan sorumlu oldukları belirtilmiştir. Kanaatimizce sorumluluğun kapsamında herhangi bir sınırlamaya gidilmemesi, bankacılık mevzuatı kapsamında gerçekleştirilen bağımsız denetim faaliyetinin daha geniş kapsamlı olmasından kaynaklanmaktadır. Zira söz konusu hükme dayanılarak çıkarılan "Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik" in 17'inci maddesi hükmü incelendiğinde, finansal tabloların yanı sıra bankanın bilgi sistemleri, risk yönetimi, iç kontrol sistemleri gibi unsurlarının denetimi de bağımsız denetim faaliyetleri kapsamında değerlendirilmektedir.

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'nun 33'üncü maddesinde, sorumluluğun kapsamının yanında sorumlu olunan taraflar da "üçüncü kişiler" denilerek herhangi bir sınırlamaya gidilmemiştir. Bu çerçevede zararın ispat edilmesi halinde tüm taraflar bağımsız denetim kuruluşundan tazminat talep etme hakkına sahip olmaktadır. Diğer yandan sorumluluğun, doğrudan bağımsız denetçinin şahsına değil, bağımsız denetim kuruluşunun tüzel kişiliğine ait olduğunu vurgulamakta fayda görülmektedir.

Bağımsız denetim faaliyetleri kapsamında doğacak zararların tazmin edilmesi amacıyla ve sorumluluğu hafifletici bir unsur olarak bağımsız denetçilere ve bağımsız denetim kuruluşlarına mesleki sorumluluk sigortası yaptırma zorunluluğu getirilmiştir. Her ne kadar 6102 sayılı TTK kapsamında böyle bir zorunluluğa yer verilmese de, KGK mevzuatı, bankacılık mevzuatı ve sermaye piyasası mevzuatında böyle bir zorunluluk bulunmaktadır.

Sermaye piyasası mevzuatı ile bankacılık mevzuatı, mesleki sorumluluk sigortasını bağımsız denetim kuruluşu için bir kuruluş şartı olarak düzenlemiştir. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in "Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Şartları" başlıklı ikinci kısmının 3'üncü maddesinde, 660 sayılı KHK'ya atıfta bulunularak mesleki sorumluluk sigortasının zorunlu olduğu belirtilmiştir. İlave olarak sigortaya esas matrah tutarı da düzenlemiştir. Hükme göre sorumluluk sigortası, bir önceki faaliyet döneminde bağımsız denetim faaliyetinden elde edilen gelirin iki katından az olmayacak şekilde belirlenecektir. Ancak her durumda,

sigortaya esas matrah 200.000 TL'den az olamayacaktır. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na dayanılarak çıkarılan Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik'in 8'inci maddesinde de benzer bir hükme yer verilmiştir.

Mesleki sorumluluk sigortası açısından sermaye piyasası mevzuatı ile bankacılık mevzuatının diğer bir ortak yönü, sigortayı yaptırmayı zorunlu tutulan tarafın bağımsız denetim kuruluşu olmasıdır. Diğer bir ifadeyle bağımsız denetçinin bireysel olarak mesleki sorumluluk sigortası yaptırmayı zorunluluğu bulunmaktadır.

KGK mevzuatı mesleki sorumluluk sigortasının tutarına ilişkin bir düzenleme içermemekle birlikte sigorta kapsamının oldukça geniş tutulmasını öngörmüştür. Nitekim Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 33'üncü maddesi hükmü, mesleki sorumluluk sigortasının tüm denetim faaliyetlerini kapsayacak şekilde yapılmasını şart koşmaktadır. Diğer taraftan KGK mevzuatını, bankacılık mevzuatı ile sermaye piyasası mevzuatından ayıran diğer bir farklılık ise, bağımsız denetçilere de mesleki sorumluluk sigortası yaptırmayı zorunluluğunu getirmesidir.

3.2.1.3. Hile ve Usulsüzlüklerin Tespit Edilmesi Sorumluluğu

İşletmelerin finansal tablolarının hazırlanması ve paydaşlara sunulması esasen yönetim kurulunun sorumluluğundadır. Finansal tabloların doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında görüş oluşturmak ise bağımsız denetimin temel amaçlarından ve sorumluluklarından birisidir. Diğer bir ifadeyle işletme paydaşlarının güvenilir bilgiye olan ihtiyaçları bağımsız denetim faaliyetleriyle sağlanmaktadır. Bu kapsamda yönetim kurulu tarafından hazırlanan ve “yönetim hilesi” olarak da adlandırılan hileli finansal raporlamanın tespit edilmesi ve finansal tabloların gerçeğe uygun şekilde düzeltilerek bilgi kullanıcılarına sunulması da bağımsız denetçinin sorumluluğunda olacaktır (Uzay & Kaya, 2018, s. 721).

Hile kavramı, bağımsız denetim standartlarında “yönetimden, üst yönetimden sorumlu olanlardan, çalışanlardan veya üçüncü taraflardan bir veya birden fazla kişinin, haksız veya yasalara aykırı bir menfaat elde etmek amacıyla yaptığı aldatma içeren kasıtlı eylemler” şeklinde tanımlanmıştır (BDS 240, 12a). Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'de de büyük ölçüde benzer bir tanıma yer verilmiştir. Literatürde “yönetim hilesi” olarak adlandırılrsa da tanıma göre, hilenin kaynağının yönetim dışındaki taraflar olması da mümkündür.

BDS 240'a göre bağımsız denetçi, hem varlıkların yanlış kullanımı (çalışan hilesi) hem de hileli finansal raporlama (HFR) ile sonuçlanan kasıtlı yapılan yanlışlıklarla ilgilenir. Denetçi hile şüphesi duyabilir veya nadiren hilenin varlığını tanımlayabilir, ancak kesinlikle hilenin gerçekten meydana gelip gelmediği konusunda yasal bir saptama yapamaz (Selimoğlu vd., 2015, s. 267).

6102 sayılı TTK, bağımsız denetçiye veya bağımsız denetim kuruluşuna finansal tablolarda yer alan hile ve usulsüzlüklerin tespitine dair doğrudan bir sorumluluk yüklemese de, sermaye piyasası mevzuatı, bankacılık mevzuatı ve bağımsız denetim standartları hile ve usulsüzlüklerin tespitine dair sorumluluğu düzenlemiştir.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in altıncı kısmı, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Hile ve Usulsüzlükler Konusunda Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu" başlığını taşımaktadır. Söz konusu bölümün 7'nci maddesinde "bağımsız denetçinin finansal tablolarda hile, usulsüzlük veya hatadan kaynaklanabilecek önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul ölçüde güvence sağlamak zorunda" olduğu belirtilmiştir. Bu noktada "makul güvence" kavramı önem taşımaktadır. Zira mevzuat hükmü, bağımsız denetçiden finansal tabloların %100 doğru bilgiler içerdiği, hata, hile ve usulsüzlüklerinden tamamıyla arı olduğu yönünde bir görüş belirtmesini şart koşmamaktadır. Nitekim bağımsız denetim faaliyetinin finansal tablolara dair kesin güvence vermek gibi bir amacı da bulunmamaktadır.

Bağımsız denetçinin finansal tablolara dair makul güvence sağlayabilmesi için, ulaştığı kanaati ve görüşünü destekleyecek yeterli sayıda ve uygunlukta denetim kanıtını toplamış olması gerekmektedir. Denetim kanıtının elde edilmesi sürecinde ise "mesleki şüphencilik" kavramı ön plana çıkmaktadır. Mesleki şüphencilik, bağımsız denetim kanıtını sorgulayan ve onu kritik ederek değerlendiren bir yaklaşımı içermektedir. Mesleki şüphencilik ayrıca, elde edilen bilgi veya bağımsız denetim kanıtının hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli bir yanlışlığa işaret edip etmediğine dair sürekli bir sorgulamayı gerektirmektedir. Mesleki şüphencilik yalnızca denetim kanıtlarına değil, işletme yöneticilerinin doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında da geçmiş tecrübelerin kullanılmasını gerektirmektedir. Hem bağımsız denetim kanıtlarının içeriği, hem de yöneticilerin dürüstlüğü konusundaki değerlendirmeler birbirinden bağımsız olarak yapılması zaruridir. Diğer bir ifadeyle bağımsız denetçinin işletme yöneticilerinin

dürüstlüğü hakkında olumlu bir kanaatinin bulunması, denetim kanıtlarının içeriğine şüphe ile yaklaşmasını etkilemeyecektir.

Sermaye piyasası mevzuatında yapılan bu düzenlemede önemli bir husus, hile ve usulsüzlüğün boyutudur. Zira Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de, “hile” kavramının tanımına yer verilirken hile ve usulsüzlüğün çok genel bir hukuki kavram olduğu, bu nedenle bağımsız denetçi tarafından dikkat edilmesi gereken hususun, finansal tablolarda önemli yanlışlıklara sebep olabilecek hileli ve usulsüz iş ve işlemler olduğu belirtilmiştir. Bu çerçevede bağımsız denetçinin sorumlu tutulabilmesi için hileli veya usulsüz işlemlerin finansal tablolarda önemli değişikliklere sebep olması gerekmektedir.

Konuya ilişkin bankacılık mevzuatında, sermaye piyasası mevzuatına göre daha dar kapsamlı bir düzenleme yapılmıştır. Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik’in 17’nci maddesinin 6’ncı fıkrasında;

“Bankanın finansal tablolarında hata ya da hileden kaynaklanan aykırılık bulunduğu veya bulunabileceği hususunda şüphe ya da şüphelenmek için makul gerekçe oluşması durumunda sorumlu denetçi, konunun araştırılarak bu tür aykırılıkların ve tekrarının önlenmesi amacıyla uygun önlemlerin alınması için banka yönetim kuruluna ve denetim komitesine, bankanın gerekli araştırmayı yapmaması halinde ivedilikle Kuruma bilgi verir.”

hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu hükümde dikkat çeken husus, hile ve usulsüzlüklerin yanında hatadan kaynaklanan aykırılıkların tespiti konusunda da bağımsız denetçiye sorumluluk yüklenmiş olmasıdır. Ancak bağımsız denetçinin buradaki temel yükümlülüğü, ilgili kişi ve kurumlara bilgi verilmesinden ibarettir. Kanaatimizce bankacılık mevzuatı, bağımsız denetçilere ve bağımsız denetim kuruluşlarına hata, hile ve usulsüzlüklerin tespiti konusunda doğrudan bir sorumluluk yüklememektedir.

Hile ve usulsüzlüklerin tespitine dair sorumluluğun düzenlendiği diğer bir mevzuat bağımsız denetim standartlarıdır. “BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları” başlıklı standardın genel hükümleri incelendiğinde, hile ve usulsüzlüklerin tespitinde bağımsız denetçiye kayıtsız şartsız mutlak bir sorumluluk yüklenmediği görülmektedir. Zira standardın

5'inci maddesinde, bağımsız denetimin standartlara uygun olarak planlanması ve yürütülmesi halinde dahi finansal tablolardaki bazı önemli yanlışlıkların tespit edilememesi riskinin bulunduğu kabul edilmiştir. Bu bakımdan BDS hükmü ile sermaye piyasası mevzuatı birbiriyle örtüşmektedir.

BDS 240, hileye ilişkin sorumluluklarda bağımsız denetçinin amaçlarını üç başlık altında incelemiştir. Bunlar;

- Finansal tablolardaki hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek,
- Hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak uygun işlerin tasarlanması ve uygulanması suretiyle bu risklere ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve
- Denetim sırasında belirlenen veya şüphelenilen hilelere karşı uygun işleri yapmak

olarak belirlenmiştir. Sonuç olarak, denetim boyunca mesleki şüpheciliğin sürdürülmesi, yalnızca finansal tablolarda önemli yanlışlığa neden olan hile ve usulsüzlüklerin tespit edilmesi, yeterli denetim kanıtının toplanmasına dair sorumluluklar bakımından BDS 240 ile sermaye piyasası benzer düzenlemeler içermektedir.

3.2.1.4. Denetlenen İşletmeye Karşı Sözleşmeden Doğan Sorumluluk

Bağımsız denetim faaliyeti, denetimin gerçekleştirileceği işletme ile bağımsız denetçi veya bağımsız denetim kuruluşu arasında imzalanan sözleşme ile gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla bağımsız denetçinin söz konusu sözleşmeden kaynaklanan bazı sorumlulukları bulunmaktadır.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 29'uncu maddesinde sözleşmede bulunması gereken asgari hususlar arasında, “denetimin TDS'ye ve ilgili mevzuata uygun olarak yürütüleceği ve tamamlanacağı” hususu da yer almaktadır. Bu kapsamda bağımsız denetçi, yasal mevzuat hükümlerinin dışında sözleşme hükümleri nedeniyle de denetimi standartlara ve ilgili mevzuata uygun olarak gerçekleştirmek zorundadır. Ayrıca denetim faaliyeti, sözleşme anında belirlenen süre içerisinde tamamlanmak ve taahhüt edilen tarihte denetim raporu işletmeye teslim edilmek zorundadır. Tarafların bahsedilen

hususlar dışında kalan konulara ilişkin sorumlulukları sözleşmede ayrıca belirlenmektedir.

Denetim sözleşmesinin imzalanması ile bağımsız denetçiye bir borç yüklenmektedir. Sözleşmeye aykırı davranışın sonuçları ise 6098 Sayılı Borçlar Kanunu'nun 112'nci maddesinde düzenlenmiştir.

“Borç hiç veya gereği gibi ifa edilmezse borçlu, kendisine hiçbir kusurun yüklenemeyeceğini ispat etmedikçe, alacaklının bundan doğan zararını gidermekle yükümlüdür.”

Bu bakımdan sözleşmeden kaynaklanan sorumluluktan bahsedilebilmesi için bağımsız denetçi kendisinin kusurlu olmadığını ispat etmek zorundadır. Aksi takdirde bağımsız denetçinin sorumluluğuna gidilecek ve işletmenin zararını tazmin edecektir. Tüm bu hususlar birlikte değerlendirildiğinde, bağımsız denetçinin sorumluluğuna gidilebilmesi için şu beş şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir (Arslan vd., 2019, s. 102);

- Bağımsız denetim sözleşmesinin varlığı,
- Bağımsız denetim sözleşmesinin ihlali,
- Bağımsız denetim sözleşmesinin ihlali sonucunda maddi bir zararın doğması,
- Bağımsız denetim sözleşmesinin ihlali ile zarar arasında illiyet bağının bulunması,
- Bağımsız denetim kuruluşunun kusurlu olması.

Bağımsız denetçinin denetlenen işletmeye karşı sorumlulukları, yasal mevzuat hükümleri ile belirlenen sorumluluklardan farklı değildir. Örneğin, işletmenin personeli tarafından gerçekleştirilen ve finansal tablolarda önemli ölçüde yanlışlıklara sebebiyet veren bir hilenin tespit edilememesi, denetim raporunun yanlış ve yanıltıcı bilgiler içermesi, denetimin mevzuat hükümlerine aykırı gerçekleştirilmesi gibi unsurlar aynı zamanda işletmeye karşı sorumluluğunu da doğurmaktadır. Zira Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 29'uncu maddesinde “denetimin TDS'ye ve ilgili mevzuata uygun olarak yürütüleceği ve tamamlanacağı” şeklinde oldukça geniş bir sorumluluk kapsamı belirlenmiş ve bu sorumluluğun sözleşmede yer alması mecbur tutulmuştur. Bu

zorunluluğa bankacılık mevzuatında da yer verilmiştir. Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik'in 4'üncü maddesinde, bankaların sözleşme imzaladıkları bağımsız denetim kuruluşuna yaptırdıkları bağımsız denetimin, söz konusu Yönetmelik ve TDS hükümlerine uygun olarak gerçekleştirilmesi hükmü yer almaktadır. Ancak hüküm, sorumluluğu bağımsız denetçiye değil, sözleşmenin yapıldığı bağımsız denetim kuruluşuna yüklemektedir.

Sermaye Piyasası Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in üçüncü kısmı "Bağımsız Denetim Sözleşmesi" başlığını taşımaktadır. Sözleşmede yer alması gereken asgari unsurlar arasında "denetimin standartlara veya mevzuat hükümlerine uygun gerçekleştirileceği" yönünde bir sorumluluk belirlenmemiştir. Bunun yerine bağımsız denetçinin sözleşmeden doğacak sorumluluğunu daraltıcı bir unsur olarak şu hükme yer verilmiştir.

"...Bağımsız denetimin örnekleme yöntemiyle yapılan testlere dayanması, muhasebe ve iç kontrol sistemleri ile bağımsız denetimin doğasından kaynaklanan kısıtlamalar nedeniyle önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılamaması gibi kaçınılmaz bir riskin söz konusu olduğu hususu..."

sözleşmede yer alması gereken asgari unsurlar arasında sayılmıştır. Bu bakımdan söz konusu hüküm, bağımsız denetimin sorumluluğunun makul güvence sağlamak olduğu hususunun sözleşmede yer almasını zorunlu tutmaktadır.

3.2.1.5. Sır Saklama Yükümlülüğü

Bağımsız denetçilerin özel hukuki sorumluluğu 6102 sayılı TTK'nın 404'üncü maddesinde açıklanmıştır. Bu bakımdan söz konusu hüküm, denetçinin davranış yükümünden doğan sorumluluğunu düzenlemektedir.

"Denetçi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür. Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar."

Sır saklama yükümlülüğünün söz konusu olması için elde edilen bilginin kullanılması şarttır. Madde hükmünün gerekçesine göre, bilginin kullanılması kavramından anlaşılması gereken, bilginin işletmeden izinsiz olarak üçüncü taraflarla

paylaşılmasıdır. Yükümlülüğün ihlal edilmesi karşılığında karşı taraftan bir menfaat elde edilip edilmemesi sorumluluğun kapsamını değiştirmemektedir.

Sır saklama sorumluluğuna aykırı davranılması kasten bir hareketle olabileceği gibi ihmal sonucu gerçekleşmesi de mümkündür. Sorumluluğun ne şekilde ihlal edildiği, tazminat miktarının belirlenmesinde belirleyici olmaktadır. Zira 6102 sayılı TTK'nın 404'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında, ihmal sonucu gerçekleşen zararların tazmininde miktar sınırlaması yapılmıştır. Ancak sır saklama yükümlülüğün kasıtlı olarak ihlal edilmesi halinde zararın tazmin edilmesine yönelik bir sınırlamaya gidilmemiştir.

Sır saklama sorumluluğunun kasten veya ihmal sonucu ihlal edilmesi halinde ilgili bağımsız denetçiler işletmeye karşı müteselsilen sorumlu tutulmaktadır. Dolayısıyla sırrı ifşa edilen işletmeye söz konusu zararını tazmin etme imkânı tanınmaktadır. Söz konusu sorumluluğa ilişkin dikkat çekici husus, aynı madde hükmünün 4'üncü fıkrasında belirtilmiştir. Buna göre, sır saklama yükümlülüğünden doğan sorumluluk, denetlenen işletme ve bağımsız denetçi arasında yapılacak sözleşme ile daraltılamayacak veya kaldırılamayacaktır. Aksi takdirde sözleşme hükümleri geçersiz kılınacaktır. Bu çerçevede sır saklama sorumluluğuna özel bir anlam yüklendiği anlaşılmaktadır.

Kanun metninde sır saklama yükümlülüğüne ilave olarak denetimin dürüst ve tarafsız bir şekilde yapılması sorumluluğunun da aynı madde hükmünde düzenlenmesi eleştirilere yol açmıştır (Urkan, 2015, s. 150). Zira denetçilerin kanuni görevlerinin yerine getirilmesine ilişkin sorumlulukları 6102 sayılı TTK'nın 554'üncü maddesinde de düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmünde, denetçilerin kusurlu hareketleri sonucu bu yükümün ihlali halinde hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumlu tutulmuştur. Denetçinin “kanuni görevi” esasen geniş kapsamlı bir kavram olup, denetçinin sorumluluklarını içerisinde barındırmaktadır. Dolayısıyla TTK'nın 404'üncü maddesinde belirtilen “denetimin dürüst ve tarafsız bir şekilde yapılması” sorumluluğu, “kanuni görev” sorumluluğunun içerisinde yer almaktadır. Zira dürüst ve tarafsız bir denetim, denetim faaliyetlerinin temel amacını oluşturmaktadır. Ancak her iki madde hükmünün sorumluluğun sonuçlarına ilişkin farklı düzenlemeler içermesi, çelişki yaratmaktadır. Örnek vermek

gerekirse, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yerine getirmeyen denetçi, 404'üncü madde hükmüne göre yalnızca şirkete karşı sorumlu olmakta iken 554'üncü madde hükmüne göre şirkete, şirketin pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına karşı sorumlu olmaktadır.

Sır saklama yükümlülüğü SPK mevzuatı kapsamında da ele alınmıştır. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in (Seri: X, No: 22) "Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Şartları" başlıklı ikinci kısmının 17'nci maddesi hükmünde bağımsız denetçilerin işleri dolayısıyla bilgi sahibi oldukları sırları açıklayamayacakları belirtilmiştir.

Tebliğ ile 6102 sayılı TTK'nın sır saklama yükümlülüğüne ilişkin hükümleri karşılaştırıldığında önemli sayılabilecek birtakım farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar, sır kavramının kapsamı, sorumluluğa tabi olanların kapsamı ve yasaklanan fiillerin kapsamına ilişkindir. Bu bakımdan Tebliğ hükümlerinin daha geniş kapsamlı olduğunu söylemek mümkündür. Kanaatimizce Tebliğ hükmü ile 6102 sayılı TTK hükümlerinin birbirinden ayrıldığı en önemli nokta, "sır" kavramının kapsamıdır. Tebliğ, "sır" kapsamında değerlendirilebilecek hususların kapsamını daha geniş ele almıştır. Nitekim Tebliğ hükmüne göre, görev dolayısıyla sahip olunan tüm bilgiler sır kapsamında değerlendirilirken, 6102 sayılı TTK'da yalnızca denetimle ilgili bilgiler sır kapsamında kabul edilmektedir.

Tebliğ hükmünde, 6102 sayılı TTK'nın 404'üncü maddesine kıyasla sır saklama sorumluluğuna tabi olanların kapsamı daha geniş tutulmuştur. Zira Tebliğ hükmüne göre, bağımsız denetçilerin yanında, bağımsız denetim kuruluşunun yöneticileri ile bağımsız denetim kuruluşlarına dışardan hizmet verenler de sır saklama yükümlülüğüne tabidir.

Yasaklanan fiiller bakımından, 6102 sayılı TTK'da sırların menfaat elde etmek amacıyla kullanılması sorumluluğun doğması için şart değilken, bahsedilen Tebliğ hükümlerinde sırların çıkar amacıyla paylaşılması da yasaklanmıştır. Diğer bir ifadeyle, bilgi sahibi olduğu işletme sırrını üçüncü taraflara aktarmaksızın yalnızca kendisine menfaat elde etmek amacıyla kullanan bağımsız denetçi, TTK hükümlerine göre sorumlu tutulamazken Tebliğ hükümlerine göre sorumlu sayılacaktır.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in (Seri: X, No: 22) söz konusu hükmünün 2'nci ve 3'üncü fıkralarında hangi bilgilerin sır kapsamında olmadığı ve hangi fiillerin sır saklama yükümlülüğüne aykırılık teşkil etmediği açıklanmıştır. Aynı çerçevede söz konusu Tebliğ'in "Bağımsız Denetimi Yapılan İşletmenin Tabi Olduğu Mevzuatın Dikkate Alınması" başlıklı 7'nci kısmının 9'uncu maddesinde ise bağımsız denetçi tarafından tespit edilen aykırılıkların üçüncü kişilere açıklanmasının da yasaklandığı ancak bu durumun mahkemeler nezdinde açıklanması veya diğer yasal mercilere bildirilmesinin sır saklama yükümlülüğüne aykırılık teşkil etmeyeceği belirtilmiştir.

Sır saklama sorumluluğu yasal bir zorunluluğun ötesinde, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde bağımsız denetçilerin uymakla zorunlu oldukları etik kurallar arasında da yer almaktadır. Söz konusu Yönetmeliğin 21'inci maddesinde sır saklama;

"...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 kendisi veya üçüncü kişilerin çıkarlarına kullanmamak..."

şeklinde ifade edilmiştir. Söz konusu hükme dayanılarak KGK tarafından çıkarılan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardında da sır saklama yükümlüğü 5 temel etik kural arasında sayılmıştır. Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin sır kavramının ve yasaklanan fiillerin kapsamı bakımından SPK Tebliği ile paralel bir düzenleme yaptığını söylemek mümkündür. İlave olarak bağımsız denetçiler, her bir denetim öncesinde veya her durumda yılda en az bir kez olmak üzere, sır saklama yükümlülüğüne ilişkin ilgili kuruluşun politika ve süreçlerine uygun davrandıklarına ve davranacaklarına ilişkin yazılı taahhüt vermek zorundadır.

5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na tabi kuruluşlarda bağımsız denetim gerçekleştiren denetçilerin sır saklama yükümlüğü, söz konusu Kanun'un 73'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmünde dikkat çeken husus, sır saklama yükümlülüğünün denetçinin görevi sona erdikten sonra da devam edeceğinin belirtilmesidir. Bu bakımdan söz konusu hüküm, diğerlerinden ayrılmaktadır. BDDK tarafından yürürlüğe konulan Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik'in

22'nci maddesinde ise bağımsız denetim kuruluşları, sır niteliğindeki bilgilerin korunmasına yönelik her türlü tedbiri almakla yükümlü tutulmuştur.

3.2.2. Bağımsız Denetçilerin Cezai Sorumlulukları

Bu başlık altında bağımsız denetçilerin cezai sorumluluğunu gerektiren bağımsız denetim raporunun yanlış veya yanıltıcı şekilde düzenlenmesi ile öğrenilen işletme sırlarının ifşa edilmesine değineceğiz.

3.2.2.1. Bağımsız Denetim Raporunun Yanlış veya Yanıltıcı Şekilde Düzenlenmesi

6102 sayılı TTK ile Bağımsız Denetim Yönetmeliği hükümleri incelendiğinde bağımsız denetçilerin cezai sorumluluklarına ilişkin detaylı bir düzenleme yapılmadığı görülmektedir. Bununla birlikte, bağımsız denetim raporunun 6362 sayılı SPK'nın 112'nci maddesi hükmüne göre yanlış veya yanıltıcı şekilde düzenlenmesi halinde, raporu düzenleyen bağımsız denetçinin, 5237 sayılı TCK'nın ilgili hükümlerine göre cezalandırılacağı belirtilmiştir. Söz konusu yasal düzenlemede “yanlış veya yanıltıcı” ifadesinin kullanılması geniş bir çerçeveyi kapsamaktadır. Diğer bir ifadeyle kanun hükmü her ne kadar “eksik düzenlenmesi” ifadesini kullanmasa da bu eksikliğin yatırımcıları yanıltıcı boyutta olması durumunda da cezai sorumluluk doğacaktır. Dolayısıyla buradaki eksik veya fazla bilginin, bilgi kullanıcılarını yanıltıcı boyutta olması gerekmektedir.

6362 sayılı SPK'da, yanlış veya yanıltıcı bağımsız denetim raporu düzenleme fiilinin bir suç oluşturduğu düzenlenmekle birlikte, bu durumda TCK'nın hangi hükmünün uygulanacağı açıkça belirtilmemiştir. Ancak hükmün devamında özel belgede sahtecilik suçuna atıf yapılması nedeniyle, TCK'nın 207'nci maddesinde düzenlenen “özel belgede sahtecilik” hükmünün uygulanacağı konusunda geniş bir kabul bulunmaktadır (Aydın & Çürük, 2019, s. 1057; Urkan, 2015, s. 383). Nitekim hukuk literatüründe de bağımsız denetim raporları özel belge olarak kabul edilmektedir. Özel belgede sahtecilik suçunun cezai yaptırımını ise bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası olarak düzenlenmiştir.

TCK'nın 207'nci maddesinde düzenlenen özel belgede sahtecilik suçu, kasten işlenebilen bir suçtur. Nitekim 6362 sayılı SPK'nın 112'nci maddesinde de cezai sorumluluğun söz konusu olabilmesi için fiilin kasıtlı olarak işlenmesi şart koşulmuştur.

TCK hükmünde “kullanma” fiili özel belgede sahtecilik suçunun kurucu unsuru olarak belirtilmesine rağmen SPK hükmü gereğince, suçun doğması için bağımsız denetim raporunun kullanılması şart değildir. Diğer bir ifadeyle bağımsız denetim raporunun kasıtlı olarak yanlış ve yanıltıcı şekilde hazırlanıp onaylanması ile suçun asli unsurları tamamlanmaktadır.

Özel belgede sahtecilik suçunu doğuran yanlış veya yanıltıcı bağımsız denetim raporu düzenlenmesi fiiline 6362 sayılı SPK’da yer verilmişse de, aynı suç 6102 sayılı TTK’nın 554’üncü maddesi ile 660 sayılı KHK’nın 24’üncü maddesine aykırı davranışlarda da oluşması mümkündür. Zira her iki durumda da bağımsız denetim raporu özel belge olma özelliğini devam ettirmektedir. Dikkat edilmesi gereken husus, bağımsız denetçide kast unsurunun varlığıdır.

Sonuç olarak, bağımsız denetçinin esas faaliyet konusuna yönelik cezai sorumluluğu, yalnızca kasıtlı olarak yanlış veya yanıltıcı rapor düzenleme fiilinden doğmaktadır. Diğer bir ifadeyle mevzuata ve standartlara aykırı denetim yapılması, hata veya ihmal sonucu bağımsız denetim raporunda yanlış bilgilere yer verilmesi gibi hususlar bağımsız denetçinin cezai sorumluluğunu doğurmamaktadır.

3.2.2.2. Sırların İfşa Edilmesi

Bağımsız denetçi, denetim faaliyetleri sırasında, denetlenen işletmeyle ilgili birçok bilgiye sahip olmaktadır. Bu bilgilerin bir kısmı kamuya açıklanmakla birlikte bazıları sır niteliğindedir. Bu sırların açıklanmasının yasaklandığına dair 6102 sayılı TTK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, sermaye piyasası mevzuatı ile bankacılık mevzuatı çok detaylı düzenlemelere yer vermiştir. Önceki bölümlerde açıklanan söz konusu mevzuat hükümlerine aykırılık halinde ticari sırların ifşası suçunu düzenleyen TCK’nın 239’uncu maddesi hükmü uygulanmaktadır. TCK’nın 239’uncu maddesi, görev ve mesleki unvan gereğince öğrenilen ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi ve belgelerin yetkisiz üçüncü taraflara veren veya ifşa eden kişinin bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

TCK’nın 239’uncu maddesinde düzenlenen suç, kasten işlenebilen bir suçtur (Parlar & Hatipoğlu, 2008, s. 850). Suçun unsurları sırrın verilmesi veya açıklanması ile

oluşmaktadır (Aydın & Çürük, 2019, s. 1056). Kendisine veya başkasına menfaat sağlama amacının varlığı, suçun oluşması için gerekli değildir.

5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamındaki kuruluşlarda denetim yürüten bağımsız denetçilerin sır saklama yükümlülüğüne aykırı davranışları halinde farklı bir cezai yaptırım öngörülmüştür. Söz konusu Kanun'un 159'uncu maddesinde, Kanun'un 73'üncü maddesinin birinci ve üçüncü fıkralarında belirtilen yükümlülüğe uymayanlar için bir yıldan üç yıla kadar hapis ve bin günden ikibin güne kadar adli para cezasına hükmolunacağı belirtilmiştir. Sırrın açıklanması, menfaat sağlamak amacıyla gerçekleştiriliyorsa ceza miktarında 1/6 artırımı yapılacaktır.

3.2.3. Bağımsız Denetçilerin İdari Sorumlulukları

Bağımsız denetçilerin tabi oldukları mevzuata aykırı davranışları sonucunda cezai bir yaptırım öngörülüyorsa, idari sorumluluk söz konusu olmaktadır. Konuya ilişkin yasal düzenleme, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 39'uncu maddesinde yapılmıştır. Hükme göre idari yaptırımlar, uyarı, faaliyet izninin askıya alınması ve faaliyet izninin iptal edilmesi şeklinde belirlenmiştir. Diğer yandan 660 sayılı KHK'nın 26'ncı maddesinin 3'üncü fıkrası hükmü bağımsız denetçiler hakkında idari para cezasına da hükmolunacağını düzenlemektedir. 660 sayılı KHK ve buna dayanılarak yapılan yasal düzenlemelere, standartlara ve KGK kararlarına aykırılık teşkil eden fiillerde bağımsız denetim kuruluşlarına idari para cezası verilmektedir. 660 sayılı KHK'nın söz konusu hükmü idari para cezasının bağımsız denetim kuruluşlarına verileceğini belirtmesine rağmen Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 39'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında idari para cezalarının bağımsız denetçilere de verileceği anlaşılmaktadır. Zira söz konusu hükümde "bağımsız denetim kuruluşu" ifadesi kullanılmamış, idari yaptırımların denetim kuruluşları ile denetçilere ayrı ayrı uygulanacağı belirtilmiştir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 40'inci maddesinde uyarı yaptırımına sebep olan fiiller detaylı olarak sayılmıştır. Denetim faaliyetinin denetim standartlarına aykırı şekilde yürütülmesi halinde –fiil daha ağır bir yaptırım gerektirmiyorsa- bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçi uyarı yaptırımına maruz kalacaktır. Ayrıca bağımsız denetçi, 6102 sayılı TTK'dan kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirmemesi durumunda da aynı yaptırım uygulanacaktır.

TDS çerçevesinde gerekli mesleki özen ve titizlik gösterilmeksizin gerçeğe aykırı görüş bildirilmesi ise faaliyet izninin askıya alınmasını gerektirmektedir. Ayrıca TDS'ye aykırı denetim nedeniyle uyarı cezasına maruz kalan bağımsız denetçinin söz konusu fiilini devam ettirmesi veya yaptırımın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde tekrarı halinde de faaliyet izni askıya alınacaktır. Denetim faaliyetlerinin mesleki etik ilkelere uygun gerçekleştirilmemesi halinde de faaliyet izninin askıya alınması söz konusu olacaktır.

Bağımsız denetim raporunda yer alan görüş yazılarında kasıtlı olarak olumlu görüş bildirilmesi gerekirken olumsuz, olumsuz görüş bildirilmesi gerekirken olumlu, görüş bildirmekten kaçınılması gerekirken olumlu görüş bildirilmesi halinde faaliyet izni kaldırılmaktadır. Söz konusu fiil aynı zamanda kasıtlı olarak yanlış veya yanıltıcı rapor düzenlenmesi kapsamında değerlendirileceğinden cezai sorumluluk da söz konusu olmaktadır.

3.2.4. Bağımsız Denetçilerin Sorumluluklarına Yönelik Uluslararası Düzenlemeler

Bu başlık altında uluslararası hukukta bağımsız denetçilerin sorumluluğuna yönelik uygulamalar hakkında genel bilgi verilecektir.

Bağımsız denetim kuruluşu ile bağımsız denetçilerin sorumlulukları konusunda uluslararası hukuk incelendiğinde, temel sorumluluğun denetim faaliyetlerinde gerekli mesleki özen ve titizliğin gösterilmesi şeklinde belirlendiği görülmektedir. Bu çerçevede uluslararası hukuk, bağımsız denetçinin sorumluluğunu kusura dayanan bir sorumluluk olarak belirlemiştir.

Bağımsız denetçilerin sorumluluğu konusunda öncü düzenlemeler ABD tarafından gerçekleştirilmiştir. Zira 21. yüzyılın başında yaşanan şirket skandalları, bağımsız denetim kuruluşu ve bağımsız denetçilerin sorumluluklarının yeniden belirlenmesi ihtiyacını doğurmuştur. Bu çerçevede ABD'de bağımsız denetçinin sorumluluğunu belirleyen yasal kaynaklar; 1933 yılında yürürlüğe giren Menkul Kıymetler Kanunu (Securities Act of 1933), 1934 yılında yürürlüğe giren Menkul Kıymetler Borsası Yasası (Securities Exchange Act of 1934) ve 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes Oxley (SOX) yasasıdır.

1933 yılında yürürlüğe giren Menkul Kıymetler Kanunu'nun "Sec.11" başlıklı bölümünde, denetçilerin sorumluluklarına dolaylı olarak yer verilmiştir. Zira söz konusu hükümlerde doğrudan "bağımsız denetim kuruluşu" veya "denetçi" ifadesi kullanılmamış, bunun yerine finansal tabloları imzalayan ve onaylayan kişilerin sorumluluğundan bahsedilmiştir. Bu çerçevede finansal tablolarda maddi gerçekle uyuşmayan bir beyanın bulunması veya finansal tablolarda belirtilmesi gereken önemli sayılabilecek maddi bir gerçeğin yer almaması durumunda finansal tabloları imzalayan herkesin sorumlu olacağı ve ilgililerin dava hakkının bulunduğu belirtilmiştir (Securities Act, 1933, s. 34). Yasa metninden anlaşıldığı üzere, bağımsız denetçinin hukuki sorumluluğun doğması için söz konusu ihmalin önemli sayılabilecek bir bilgiye ilişkin olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle burada "önemlilik" ilkesinin gözetildiği görülmektedir. Bahsedilen Yasanın "Sec.24" başlıklı bölümünde ise denetçilerin cezai sorumluluğuna yer verilmiş olup, cezai sorumluluğun doğması için "kasıt" unsurunun varlığı aranmıştır. Dolayısıyla denetçinin bilerek ve isteyerek finansal tablolarda maddi gerçekle uyuşmayan bir beyanda bulunması veya finansal tablolarda belirtilmesi gereken önemli sayılabilecek maddi bir gerçeği ihmal etmesi halinde cezai sorumluluğu doğacaktır (Securities Act, 1933, s. 54).

1934 yılında yürürlüğe giren Menkul Kıymetler Borsası Yasası'nın "Sec.10A" başlıklı bölümünde denetçilerin genel sorumluluğuna yer verilmiş, bu çerçevede denetim faaliyetlerinin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun şekilde yürütülmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca bahsedilen bölümde denetçiler açısından yasaklanan faaliyetlere, çıkar çatışmalarına ve denetçilerin bağımsızlık ilkesine uygun davranmaları gerektiğine yer verilmiştir (Securities Exchange Act, 1934, ss. 91-96). Aynı Yasanın "Sec.18" başlıklı bölümünde denetçilerin hukuki sorumluluklarına dolaylı olarak yer verilmiştir. Yasa hükmüne göre, finansal tablolarda yanıltıcı beyanda bulunan denetçi, iyi niyetle hareket ettiğini ve söz konusu yanıltıcı beyanın yanlış olduğunu bilmediğini kanıtlamadığı sürece yanıltıcı beyandan sorumlu tutulacaktır. Denetçinin sorumluluğu, finansal tablolarda yer alan bilgilere güvenerek ihraç edilen menkul kıymeti satın alan veya satan kişiye karşıdır ve mağdur olan kişinin denetçi aleyhine dava açma hakkı bulunmaktadır (Securities Exchange Act, 1934, ss. 280-281). Bahsedilen Yasanın "Sec.32" başlıklı bölümünde ise denetçilerin cezai sorumlulukları ele alınmış ve cezai sorumluluğun oluşması için "kasıt" unsurunun varlığı şart

koşulmuştur. Dolayısıyla denetçilerin finansal tablolarda bilerek ve isteyerek yanıltıcı bilgi vermeleri durumunda cezai sorumlulukları doğacaktır.

ABD’de bağımsız denetçilerin sorumluluğu nihai olarak 2002 yılında yürürlüğe giren SOX yasası ile düzenlenmiştir. SOX yasası ve diğer yasalar ele alındığında denetçilerin sorumluluğu şu başlıklarda özetlenmektedir (Savcı, 2014, ss. 280-281).

- Hatalar ve düzensizlikleri araştırma ve raporlama sorumluluğu,
- Müşterilerin yasa dışı işlemleri karşısındaki sorumluluğu,
- Finansal tablo denetimlerinde iç kontrol sistemini dikkate alma sorumluluğu,
- İnceleme ve değerlendirme sorumluluğu,
- Çözümleyici araçlardan yararlanma sorumluluğu,
- Muhasebe tahminlerini gözden geçirme sorumluluğu,
- Denetlenmiş finansal tablolar üzerine açıklayıcı rapor düzenleme sorumluluğu,
- Denetlenen işletmenin varlığını sürdürmesine ilişkin riskleri gözden geçirme ve açıklama sorumluluğu,
- Denetlenen işletmenin denetim komitesi ile iletişimde bulunma sorumluluğu.

Avrupa ülkelerinde bağımsız denetçilerin sorumluluğunu; denetlenen işletmeye karşı sorumluluk ve üçüncü kişilere karşı sorumluluk bağlamında ele almak mümkündür. Bu çerçevede İngiltere ve Almanya, bağımsız denetçinin denetlenen işletmeye karşı sorumluluğunu, sözleşmeden doğan sorumluluk ve haksız fiil sorumluluğu kapsamında değerlendirmektedir. Üçüncü kişilere karşı sorumluluk ise haksız fiil sorumluluğudur. Fransa’da bağımsız denetçilerin hem denetlenen işletmeye hem de üçüncü kişilere karşı haksız fiil sorumluluğu mevcuttur. Dolayısıyla Fransa bağımsız denetçinin sözleşmeden doğan sorumluluğunu kabul etmemektedir (EC Report, 2008, s. 74).

İngiltere’de mesleki birlikler tarafından, denetçilerin müşterek müteselsil sorumluluğunun benimsenmesi ve bu uygulamanın adil olmadığı öne sürülerek 05.06.2008 tarihinde “Yasal Denetçilerin ve Denetim Firmalarının Hukuki Sorumluluğunun Sınırlandırılması” AB Komisyon Önerisi ile (2008/473/EC) bu

uygulamaya son verilmesi talep edilmiştir. Bu çerçevede söz konusu Raporda denetçilerin sorumluluğunun sınırlandırılmasına yönelik öneriler aşağıda verilmiştir;

- Yasal denetçilerin ve denetim firmalarının mesleki görevlerinin ihlalden doğan hukuki sorumlulukları, yasal denetçi veya denetim firması tarafından kasıtlı olarak görev ihlali durumları dışında sınırlandırılmalıdır.
- Sorumluluğun sınırlandırılması, denetlenen şirkete ve ulusal hukuka göre tazminat talebinde bulunma yetkisine sahip herhangi bir üçüncü şahsa uygulanmalıdır.
- Herhangi bir hukuki sorumluluk sınırlaması, zarar gören tarafların adil bir şekilde tazmin edilmesini engellememelidir.

Denetçilerin sorumluluklarının sınırlandırılması konusunda AB Üyesi devletlerden, belirlenen üç yöntemden herhangi birini seçmesi talep edilmiştir. Bahsedilen yöntemler;

- Azami mali tutarın veya böyle bir miktarın hesaplanmasına izin veren bir formülün oluşturulması,
- Bir yasal denetçinin veya bir denetim firmasının, bir davacının uğradığı zarara fiili katkısının ötesinde sorumlu olmadığı ve dolayısıyla diğer suçlularla müştereken ve müteselsilen sorumlu olmadığı bir dizi ilkenin oluşturulması,
- Herhangi bir şirketin denetlenmesine ve yasal denetçinin veya denetim firmasının bir sözleşmedeki sorumluluk sınırlamasını belirlemesine izin veren hüküm.

AB üyesi devletlerdeki hukuki sorumluluk sistemleri arasındaki önemli farklılıklar dikkate alınarak her devletin kendi hukuki sorumluluk sistemi için en uygun olan yöntemi benimsemesi tercih edilmiştir. Bu kapsamda AB üyesi devletlerin bahsedilen üç yöntemden herhangi birini uygulaması için belirli bir süre (05.06.2010 tarihine kadar) tanınmıştır (EUR-LEX, 2008).

3.3. Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin Sorumluluklarının Karşılaştırılması

3568 sayılı Kanun YMM'nin tasdikten doğan sorumluluğunu bir tür "doğruluk" sorumluluğu olarak düzenlerken 213 sayılı VUK "uygunluk" sorumluluğunu ön plana

çıkarmaktadır. Bu bakımdan YMM'lerin sorumluluğunu düzenleyen her iki mevzuat hükmü birbiriyle çelişmektedir. Ancak uygulamada, tasdik faaliyetinden kaynaklanan sorumluluğun “doğruluk” sorumluluğu olarak belirlenmesi, YMM'lere son derece ağır bir sorumluluk yüklemektedir. Zira doğruluk sorumluluğu, YMM tarafından düzenlenen tasdik raporunun hata içermeyen ve bütünüyle gerçeği yansıtan kusursuz bir rapor olmasını gerektirmektedir. Ancak insan tarafından gerçekleştirilen bir faaliyetin tam anlamıyla kusursuz olmasını beklemek hayatın olağan akışına aykırı bulunmaktadır. Dolayısıyla söz konusu hükmün, YMM'nin hata yapma ihtimali ve iradesini tamamen göz ardı ettiğini vurgulamakta fayda görülmektedir.

Yasal düzenlemeler YMM'ye ağır sorumluluklar yüklemektedirken bağımsız denetçiler için aynı durum geçerli değildir. Zira bağımsız denetim faaliyetlerinden ve düzenlenen bağımsız denetim raporlarından kaynaklanan sorumluluk sınırlandırılmıştır. YMM, tasdik raporuna ilişkin “mutlak güvence” sağlamakla, bağımsız denetçi ise “makul güvence” sağlamakla sorumlu tutulmuştur. Makul güvence, “bir bütün olarak finansal tabloların nitelik ve nicelik bakımından önemli bir yanlışlık içermediğine dair bir sonuca varmada yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplanmasıdır”. Diğer bir ifadeyle bağımsız denetim raporunda tespit edilecek herhangi bir eksiklik veya hata nedeniyle doğrudan bağımsız denetçinin sorumluluğuna gidilmesi mümkün değildir. Söz konusu hatanın, önemli sayılabilecek boyutta olması gerekir. Ayrıca bağımsız denetçinin sorumluluğuna gidilebilmesi için TTK'nın 554'üncü maddesi hükmü gereğince, kusurlu olduğunun ispat edilmesi gerekmektedir.

Bağımsız denetçinin sorumluluğu bir doğruluk sorumluluğu değil, uygunluk sorumluluğudur. Zira Bağımsız Denetim Yönetmeliği, bağımsız denetim raporlarının TDS'ye uygun olmasını, denetim faaliyetinin mevzuata uygun olarak gerçekleştirilmesini zorunlu tutmaktadır. Sermaye piyasası mevzuatı ve bankacılık mevzuatında da benzer düzenlemeler mevcuttur. Ancak bağımsız denetçilerin tabi oldukları hiçbir mevzuat hükmünde, bağımsız denetçilerin bağımsız denetim raporlarının doğruluğundan sorumlu olduklarına yönelik bir hükme yer verilmemiştir. Bu bakımdan YMM ile bağımsız denetçinin sorumlulukları birbirinden ayrılmaktadır.

Bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim raporunda yer alan yanlış veya eksik bilgilerden de sorumlu tutulacağı belirtilmiştir. Ancak bahsedilen sorumluluk mutlak bir sorumluluk değil, zarar sorumluluğudur. Yanlış veya eksik bilgiler sonucunda bir

zararın oluşması ve illiyet bağının varlığı şarttır. Zararın gerçekleşmediği durumda bağımsız denetçi, raporda yer alan yanlış veya eksik bilgilerden sorumlu tutulamaz. Oysaki 3568 sayılı Kanun'a göre YMM, tasdik raporunun mutlak doğruluğundan sorumlu tutulmuştur.

YMM ile bağımsız denetçinin sorumluluklarının farklılaşmasına neden olan en büyük ayımlardan birisi, denetimin alıcısı olan taraftır. Tasdik denetimi, kamu otoritesine sunulmak amacıyla yapılmakta iken, bağımsız denetim işletmenin hissedarlarına ve diğer paydaşlarına bilgi verilmesi amacıyla yapılmaktadır. Bu bakımdan tasdik raporu nedeniyle doğacak vergi ziyayı, kamu otoritesinin zararı anlamına geldiğinden YMM'ler 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre takip edilmektedir. Ancak bağımsız denetçiler, 6102 sayılı TTK'nın 554'üncü maddesi hükmüne göre, denetim faaliyetleri sonucunda doğacak zarar nedeniyle yalnızca işletmenin tüzel kişiliğine, pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına karşı sorumlu olmaktadır. Sorumlu olunan taraflar bakımından yapılan kıyaslama sonucunda da YMM'nin bağımsız denetçiye göre daha ağır bir sorumluluk yüklendiği görülmektedir.

Tasdik raporunun doğruluğundan doğrudan YMM'nin şahsı sorumlu tutulurken, bağımsız denetim faaliyetlerinden kaynaklanan sorumluluk birtakım mevzuat hükümlerinde bağımsız denetçinin şahsına değil, bağımsız denetim kuruluşunun tüzel kişiliğine yöneltilmiştir. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu, bağımsız denetim sorumluluğunun kapsamını ve sorumlu olunan tarafları oldukça geniş çerçevede ele almasına rağmen sorumluluğun bağımsız denetim kuruluşunun tüzel kişiliğine ait olduğunu belirtmektedir. Örnek vermek gerekirse, herhangi bir bankanın tasdik raporunu düzenleyen YMM, tasdik raporunun doğruluğundan şahsı ile sorumlu olurken, aynı bankanın bağımsız denetim raporunu düzenleyen bağımsız denetçi sorumlu olmamakta, yerine bağımsız denetim kuruluşu sorumlu olmaktadır.

Bağımsız denetim raporunda, denetimin sonuçlarına göre bağımsız denetçiye dört farklı görüş bildirme imkânı ve sorumluluğu tanınmıştır. Bağımsız denetçinin, yeterli denetim kanıtı elde edilemediği veya görüş oluşturmayı etkileyen belirsizliklerin bulunduğu durumlarda, görüş vermektan kaçınma hakkı veya sınırlı olumlu görüş verme imkânı bulunmaktadır. Ancak YMM'nin denetim sorumluluğunun bir doğruluk sorumluluğu olması nedeniyle yalnızca olumlu veya olumsuz görüş verme yetkisi

tanınmıştır. Nitekim Tasdik Yönetmeliği'nin 20'nci maddesinde “Yeminli mali müşavir, bir bütün olarak ele alınan mali tabloların gerçeğe uygunluğu ve doğruluğu hakkında edindiği kanaatini; tespit olunan beyanların ilgili mevzuat hükümleri ve mali tablolar ile uyumlu olup olmadığı yolundaki görüşünü ortaya koymakla yükümlüdür”. hükmüne yer verilmiştir.

YMM ile bağımsız denetçinin sorumluluklarını ayırıştırın diğer bir husus “Bağımsız denetim riski” kavramıdır. Bağımsız denetim riski, finansal tabloların önemli bir şekilde hatalı veya yanlış sunulduğu hallerde, bağımsız denetçi tarafından uygun olmayan bir görüş verilme riskidir. Dolayısıyla mevzuat hükümleri, bağımsız denetçiye görüşünü bildirmesi bakımından daha geniş bir imkân tanımalarının yanında, bu görüşün hatalı olma olasılığını da kabul etmektedir. Görüşün hatalı olarak bildirildiği durumlarda bağımsız denetçinin idari ve cezai sorumluluğuna gidilebilmesi ise denetçide kast unsurunun varlığına bağlanmıştır. Ayrıca görüş bildirirken bağımsız denetçinin mesleki özen ve titizliği göstermediği kanıtlanmak zorundadır. Aynı durum YMM açısından değerlendirildiğinde ise YMM'nin gerçeğe aykırı görüş bildirme ihtimalinin göz ardı edildiği ve YMM'nin hatalı olduğu durumlarda doğrudan sorumluluğuna gidilmesinin benimsendiği görülmektedir.

Müşterek ve müteselsil sorumluluk hali, YMM ile bağımsız denetçinin sorumluluklarının kıyaslanması bakımından önemli bir yer teşkil etmektedir. Tasdik raporundan kaynaklanan bir vergi ziyayı halinde YMM, mükellef ile birlikte kamu otoritesine karşı müşterek ve müteselsil sorumludur. Vergi ziyasına neden olan hususlar taraflardan hangisinin kusuruna dayandığı dikkate alınmamakta, her iki taraf belirli ölçüde kusurlu ise tarafların kusur dereceleri tespit edilmemektedir. Bu durum, YMM'nin kusursuz olduğu bir durumda bile sorumluluğuna gidilmesinin, vergi ziyayı ve cezalarının tamamının kendisinden tahsil edilmesinin önünü açmaktadır. Ancak sorumluluk halinin genel olarak kusurlu olma şartına bağlandığı 6098 sayılı Borçlar Kanunu dikkate alındığında, 3568 sayılı Kanun'un YMM'nin mesleki etkinliğini azaltacak şekilde sorumluluğunu oldukça genişlettiği sonucuna varılmaktadır.

6102 sayılı TTK'nın 557'nci maddesi hükmü gereğince bağımsız denetçiler hakkında da müteselsil sorumluluğun geçerli olduğu görülmektedir. Ancak bağımsız denetçilerin müteselsil sorumluluğu, kusuruna, durumun gereklerine ve zarar şahsen kendisine yükletilebildiği ölçüde geçerli olmaktadır. Bu bakımdan bağımsız denetçinin

müteselsil sorumluluğu, 6098 sayılı Borçlar Kanunu prensiplerini benimseyen, mutlak ve kusursuz sorumluluk öngörmeyen bir sorumluluktur. Dolayısıyla bağımsız denetçi ile YMM'nin müteselsil sorumluluğu farklılık arz etmektedir.

Denetim çalışmalarının gerçeğe uygun şekilde tamamlanabilmesi açısından denetim personelinin en önemli sorumluluklarından birisi denetim süreci boyunca bağımsızlığını ve tarafsızlığını korumasıdır. Bağımsızlık hem YMM hem de bağımsız denetçiler açısından çıkar çatışmasından uzak durulması amacıyla korunması gereken bir ilkedir. Nitekim YMM'ler tarafından mesleğe başlamadan önce edilen yemin metninde mesleğin tam bir bağımsızlık içerisinde yapılacağı taahhüt edilmektedir. Bağımsızlık, bağımsız denetçiler açısından da mutlak uyulması gereken etik ilkeler arasında sayılmıştır. Ancak uygulamada her iki meslek grubunun bağımsızlığını zedeleyici bazı hususlar mevcuttur. YMM ile mükellef arasında tasdik denetimi konusunda sınırsız süreli bir sözleşme yapılması mümkün olup, bunu kısıtlayıcı herhangi bir mevzuat hükmü bulunmamaktadır. Bu durum, YMM ile mükellef arasındaki ilişkinin zaman içerisinde ciddiyetini kaybetmesine ve YMM'nin tarafsız davranma yetisinin zarar görmesine neden olabilecektir. Bağımsız denetçiler açısından süresiz denetim sözleşmesi yapılması mümkün değildir. Zira Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 26'ncı maddesi hükmüyle son 10 yıl içerisinde 7 yıl denetim üstlenilen işletmelerde 3 yıl süre geçmedikçe aynı bağımsız denetçi tarafından tekrar denetim yapılması engellenmiştir. Bu bakımdan bağımsız denetçilerin bağımsızlığının ve tarafsızlığının korunmasını sağlamak amacıyla yapılan söz konusu düzenlemelerin YMM için de getirilmesinin yerinde olacağı kanaati taşınmaktadır. Zira YMM'lerin tabi oldukları mevzuat hükümlerinde, bağımsızlığın nasıl sağlanacağı, hangi durumlarda bağımsızlığın kaybedileceğine ilişkin hüküm bulunmamaktadır. Yalnızca Çalışma Usul ve Esaslar Yönetmeliğinde bağımsızlık ve tarafsızlık ilkesi, genel mesleki standartlar arasında sayılmıştır.

Her iki meslek grubunun, denetim çalışmaları karşılığındaki ücretlerinin doğrudan denetlenen işletme ve mükellef tarafından ödenmesi bağımsızlığı zedeleyebilecek diğer bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak bu noktada da tam tasdik denetiminin tamamen isteğe bağlı olması, bağımsız denetimin ise belirli kriterleri sağlayan işletmeler için zorunlu olması sonucunda farklılık oluşmaktadır. Zira denetim ücreti denetlenen işletme tarafından ödeniyor olsa dahi bağımsız denetimin kanuni bir

zorunluluk olması bağımsız denetçinin bağımsızlığını ve tarafsızlığını sağlamasına imkân tanımaktadır. Ancak tam tasdik denetimi için aynı durum söz konusu değildir.

3568 sayılı Kanun'un YMM'ye mutlak bir doğruluk sorumluluğu yüklemesi, gerçekleştirdiği tasdik denetimi nedeniyle YMM'yi bir anlamda vergi mükellefinin kefil konumuna sokmaktadır. Bu durum mesleğin bağımsızlığına ve tarafsızlığına gölge düşüren unsurlar arasında yer almaktadır. Bağımsız denetçiler için uygunluk denetiminin geçerli olması ve makul güvence sorumluluğunun getirilmesi, bağımsız denetçi ile denetlenen işletme arasında böyle bir ilişkinin kurulmasına engel olmaktadır.

Mali tablolarda yer alan hata, hile ve usulsüzlüklerin düzeltilmesi bakımından YMM ile bağımsız denetçiye yüklenen sorumluluklar bakımından farklılık bulunmaktadır. Tasdik Yönetmeliği'nin 16'ncı maddesi gereğince tasdik konusu belgelerde yer alan hataların ortaya çıkarılmasından YMM sorumlu tutulmuştur. Söz konusu hüküm, 3568 sayılı Kanun ile benimsenen mutlak sorumluluk anlayışının aksine YMM'nin sorumluluğunu "önemli etkileri olabilecek" hataların düzeltilmesi ile sınırlandırmıştır. Ancak 6102 sayılı TTK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, bankacılık mevzuatı ile BDS hükümleri bağımsız denetçiye hataların düzeltilmesi veya ortaya çıkarılmasında herhangi bir sorumluluk getirmemiştir. Bağımsız denetçilerin hataların düzeltilmesi ve ortaya çıkarılması konusundaki sorumluluklarına yalnızca sermaye piyasası mevzuatında yer verilmiştir. Söz konusu düzenleme, YMM'nin sorumluluğu ile benzerlik arz etmektedir.

Sermaye piyasası mevzuatı dışında bağımsız denetçiye hile ve usulsüzlüklerin tespitine yönelik sorumluluk getiren mevzuat hükmü BDS 240 ile bankacılık mevzuatında yer almaktadır. BDS 240, bağımsız denetçinin sorumluluğunun yalnızca hile ve usulsüzlüklerin tespitinden ibaret olduğunu hükme bağlamıştır. İlave olarak böyle bir durumda bağımsız denetçinin sorumlu tutulabilmesi için, hile ve usulsüzlüklerin finansal tablolarda önemli yanlışlıklara sebep olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle BDS, hile ve usulsüzlüklerin ortaya çıkarılmasında dahi bağımsız denetçiye mutlak bir sorumluluk yüklememiştir. Bankacılık mevzuatının ise bağımsız denetçiye bu konuda daha dar kapsamlı bir sorumluluk yüklediğini belirtmekte fayda görülmektedir. Sonuç olarak yasal mevzuat hükümlerinin, hata, hile ve usulsüzlüklerin düzeltilmesi ve ortaya çıkarılması konusunda YMM'ye daha ağır bir sorumluluk getirdiğini söylemek mümkündür.

Vergi mükellefinin mal ve hizmet girişlerinin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması amacıyla mal ve hizmet temin edilen işletmelerde de inceleme yapılmasını gerektiren karşıt inceleme, YMM ile bağımsız denetçinin sorumluluklarını ayırıştırıcı önemli bir husustur. Karşıt inceleme genel anlamda YMM'nin inisiyatifine bırakılmış bir inceleme türü olsa da zorunlu olduğu haller yasal düzenleme ile belirlenmiştir. Bu bakımdan karşıt inceleme sorumluluğu, YMM'nin esas faaliyet konusu olan tasdik işlemlerine ilave bir sorumluluk niteliğindedir. Bağımsız denetim mevzuatında ise, bağımsız denetçiler açısından böyle bir yetki ve sorumluluk bulunmamaktadır; ancak BDS 505'te *“Denetçi tarafından üçüncü bir kişiden (teyit eden taraf) fiziki, elektronik veya başka bir ortamda doğrudan yazılı yanıt şeklinde elde edilen denetim kanıtı.”* olarak tanımlanan dış teyit yapması mümkündür. Söz konusu durum, karşıt inceleme sorumluluğunun belgelerin “doğruluğunun” araştırılmasına yönelik bir inceleme olması, bu durumun da esasen YMM'lerin doğruluk sorumluluğuna tabi tutulmasından kaynaklanmaktadır. Ancak bağımsız denetçilerin sorumluluğunun bir uygunluk sorumluluğu niteliğinde olması zorunlu bir karşıt incelemeyi gerektirmezken, dış teyit ise denetim kanıtları elde etmek için yardımcı olabilecek isteğe bağlı bir prosedürdür.

Karşıt inceleme, nezdinde inceleme yapılan mükellefin mal ve hizmet girişlerinin gerçek olup olmadığının, bu mal ve hizmetleri temin edenin kayıtları yoluyla araştırılmasıdır. Dolayısıyla karşıt inceleme, vergilendirme kapsamındaki bir işlemin iki taraflı olarak ele alınıp incelenmesidir

Bağımsız denetçi ile YMM'nin cezai sorumlulukları arasında da farklılıklar söz konusudur. YMM tarafından düzenlenen tasdik raporunun kasıtlı olarak yanlış düzenlenmesi sonucunda vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde fiil daha ağır cezayı gerektiren bir suç oluşturmadığı takdirde, altı aydan bir yıla kadar hapis ve adli para cezası verilmektedir. Burada vurgulanması gereken husus, suçun oluşması için kast unsurunun varlığı yeterli olup, vergi ziyana sebep olan hatanın veya vergi ziyasının miktarının öneminin bulunmamasıdır. Ancak bağımsız denetim raporunun kasıtlı olarak yanlış veya yanıltıcı şekilde düzenlenmesi halinde bağımsız denetçinin cezai sorumluluğunun doğması için yanlışlığın yatırımcı kararlarını değiştirecek ölçüde olması gerekmektedir. Bu bakımdan yasal mevzuat, bağımsız denetçilerin cezai sorumluluğunu belirli şartların gerçekleşmesine bağlamışken, YMM'nin cezai sorumluluğu için kast unsuru yeterli görülmüştür. Bununla birlikte bağımsız

denetçilerin söz konusu fiilinin YMM için öngörülene kıyasla daha ağır bir cezaya sebebiyet verdiğini vurgulamakta fayda görülmektedir. Zira özel belgede sahtecilik suçu için öngörülen cezai yaptırım bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasıdır.

YMM'lerin görevleriyle ilgili işledikleri suçlar nedeniyle kamu görevlisi olarak nitelendirilmeleri, daha ağır bir sorumluluğa sebebiyet vermektedir. Zira TCK hükümleri, kamu görevlisi olma unsurunu cezaların belirlenmesinde bir artırım sebebi olarak görmektedir. Ancak bağımsız denetçiler, cezai sorumlulukları bakımından kamu görevlisi olarak değerlendirilmemektedir.

YMM ile bağımsız denetçiler hakkında uygulanan idari yaptırımlar incelendiğinde ise, YMM için daha geniş kapsamlı ve aşamalı bir yaptırım mekanizmasının belirlendiği görülmektedir. YMM'ler için uyarı yaptırımından sonraki aşamada kınama yaptırımı uygulanmaktayken, bağımsız denetçiler için kınama müessesesi bulunmamakta, bu durumda doğrudan faaliyet izni askıya alınmaktadır. Örnek vermek gerekirse, YMM'nin uyarı yaptırımını gerektiren bir fiili üç yıl içerisinde tekrar etmesi halinde kınama yaptırımı uygulanmakta iken, uyarı yaptırımı uygulanan bağımsız denetçinin söz konusu fiilini iki yıl içerisinde yinelemesi halinde faaliyet izni askıya alınmaktadır. YMM'nin faaliyet izninin askıya alınabilmesi için (geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma) kınama gerektiren fiilin üç yıl içerisinde tekrür etmesi gerekmektedir. Bu bakımdan mevzuat hükümlerinin bağımsız denetçiler açısından daha ağır bir idari sorumluluk belirlediği sonucuna varılmıştır.

Denetim çalışmaları sonucunda gerçeğe uygun bir sonuca varmak amacıyla yeterli miktarda güvenilir denetim kanıtlarının toplanması ve etkili denetim tekniklerinin kullanılması, sır saklama yükümlülüğü, belge saklama ve ibraz yükümlülüğü ve rekabet yasağı bakımından YMM ile bağımsız denetçinin benzer sorumluluklara sahip oldukları görülmektedir. Denetimle ilgili olarak istenen her türlü kayıt, belge ve diğer bilgilere sınırsız bir şekilde erişim sağlama yetkisi, tasdik konularıyla ilgili tüm defter, kayıt ve belgeleri gizli olsa dahi inceleme yetkisi bakımından da bağımsız denetçi ile YMM benzer yetkilere sahip bulunmaktadır.

YMM ile bağımsız denetçilerin sorumluluklarına dair yapılan kıyaslamanın sonuçları izleyen tabloda özetlenmiştir.

Tablo 3.2: Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin Sorumluluklarının Karşılaştırılması

Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu	Bağımsız Denetçilerin Sorumluluğu
Doğruluk sorumluluğu söz konusudur. YMM, tasdik raporunda mutlak güvence sağlamakla yükümlüdür.	Uygunluk sorumluluğu bulunmaktadır. Bağımsız denetim raporunda makul güvence sağlanması yeterlidir.
Rapordaki herhangi bir yanlış ve eksik bilgiden YMM'nin mutlak sorumluluğu bulunmaktadır.	Bağımsız denetçinin sorumlu tutulabilmesi için hatanın önemli sayılabilecek boyutta olması ve bağımsız denetçinin kusurlu olduğunun ispatı gerekmektedir. Ayrıca hata sonucunda bir zararın oluşması ve hata ile zarar arasında illiyet bağının varlığı zorunludur.
YMM doğrudan kamu otoritesine karşı sorumludur.	İşletme tüzel kişiliğine, hissedarlara ve üçüncü kişilere karşı sorumludur.
Şahsi sorumluluk esastır.	Şahsi sorumlulukla birlikte bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğu mevcuttur.
Olumlu veya olumsuz görüş vermek zorundadır.	Görüş vermekten kaçınma hakkı bulunmaktadır.
Vergi ziyayı halinde müşterek ve müteselsil sorumluluk esastır.	Müteselsil sorumluluk, bağımsız denetçinin kusuruna, durumun gereklerine ve zarar şahsen kendisine yükletilebildiği ölçüde geçerli olmaktadır.
Doğruluk sorumluluğu nedeniyle vergi mükellefinin kefilidir.	Uygunluk sorumluluğu nedeniyle denetlenen işletmenin kefilidir.
Hata, hile ve usulsüzlüklerin düzeltilmesi konusunda önemli sayılabilecek hususların tespitinden sorumludur.	Hata, hile ve usulsüzlüklerin tespiti konusunda önemli yanlışlıklara neden olabilecek hususların bulunmasından sorumludur.
Karşıt inceleme sorumluluğu bulunmaktadır.	Karşıt inceleme sorumluluğu yoktur. Dış teyit yapılabilir.
Cezai sorumluluk için kast unsurunun varlığı yeterlidir.	Cezai sorumluluğunun doğması için kast unsuruna ilave olarak yanlışlığın yatırımcı kararlarını değiştirecek ölçüde olması gerekmektedir.
Cezai sorumluluk bakımından kamu görevlisi olarak değerlendirilmektedir.	Cezai sorumluluk açısından kamu görevlisi olarak nitelendirilmemektedir.
İdari yaptırımlar beş aşamalı bir yapı arz ettiğinden kademeli olarak ağırlaşmaktadır.	İdari yaptırımlar üç aşamalı bir yapı arz ettiğinden daha hızlı ağırlaşmaktadır.

YMM ile bağımsız denetçilerin yetkileri ile sorumluluklarının kıyaslanması sonucunda YMM'lerin ağır sorumluluklar yüklenmelerine karşın aynı oranda yetkilerle donatılmadığı görülmektedir. Yapılan tasdik işlemi nedeniyle bir kamu görevlisi olarak kabul edilen ve cezai sorumluluk bakımından da kamu görevlileriyle aynı hükümlere tabi tutulan YMM'ler kamu görevlilerinin sahip olduğu yetkilere sahip değildir. YMM'ler için mevcut olan müşterek ve müteselsil sorumluluk hususu kamu otoritesinin vergi denetçileri için geçerli değildir. Bu bakımdan bağımsız denetçilere tanınan hak ve yetkiler ile yüklenen sorumluluklar kıyaslandığında YMM'ye kıyasla daha dengeli olduğu kanaatine varılmıştır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER İLE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARININ KARŞILAŞTIRILMASINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın uygulama bölümünü oluşturan bu son bölümde, sorumluluklarını karşılaştırabilmek amacıyla, Yeminli Mali Müşavir ve aynı zamanda Bağımsız Denetçi olan meslek mensuplarının görüşleri anket ve yüz yüze görüşme yöntemiyle alınmıştır.

4.1. Literatür Taraması

Ulusal literatürde YMM'lerin ve bağımsız denetçilerin sorumluluklarının birbirinden bağımsız olarak değerlendirildiği çok sayıda araştırmaya rastlamak mümkündür. Özellikle 3568 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesi ve YMM'lerin sorumluluğunun belirlenmesiyle birlikte müşterek ve müteselsil sorumluluğun YMM'ler açısından ağır bir yük getirdiği ve YMM'lerin sorumluluğunun uluslararası uygulamalar dikkate alınarak hafifletilmesi gerektiği konusunda ulusal yazında birçok çalışma mevcuttur. Bağımsız denetçilerin sorumluluğu açısından ise bağımsız denetçinin hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve hileli finansal raporlamadan kaynaklı sorumluluklarının üzerinde duran çok sayıda çalışmaya rastlanmıştır. Buna karşın denetim faaliyeti yürüten YMM ve bağımsız denetçilerin mevzuattan kaynaklanan sorumluluklarının birlikte ele alınması ve karşılaştırılmasına yönelik çalışmalar oldukça sınırlı düzeydedir. Bu sebeple araştırmanın literatüre bu açıdan katkı sağlaması beklenmektedir.

Dye (1993), bağımsız denetçilerin sorumluluklarını denetim standartları kapsamında değerlendirmiştir. Denetim standartlarında denetçilerin sorumluluklarına yönelik gerçekleştirilen düzenlemeler karşısında denetçilerin tepkilerinin incelendiği

araştırmada, sorumluluk düzeyinin denetçilerin tutumları üzerinde önemli bir rol oynadığı tespit edilmiştir. Çalışmada ayrıca denetim standartlarında belirlenen sorumluluk çerçevesinin genişletilmesinin denetim kalitesini olumsuz etkileyebileceği belirtilmiştir. Diğer bir ifadeyle sorumluluk açısından daha katı kurallar getiren standartlar, denetim kalitesini artırmak yerine azaltabilecektir. Araştırmada genel olarak optimal sorumluluk kuralları belirlenmeye çalışılmıştır.

Narayanan (1994), ABD Menkul Kıymetler Borsası Kanunu'nun (Securities Exchange Act of 1934), mevcut “müşterek ve müteselsil sorumluluk” yerine “orantılı sorumluluk” kapsamında ele aldığı denetim kalitesini değerlendirmektedir. Çalışmada, denetçilerin müşterek ve müteselsil sorumluluğu yerine orantılı sorumluluğu benimsenmesi halinde, denetim kalitesinin artacağı savunulmaktadır. Zira orantılı sorumluluk halinde denetçi yalnızca verdiği zararlar orantılı yaptırıma maruz kalacaktır. Bu durum ise denetçinin herhangi bir sorumluluk halinde maruz kalacağı yaptırımı en aza indirebilmek için daha fazla gayret göstereceği, bu durumun ise denetim kalitesini artıracığı belirtilmiştir. Buna karşılık müşterek ve müteselsil sorumluluk halinde, denetçinin gerçek sorumluluğu en alt seviyede olsa dahi şirket yönetimi ile eşit oranda yaptırıma maruz kalmaktadır. Bu durum ise denetçinin performansını olumsuz etkilemektedir.

Cousins, Mitchell ve Sikka (1999), Birleşik Krallık denetim sektörünün bağımsız denetçilerin sorumluluk düzeyinin yüksek olduğu, müşterek ve müteselsil sorumluluğun yerine tam orantılı sorumluluğun benimsenmesi ve denetçilerin sorumluluklarına yönelik bir üst limit belirlenmesi yönündeki taleplerini ele almışlardır. Sektörün söz konusu iddialarını destekleyecek argümanların sınırlı olduğunun belirtildiği araştırmada, sıradan paydaşların ihmalkâr denetçilere kıyasla oldukça güçsüz olduğu belirtilmiştir. Sektörün sorumluluklar hususunda bazı ayrıcalıklara sahip olmasına karşın kamuya hesap verebilirlik konusunda problemlili olduğu değerlendirilmiştir.

Sridharan vd. (2002), Enron ve Arthur Andersen vakaları kapsamında denetçinin sorumluluğunu ve bağımsızlığını ele almıştır. Küresel finansal piyasalar ve dünya ekonomisinin sağlığı açısından, finansal şeffaflığın, denetçi bağımsızlığının ve denetçi sorumluluğunun önemine değinilmiştir. Enron ve Arthur Andersen vakalarında

zedelenen yatırımcı güveninin tekrar kazanılması için iş dünyası ve kamu otoritesinin bir araya gelerek denetçinin bağımsızlığı ve sorumluluğuna yönelik yeni reformlar yapması gerektiği vurgulanmıştır.

Ankara YMM Odası (2004) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, YMM'lerin sorumluluklarına ilişkin yasal düzenlemeler nedeniyle ortaya çıkan sorunlar ele alınmış ve çözüm önerileri sunulmuştur. Bu çerçevede müşterek ve müteselsil sorumluluk bakımından; illiyet bağının kurulmaması, kanunilik ilkesine aykırı olması, ölçülülük ilkesini gözetmemesi, 3568 sayılı Kanun ile 213 sayılı VUK hükümlerinin farklı sorumluluk türlerini benimsemesi nedeniyle sorunlar yaşandığı belirtilmiştir. Bu çerçevede sorumluluğun, müşterek ve müteselsil sorumluluk ilkesinden uzaklaştırılması gerektiği önerilmiştir. Ayrıca 3568 sayılı Kanun ile 213 sayılı VUK'a hüküm önerileri sunulmuştur.

Jun Lin (2004) Çin'de denetimden yararlananlar ve denetimi uygulayanlar açısından denetçi sorumluluğu ve bağımsızlığını ölçmeye çalışmış ve çalışmasında bağımsızlık ve denetçi sorumluluğunun bağımsız denetim fonksiyonu altında yatan en önemli sorun olduğu ve denetim standartları ile uygulamalarının gelişiminde önemli bir etkiye sahip olduğu sonucuna varmıştır.

Yardımcıoğlu vd. (2006) yeminli mali müşavirlerin sorumluluklarının Konya ili özelinde incelenmesine yönelik 60 işletmenin katıldığı anket çalışması neticesinde; işletmelerin hizmet aldıkları YMM'lerin görevlerini sorumluluklarına uygun bir şekilde ve etiksel açıdan doğru bir biçimde yaptıkları düşüncesinde olduklarını belirtmişlerdir.

Çürük ve Tüm (2011) geri dönüş sağlayan 159 YMM ile anket yöntemiyle yaptığı araştırmada, YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumluluğunun, tasdik işleminin hassasiyet ve doğruluğun sağlanmasına ilişkin temele dayandığı iddia edilse de sorumluluğun gerekli ancak boyutları ve niteliği itibarıyla çok geniş olduğu sonucuna varmışlardır. Ayrıca YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumluluğunun belirlenmesi Maliye Bakanlığı'na verilen yetki çerçevesinde düzenleyici tebliğlerle yapıldığı için Maliye Bakanlığı'nın çıkardığı tebliğlerle YMM'lerin sorumluluklarını adeta yasal düzenleme yapar gibi genişlettiği sonucuna ulaşmışlardır. Netice olarak sorumluluklarının çerçevesini belirleyen yasal düzenlemelerin vergi ziyayı yerine mesleki kusur veya kasıta dayandırılması gerektiği kanaatine varmışlardır.

Firth, Mo ve Wong (2012), denetçilerin yasal sorumluluklarının sınırlandırılması ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Denetçi sorumluluklarının sınırlandırılması halinde denetim kalitesinin düşeceği yönündeki teorik kanıtlar ile denetim kuruluşlarının (CPA) sorumlulukların kısıtlanması halinde denetim kalitesinin olumsuz etkilenmeyeceği yönündeki görüşleri kıyaslanmıştır. Ampirik analizin yapıldığı araştırmada 2000-2004 yılları arasında Çin'de borsaya kayıtlı şirketler nezdinde gerçekleştirilen 5007 adet denetim verisi dikkate alınmıştır. Araştırma sonucunda sınırsız sorumluluk müessesesinin, denetçilerin raporlama konusundaki ihtiyatlı davranışları üzerinde olumlu etki yarattığı, bu sorumluluk biçiminin denetçiler açısından yüksek motivasyon sağladığı tespit edilmiştir. Diğer bir ifadeyle çalışmada, denetçi sorumluluğunun sınırlandırılması durumunda denetim kalitesinin düşeceği tespit edilmiştir.

Mert (2014), bağımsız denetim ile tasdik denetimini kıyasladığı çalışmada, bağımsız denetim ve tasdik denetiminde sorunların büyük ölçüde denetçinin bağımsızlığı ile mesleki özen ve dikkati etrafında toplandığı değerlendirmesinde bulunmuştur. Araştırmada, geniş anlamda bağımsız denetim sistemine yönelik yapısal sorunlar ve işletmeler açısından bazı sorunlar tespit edilmiştir. Bahsedilen sorunların çözümü amacıyla; denetimi yapanların iş kapasitesinin tespit edilmesi ve iş hacminin bu kapasiteye göre belirlenmesi, denetim ücretinin tahsilatının muhtasar beyanname ile devlet tarafından veya oluşturulacak bir havuzdan meslek kuruluşları tarafından yapılması ve denetimi yapanlara ödenmesi, denetim hizmetlerinin yetkili kurullar tarafından dağıtılması gerektiği, bağımsız denetim mevzuatı ve vergi mevzuatı arasında uyumsuzluğun giderilmesi gerektiği şeklinde öneriler sunulmuştur.

Bekçioğlu ve Arslaner (2015) tarafından vergilendirme işlemlerinde YMM'lerin sorumluluğunun sınırına yönelik gerçekleştirilen çalışmada, YMM'lerin vergisel sorumluluğunu düzenleyen 3568 sayılı Kanun ile 213 sayılı VUK hükümleri arasında mevcut olan çakışmaların giderilmesi, YMM'lerin sorumluluk sınırlarının net olarak tespit edilmesi ve bu tespit sırasında mukayeseli hukuktan yararlanılması gerektiği önerisi sunulmuştur. Ayrıca YMM'lerin tasdik ve diğer vergisel işlemlerin yerine getirilmesinden doğan sorumluluğunun kusura dayalı olması, mesleki özen ve dikkatin gösterilip gösterilmediğinin dikkate alınması ve doğmuş olan zararda kasıt unsurunun varlığının aranması gerektiği belirtilmiştir.

Çetinoğlu (2015) yaptığı çalışma neticesinde, yeminli mali müşavirler tarafından yapılan tam tasdik denetimin bağımsız denetime nazaran daha çoğunlukta olduğu ve YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumluluklarının ağır olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Erdem (2015), YMM'lerin tasdik denetiminden kaynaklanan sorumluluğunun işletilebilmesi amacıyla usul ve savunma hakkına ilişkin 6552 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemeleri ele almıştır. Buna ilave olarak çalışmada, tam tasdik nedeniyle oluşan sorumluluğun hukuki güvence açısından eleştiriye açık olduğu değerlendirilmiştir.

He, Pan ve Tian (2015), Çin'de bağımsız denetçilerin yasal sorumluluklarının denetçi davranışı üzerindeki etkilerini ampirik bir çalışma çerçevesinde test etmiştir. Çalışmada ayrıca yasal sorumlulukların denetim kalitesini nasıl etkilediği de incelenmiştir. Araştırma sonucunda, özellikle kurumsal mekanizmaların nispeten zayıf olduğu gelişmekte olan ülkelerde, denetçilerin yasal sorumluluklarının artırılmasının denetçilerin davranışı üzerinde olumlu etki yarattığı tespit edilmiştir. Diğer bir ifadeyle yasal sorumluluk, denetçilerin kişisel servetini mali kayba maruz bıraktığı için denetçi davranışının belirlenmesinde kilit bir faktör konumundadır.

Tepegöz ve Türedi (2015), bağımsız denetçinin sorumluluğunu, “işletmenin sürekliliği varsayımı” gibi farklı bir perspektiften ele almıştır. Finansal tabloların gerçeği yansıtacak şekilde hazırlanması ve bu şekilde işletmenin sürekliliğinin sağlanması hususunda bağımsız denetçinin de sorumluluğa sahip olduğu vurgulanmıştır. Bu çerçevede bağımsız denetçinin “bağımsızlığı” sağlanarak, finansal tablolara ilişkin olumlu, olumsuz veya şartlı görüş vermesinde gerçeğe uygun davranması gerektiği belirtilmiştir. Çalışmada, denetçinin yeterli denetim kanıtına ulaşmadan yanlış ve eksiklik içeren hatalı rapor düzenlemesi veya kasten hileli rapor düzenlemesi halinde karşılaşılabilecek cezai yaptırımın yasal olarak düzenlenmesi önerilmiştir.

Gimbar, Hansen ve Ozlanski (2015), ABD'de PCAOB tarafından gerçekleştirilen ve bağımsız denetçilerin kilit denetim konularına yönelik sorumluluğunu artıran düzenlemelerini incelemiştir. Araştırmada, bağımsız denetçilerin ciddi bir mesleki muhakeme gerektiren kritik denetim konularını açıklamasını gerektirecek önemli yasal değişikliklerin yapıldığı belirtilmiş ve bu düzenlemenin denetçilerin yasal sorumlulukları üzerindeki etkileri tartışılmıştır. Araştırma sonucunda,

söz konusu düzenlemenin denetçilerin yasal sorumluluğu üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı veya yasal sorumluluklarını azalttığı değerlendirilmesinde bulunulmuştur.

Köse ve Ertan (2016) tarafından Türkiye’de bağımsız denetçilik ve bağımsız denetçinin sorumluluğuna yönelik içerik analizi niteliğinde çalışma yapılmıştır. Çalışmada, bağımsız denetçinin sorumluluğu 6102 sayılı TTK hükümleri, SPK düzenlemeleri, KGK tarafından yayımlanan bağımsız denetim yönetmeliği ve TDS hükümleri çerçevesinde ele alınmış ve söz konusu yasal düzenlemeler arasında kıyaslama yapılmıştır. Kıyaslama neticesinde bağımsız denetçinin, farklı düzenlemelerden kaynaklanan birçok boyut ve farklı kapsamda sorumluluğunun bulunduğu değerlendirilmiştir.

Rahman ve Bremer (2017), Japonya’da Toshiba şirketine ait muhasebe dolandırıcılığı vakası üzerinden bağımsız denetçinin sorumluluğu değerlendirilmiştir. Bağımsız denetçinin milyarlarca yen kaybından ve hisse senedi sahiplerinin, bankacıların, tahvil sahiplerinin ve diğer paydaşların suç niteliğindeki sahtekarlığından sorumlu olmasına karşın oldukça küçük yaptırımlarla karşı karşıya kalması eleştirilmiştir. Bağımsız denetçiye verilen para cezasının miktarının, neden olunan kayıp tutarına kıyasla oldukça düşük olması da eleştirilen diğer bir husustur. Diğer yandan söz konusu cezai yaptırımın ölçülü olmamasının nedeni, yasal otoriteler ve düzenleyici kurumlar tarafından açıklanamamaktadır. Çalışmanın sonucunda, tutarlı, orantılı ve caydırıcı yükümlülükleri uygulamadaki başarısızlık, Japonya’da yönetim, muhasebe ve denetim standartlarını iyileştirmek için herhangi bir teşvik olmadığı şeklinde değerlendirilmiştir.

Dan Topor (2017), araştırmasında bağımsız denetçinin işletmenin finansal tablolarındaki hataları ve sahtekarlığı tespit etme sorumluluğunu ele almıştır. Bağımsız denetçinin finansal tablolardaki hata ve hilelerin tespitinde önemli bir sorumluluğu olduğu belirtilmiş ve fakat bu sorumluluğun mutlak güvence şeklinde değil, makul güvence sorumluluğu olduğu vurgulanmıştır. Buna ilave olarak finansal tabloların denetime tabi tutulmasının, şirket yönetimini sorumluluktan kurtarmayacağı belirtilmiştir. Sonuç olarak bağımsız denetçiler, işletmenin iç kontrol sistemindeki zayıflıklar, mali hesaplardaki tutarsızlıklar ve olağandışı sonuçların varlığı halinde

şüpheli davranmak zorunda olup, bu durumda soruşturma ihtiyacını değerlendirmeli ve yetkili makamları bilgilendirmelidir.

Kaya ve Uzay (2018), hileli finansal raporlama konusunda bağımsız denetçinin sorumluluklarını incelemiştir. Çalışmada 2018 hesap döneminden itibaren mevzuata ilişkin tespit edilen aykırılıklar hakkında almaları gereken aksiyonlara yönelik ilave sorumluluklarına değinilmiştir. Ayrıca bağımsız denetçinin kamu yararını gözeterek makroekonomik büyümenin sağlanması, kayıt dışı ekonominin azaltılması, bağımsız denetime olan talebin artması amacıyla hileli finansal raporlama konusunda etkin mücadele etmelerinin gerekli olduğu belirtilmiştir.

Aydın ve Çürük (2019), bağımsız denetçinin cezai sorumluluklarını ele aldıkları çalışmalarında, Türk Ceza Kanunu ve KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde belirlenen idari yaptırımlar incelenmiştir. Çalışma sonucunda Türk Ceza Kanunu'nda bağımsız denetçiler için öngörülen suçların bağımsız denetçilere özgü olmadığı, söz konusu suçların tüm bireylerin karşılaşılabileceği suçlar olduğu, bağımsız denetim yönetmeliğinde ise yalnızca idari yaptırımlara yer verildiği, bu bakımdan bağımsız denetçinin cezai sorumluluğuna ilişkin detaylı bir yasal düzenleme yapılmadığı belirtilmiştir.

Pratoomsuwan ve Yolrabil (2020), finansal tablolara ilişkin hata ve hile durumunda denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konusu açıklamalarının denetçilerin sorumluluğu üzerindeki etkisini araştırmışlardır. 174 profesyonel denetçi ile anket çalışmasının gerçekleştirildiği araştırmada, hata ve hile durumundaki kilit denetim konusuna yönelik açıklamaların denetçilerin sorumluluğunu azalttığı sonucuna varılmıştır.

4.2. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı; Türkiye'de faaliyet gösteren YMM'ler ile bağımsız denetçilerin yetki ve sorumlulukları hakkında görüşlerinin belirlenmesi, her iki meslek grubunun hak ve yükümlülüklerinin karşılaştırılması, vergi denetimine katkıları ve sorumlu oldukları mevzuat hükümleri hakkındaki görüşlerinin tespit edilmesidir.

4.3. Araştırmanın Kapsamı

Araştırmanın anket evrenini, KGGK'nın 2019 yılsonu verilerine göre Türkiye'de bulunan YMM ve aynı zamanda bağımsız denetçi unvanına sahip toplam 2771 meslek mensubu oluşturmaktadır. Meslek mensuplarına yüz yüze görüşme, telefon, ilgili oda, elektronik posta, sosyal medya vb. iletişim araçları üzerinden ulaşılmış olup, cevaplar ağırlıklı olarak erişim linki paylaşılan online anket formu üzerinden alınmıştır. Ulaşılabilen meslek mensuplarından 104 meslek mensubu anketleri cevaplamış olup 2 anket yarım bırakıldığı için dikkate alınmamıştır. Ayrıca geçmişinde vergi dairesi başkanlığı, grup başkanlığı, vergi müfettişliği, akademisyenlik olan yeminli mali müşavir ve aynı zamanda bağımsız denetçi 8 meslek mensubu ile de görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Anketleri cevaplayan meslek mensuplarının ağırlıklı bölümü bağımsız çalışmakta bir bölümü kamuda görev yapmakta küçük bir bölümü ise bağımlı çalışmaktadır. Dolayısıyla; araştırmanın kapsamı, anket uygulamasına katılan ve anketi tamamlayan bağımsız denetçi ve yeminli mali müşavir sıfatını taşıyan 102 kişi ve görüşülen 8 kişi olmak üzere toplam 110 kişiden oluşmaktadır. Bu çerçevede araştırmanın örnekleme, araştırma evreninin yaklaşık %4'ünü oluşturmaktadır.

4.4. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmada veri toplamak için nicel bir araştırma tekniği olan anket yöntemi uygulanmış aynı zamanda görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Bu doğrultuda örneği **EK-1**'de yer alan 4 ana bölümden oluşan toplam 40 soruluk bir anket hazırlanmıştır. Anketin ilk bölümünde katılımcılara yaş, cinsiyet, medeni durum, eğitim durumu, mesleki tecrübe gibi kişisel bilgilere ilişkin sorular yöneltilmiştir. İkinci bölümde, YMM'lerin yetki ve sorumlulukları, üçüncü bölümde ise bağımsız denetçilerin yetki ve sorumluluklarına yönelik sorular yer almaktadır. Her iki bölümde ayrıca, meslek gruplarının vergi denetimine katkılarına yönelik sorular da yöneltilmiştir. Son bölümde ise her iki meslek grubunun yetki ve sorumluluklarının karşılaştırılmasına yönelik sorular bulunmaktadır. Görüşmelerde ise belirtilen anket sorularının yanında özellikle her iki meslek grubuna ilişkin sorumluluklar ve sorumlulukların karşılaştırılması noktasında değerlendirme yapılması istenmiştir.

YMM ile bağımsız denetçilerin yetki ve sorumlulukları ile ilgili görüş ve düşüncelerini ortaya koymak amacıyla 102 kişiye uygulanan anketlerin verileri SPSS programına yüklenerek analizleri yapılmıştır.

Anketteki her soruya verilen yanıtın dağılımını hesaplamak için frekans analizi, likert tipi soruların ortalama değerlerini göstermek için ise descriptive analizi uygulanmıştır. 5'li likert tipindeki ölçeklerin analiz yapmaya uygun olup olmadığı, verilerin rastgele dağıldığını ve verilerin güvenilirliğini test etmek için güvenilirlik analizinden yararlanılmıştır. YMM ile bağımsız denetçilerin yetki ve sorumlulukları ile ilgili görüş ve düşüncelerin araştırmaya katılanların demografik bilgilerine göre farklılık gösterip göstermediği T (Student) ve F (Anova, Varyans Analizi) testleri ile test edilmiştir. T ve F testleri uygulanmadan önce hipotezler kurulmuş daha sonra hipotezlere uygun olan testler ile hipotez sonuçları yorumlanmıştır.

T testi, iki örneklem grubu arasında ortalamalar açısından fark olup olmadığını araştırmak amacıyla kullanılır. T testi için sıfır hipotezi ve alternatif hipotezi aşağıdaki gibidir.

H₀ : İki grubun ortalamaları arasında anlamlı fark yoktur.

H_A : İki grubun ortalamaları arasında anlamlı fark vardır.

Eğer ikiden fazla grubun ortalamaları karşılaştırılacak ise F testi uygulanır. F testinin hipotezi ise aşağıdaki gibidir.

H₀ : $\mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \dots = \mu_N$ Yani ortalamalar arasında fark yoktur.

H_A : Ortalamalardan en az ikisi arasında anlamlı fark vardır.

%95 güven düzeyinde yani $\alpha = 0,05$ anlamlılık ile test edilen F ve T testine göre anlamlılık sütununda bulunan değer $p < 0,05$ ise H₀ hipotezi reddedilir. Aksi durumda $p > 0,05$ ise H₀ hipotezi kabul edilir.

4.5. Anket Sonuçlarının Analizi

4.5.1. Katılımcıların Kişisel Bilgilerinin Analizi

Ankete katılan 102 kişinin kişisel (demografik) bilgilerine ilişkin veriler, toplulaştırılmış olarak izleyen tabloda verilmiştir.

Tablo 4.1: Araştırma Kapsamındaki Kişilere İlişkin Genel Bilgiler

Kişisel Bilgiler	Tür	Kişi Sayısı	Yüzde (%)
Cinsiyet	Kadın	6	5,9
	Erkek	96	94,1
Medeni Durum	Evli	86	84,3
	Bekâr	16	15,7
Yaş Dağılımı	30-39 yaş	15	14,7
	40-49 yaş	75	73,5
	50-59 yaş	9	8,8
	60 yaş ve üzeri	3	2,9
Eğitim Durumu	Lisans	64	62,7
	Yüksek Lisans	31	30,4
	Doktora	7	6,9
Çalışma Şekli	Bağımsız	77	75,5
	Kamu	18	17,6
	Özel Firmaya Bağlı	7	6,9
Mesleki Tecrübe	1-5 yıl	13	12,7
	5-10 yıl	10	9,8
	10-15 yıl	15	14,7
	15-20 yıl	53	52,0
	20 yıl ve üzeri	11	10,8

Tablodaki verilerden görüleceği üzere, araştırmaya katılanların çoğunluğu erkek, evli, 40-49 yaş arasında bulunan, lisans mezunu, bağımsız çalışan ve 15-20 yıl mesleki tecrübeye sahip kişilerden oluşmaktadır.

4.5.2. Güvenilirlik Analizi ve Tanımlayıcı İstatistikler

Kişisel bilgiler dışında kalan üç ana bölümün analiz yapmaya elverişli olup olmadığını tespit etmek amacıyla güvenilirlik analizi gerçekleştirilmiştir. İzleyen tabloda güvenilirlik analizi sonuçları yer almaktadır.

Tablo 4.2: Güvenilirlik Analizi Sonuçları

Ölçek	Cronbach's Alpha	Madde Sayısı
Yeminli Mali Müşavirliğe İlişkin Ölçek	0,701	9
Bağımsız Denetçiliğe İlişkin Ölçek	0,715	9
Her İki Meslek Grubunun Karşılaştırıldığı Ölçek	0,762	7

40 maddeden ve 3 boyuttan oluşan ölçeğin güvenilirlik analizi yapılmadan önce madde analizi yapılarak, ölçeğin güvenilirliğini düşüren maddeler dikkate alınmamıştır. YMM ölçeğinde 4 madde, bağımsız denetçiliğe ilişkin ölçekte 4 madde ve her iki meslek grubunun karşılaştırılmasına ilişkin ölçekte ise 1 madde diğer ifadelerle göre olumsuz anlama sahip olduğundan ve güvenilirlik düzeyini düşürdüğünden ölçek ortalamasına dahil edilmemiştir. Bu maddeler aşağıda verilmiştir.

- YMM'lerin sorumluluk ve yetkileri dengelidir.
- YMM'lerin sorumlulukları yapılan işe göre fazladır.
- YMM'ler sorumluluklarını tam olarak yerine getirememektedir.
- YMM ile ilgili kurum ve kuruluşların yetki ve sorumluluk açısından yaptıkları çalışmalar yeterlidir.
- Bağımsız denetçilerin sorumlulukları mevzuatta açık bir şekilde belirtilmiştir.
- Bağımsız denetçilerin yetkileri mevzuatta açık bir şekilde belirtilmiştir.
- Bağımsız denetçilerin sorumluluk ve yetkileri dengelidir.
- Bağımsız denetçiler sorumluluklarını tam olarak yerine getirememektedir.
- Bağımsız denetçiler YMM'lere göre daha fazla mesleki eğitime tabi tutulmaktadır.

Güvenilirliği düşüren söz konusu maddeler ölçeklerden çıkarıldığında tüm ölçekler için güvenilirlik düzeyi oldukça yüksek bulunmuştur ($\alpha > 0,70$). Bu sonuçlara göre ölçekteki ifadeler, bir bütün olarak analiz yapmaya uygun görülmektedir.

Ölçeklere ilişkin tanımlayıcı istatistikler izleyen tabloda yer almaktadır.

Tablo 4.3: Tanımlayıcı İstatistikler

Ölçekler	Min.	Maks.	Ortalama	St. Sapma
Yeminli Mali Müşavirliğe İlişkin Sorular	1,89	4,78	3,38	0,552
Bağımsız Denetçiliğe İlişkin Sorular	1,44	4,22	2,87	0,518
Her İki Meslek Grubunun Karşılaştırılmasına İlişkin Sorular	1,86	5,00	3,52	0,616

Tablodaki veriler, YMM ve bağımsız denetçiliğin karşılaştırılmasına ilişkin sorulara katılım düzeyinin (3,52) diğer ölçeklere göre daha yüksek olduğunu

göstermektedir. Bağımsız denetçiliğe ilişkin sorulara katılım düzeyi ise (2,87) diğer ölçeklere göre daha düşüktür.

4.5.3. Kişisel Bilgiler ile Verilen Cevaplar Arasındaki İlişkinin Tespiti

Katılımcıların cinsiyet, medeni durum, yaş, eğitim durumu, çalışma şekli ve mesleki tecrübeleri ile anket sorularına verdikleri cevaplar arasında anlamlı bir ilişki bulunup bulunmadığı incelenmiştir. YMM ve bağımsız denetçilere ait görüşlerin kişisel bilgilere göre farklılığını inceleyen T ve F testi sonuçları **Ek-2'** de verilmiştir.

İnceleme sonucunda, cinsiyet bakımından YMM'nin sorumluluğuna ilişkin sorularda anlamlılık değerinin $p=0,010<0,05$ olmasından dolayı görüş farklılığı istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. Dolayısıyla cinsiyet ile YMM sorularına verilen cevaplar arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Ancak bağımsız denetçiliğe ilişkin görüşler ile her iki meslek grubunun karşılaştırılmasına ilişkin sorularda anlamlılık değerlerinin $p>0,05$ olmasından dolayı görüşler arasındaki fark anlamlı bulunmamıştır. Diğer bir ifadeyle kadın ve erkeklerin bu konulardaki görüşleri birbirine oldukça yakın bulunmuştur.

Medeni durum açısından, tüm ölçeklerin anlamlılık değerlerinin $p>0,05$ olmasından dolayı medeni durum ile sorulara verilen yanıtlar arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir.

Katılımcıların yaşı açısından, tüm ölçeklerin anlamlılık değerlerinin $p>0,05$ olmasından dolayı yaş ile sorulara verilen yanıtlar arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. Diğer bir ifadeyle farklı yaş gruplarının sorulara verdikleri yanıtlar birbirine yakın bulunmuştur. Aynı sonuçlar eğitim düzeyi açısından da geçerlidir.

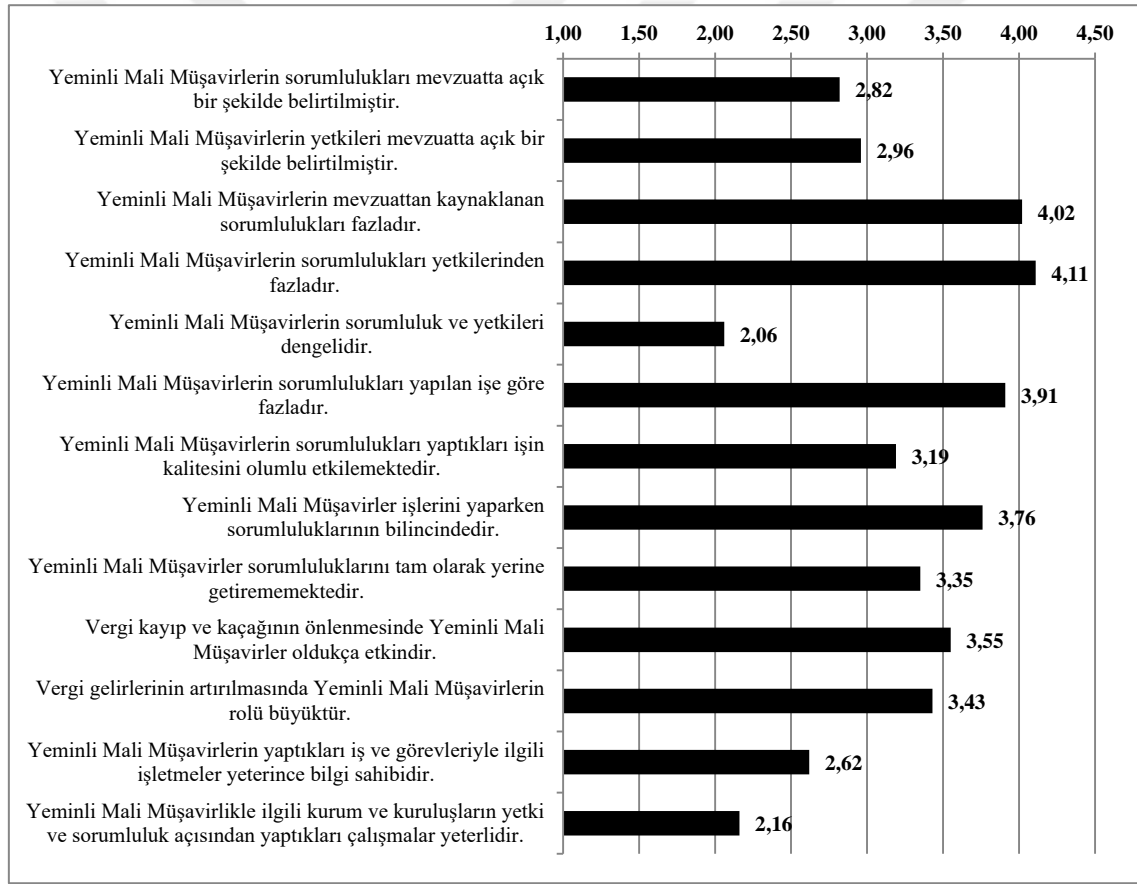
Çalışma şekli ile bağımsız denetçilerin sorumluluklarına ilişkin sorular arasında anlamlılık değerinin $p=0,046<0,05$ olmasından dolayı anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Her iki meslek grubunun karşılaştırılmasına ilişkin sorularda ise anlamlılık değeri $p=0,000$ olarak hesaplanmıştır. Dolayısıyla her iki meslek grubunun karşılaştırılmasına ilişkin sorulara verilen yanıtlar, çalışma durumu açısından anlamlı farklılık göstermektedir.

Mesleki tecrübe bakımından tüm ölçeklerdeki anlamlılık değerleri $p>0,05$ olarak hesaplanmasından dolayı anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. Diğer bir ifadeyle farklı mesleki tecrübeye sahip kişilerin görüşlerinin birbirine yakın olduğu anlaşılmıştır.

4.5.4. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarına İlişkin Sorulara Verilen Cevaplar

Katılımcıların kişisel bilgilerinden bağımsız olarak, her üç ölçekte yer alan sorulara verilen cevapların analizi yapılmıştır. İzleyen tabloda YMM'lerin yetki ve sorumluluklarına ilişkin verilen cevaplar yer almaktadır.

Tablo 4.4: Yeminli Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumluluklarına İlişkin Sorulara Verilen Cevaplar



Tabloda yer alan sayısal veriler 5'lik skalada ölçülmüştür. Verinin "1" değerine yaklaşması "Kesinlikle Katılmıyorum" cevabını, "5" değerine yaklaşması ise "Kesinlikle Katılıyorum" cevabına işaret etmektedir. Bu kapsamda en yüksek katılım "Yeminli Mali Müşavirlerin sorumlulukları yetkilerinden fazladır" ifadesine olmuştur. (4,11 puan). Bahsedilen soruya verilen cevapların özeti izleyen tabloda verilmiştir.

Tablo 4.5: “Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları Yetkilerinden Fazladır” İfadesine Verilen Cevaplar

Yeminli Mali Müşavirlerin sorumlulukları yetkilerinden fazladır	Kişi Sayısı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	36	35,29
Katılıyorum	50	49,02
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	9	8,82
Katılmıyorum	5	4,90
Kesinlikle Katılmıyorum	2	1,96

Toplam 102 kişiden 86 katılımcının (%84) katıldığını beyan ettiği bu ifadeye yalnızca 7 kişi katılmamıştır. Dolayısıyla katılımcıların büyük çoğunluğu YMM’lerin sorumluluklarının yetkilerinden fazla olduğunu düşünmektedir. Diğer yandan bu ifadeye “Katılmıyorum” veya “Kesinlikle Katılmıyorum” cevabı veren 7 kişinin benzer sorulara verdikleri cevaplar karşılaştırılmıştır. Bu çerçevede “Yeminli Mali Müşavirlerin sorumlulukları ve yetkileri dengelidir” ifadesine söz konusu 7 kişiden 3’ünün “Katılmıyorum” yanıtını, 1 kişinin ise “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum” yanıtını vererek kararsız olduğunu beyan etmiştir. Geriye kalan 3 kişi ise YMM’lerin yetki ve sorumluluklarının dengeli olduğunu beyan etmiştir. Özetle, bahsedilen 7 kişiden 4’ünün YMM’lerin yetki ve sorumluluklarına dair cevaplarının birbiriyle tutarlı olmadığı sonucuna varılmıştır.

Katılımın en yüksek olduğu ikinci ifade 4,02 değeriyle “Yeminli Mali Müşavirlerin mevzuattan kaynaklanan sorumlulukları fazladır” ifadesine olmuştur. Bahsedilen soruya verilen cevapların özeti izleyen tabloda verilmiştir.

Tablo 4.6: “Yeminli Mali Müşavirlerin Mevzuattan Kaynaklanan Sorumlulukları Fazladır” İfadesine Verilen Cevaplar

Yeminli Mali Müşavirlerin Mevzuattan Kaynaklanan Sorumlulukları Fazladır	Kişi Sayısı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	31	30,39
Katılıyorum	51	50,00
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	13	12,75
Katılmıyorum	5	4,90
Kesinlikle Katılmıyorum	2	1,96

Toplam 102 kişiden 82 katılımcının (%80) katıldığını beyan ettiği bu ifadeye yalnızca 7 kişi katılmamıştır. Dolayısıyla katılımcıların büyük çoğunluğu YMM’lerin

mevzuattan kaynaklanan sorumluluklarının fazla olduğunu düşünmektedir. Bu çerçevede Tablo 8’de yer alan veriler ile Tablo 9’da yer alan veriler birbirini desteklemekte ve katılımcılar arasında YMM’lerin sorumluluklarının fazla olduğu konusunda yaygın bir kanaat oluştuğu görülmektedir.

YMM’lerin sorumluluklarının fazla olduğuna ve yetkileriyle kıyaslandığında dengesizlik bulunduğuna yönelik kanaat, “Yeminli Mali Müşavirlerin sorumlulukları yapılan işe göre fazladır.” ifadesine verilen cevaplarla güçlenmektedir. Zira en yüksek üçüncü katılımın gerçekleştiği bu ifadeye katılım oranı 3,91 olarak hesaplanmıştır. Bahsedilen soruya verilen cevapların özeti izleyen tabloda verilmiştir.

Tablo 4.7: “Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları Yapılan İşe Göre Fazladır” İfadesine Verilen Cevaplar

Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları Yapılan İşe Göre Fazladır	Kişi Sayısı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	28	27,45
Katılıyorum	54	52,94
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	6	5,88
Katılmıyorum	11	10,78
Kesinlikle Katılmıyorum	3	2,94

Toplam 82 katılımcı (%80,39) YMM’lerin sorumluluklarının yapılan işe göre fazla olduğunu düşünmekte, yalnızca 14 kişi bu ifadeye katılmamaktadır.

YMM’lerin sorumluluklarının fazla olduğuna yönelik daha anlamlı sonuçlara ulaşabilmek amacıyla yukarıda verilen üç soruya ilişkin yanıtlar birlikte değerlendirilmiştir. Ulaşılan sonuçlar izleyen tabloda verilmiştir.

Tablo 4.8: Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarına İlişkin Sorulara Verilen Cevaplar

Soru	Olumlu	Olumsuz	Kararsız
Yeminli Mali Müşavirlerin mevzuattan kaynaklanan sorumlulukları fazladır			
Yeminli Mali Müşavirlerin sorumlulukları yetkilerinden fazladır	72	4	3
Yeminli Mali Müşavirlerin sorumlulukları yapılan işe göre fazladır			

Tabloda yer alan veriler, toplam 72 katılımcının her üç ifadeye de katıldığını, yalnızca 4 katılımcının her üç ifadeye de olumsuz yanıt verdiğini göstermektedir. Bu çerçevede katılımcıların %71’i, YMM’lerin hem mevzuattan kaynaklanan sorumluluklarının fazla olduğu, hem de sorumluluklarının yetkilerine ve yaptıkları işe kıyasla fazla olduğu görüşüne sahiptir.

YMM'lerin sorumluluklarını tam olarak yerine getiremediği ifadesine katılım oranının 3,35 olması ve katılımcıların %55'inin bu ifadeye olumlu cevap vermesi hususu önceki kısımlarda verilen cevaplarla birlikte değerlendirildiğinde, katılımcılar arasında YMM'lerin sorumluluklarının fazla olması nedeniyle bu sorumlulukların tam olarak yerine getirilemediği şeklinde bir görüş olduğu düşünülmektedir. Diğer yandan söz konusu ifadeye toplam 22 kişinin kararsız olduğunu beyan etmesi, kararsızların sayısının nispeten fazla olması bakımından dikkat çekici bulunmuştur.

YMM'lerin yetki ve sorumluluklarının dengeli olmadığı ve sorumluluklarının fazla olduğu kanaatine ilave olarak, katılımcıların çoğunluğu söz konusu sorumlulukların mevzuatta açık bir şekilde belirlenmediğini düşünmektedir. Zira "Yeminli Mali Müşavirlerin sorumlulukları mevzuatta açık bir şekilde belirtilmiştir." ifadesine katılım oranı 2,82 olarak hesaplanmıştır. Bahsedilen soruya verilen cevapların özeti izleyen tabloda verilmiştir.

Tablo 4.9: "Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları Mevzuatta Açık Bir Şekilde Belirtilmiştir" İfadesine Verilen Cevaplar

Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları Mevzuatta Açık Bir Şekilde Belirtilmiştir	Kişi Sayısı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum	4	3,92
Katılıyorum	35	34,31
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	13	12,75
Katılmıyorum	39	38,24
Kesinlikle Katılmıyorum	11	10,78

YMM'lerin sorumluluklarının mevzuatta açık bir şekilde belirtildiğini düşünenler 39 kişiyle sınırlıdır. Buna karşılık bu düşüncede olmayan toplam 50 kişi, katılımcıların yaklaşık olarak yarısına tekabül etmektedir. Benzer sonuçlar YMM'lerin yetkilerinin mevzuatta açık bir şekilde belirlendiği ifadesine verilen cevaplar için de geçerlidir. Zira YMM'lerin yetkilerinin mevzuatta açık bir şekilde belirlendiğini düşünenler 43 kişiyle katılımcıların %41'ini oluşturmaktadır. Söz konusu ifadeye verilen cevaplar arasında dikkat çekici husus ise yaklaşık her beş katılımcıdan birinin bu konuda kararsız olmasıdır.

YMM'lerin yetki ve sorumluluklarına dair bazı sorunların bulunduğu anlaşılan anket cevaplarında, bu sorunun çözümüne ilişkin çalışmalar da katılımcılar tarafından yetersiz görülmektedir. Zira "Yeminli Mali Müşavirlikle ilgili kurum ve kuruluşların

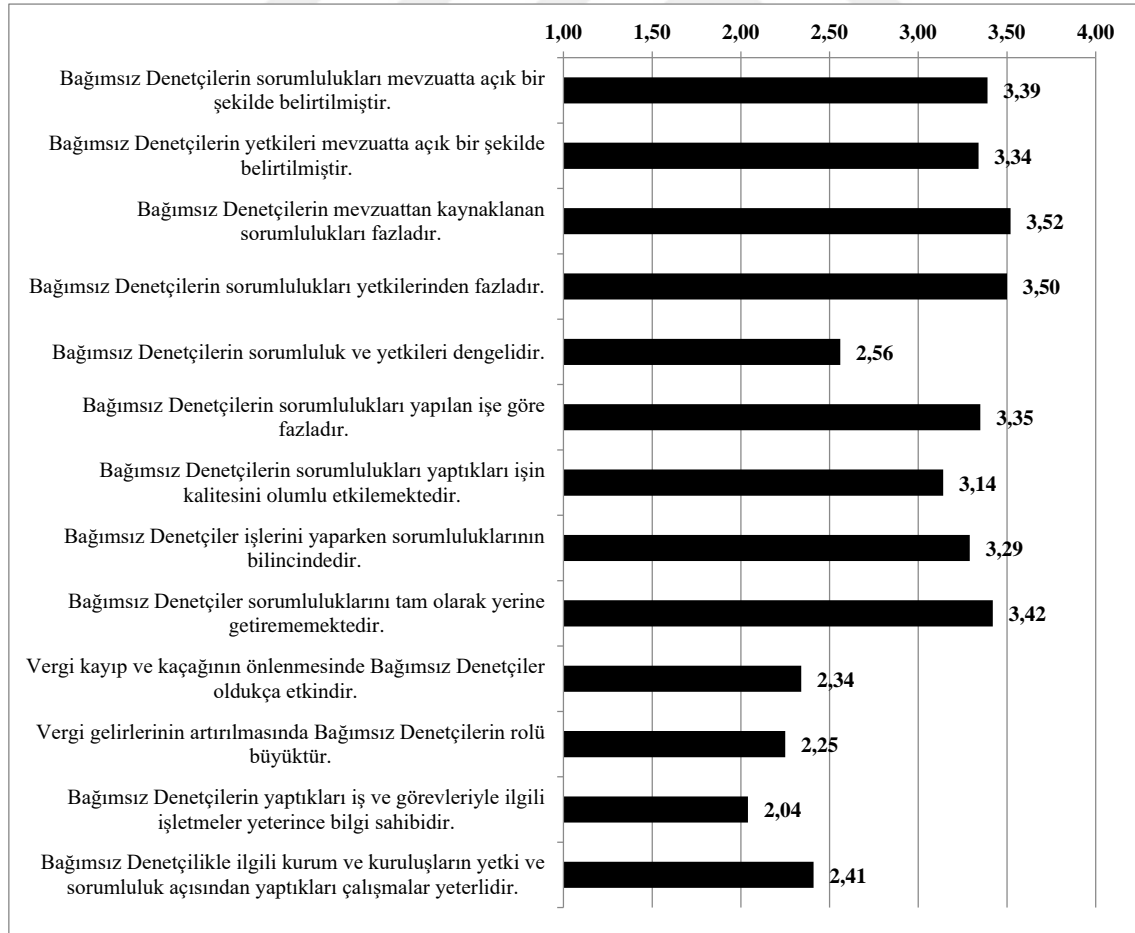
yetki ve sorumluluk açısından yaptıkları çalışmalar yeterlidir.” ifadesine katılım oranı 2,16 seviyesinde kalmıştır. Söz konusu ifadeye “Kesinlikle Katılmıyorum” veya “Katılmıyorum” cevabını verenlerin oranı %78 (80 kişi) düzeyindedir.

Katılımcıların YMM’lerin sorumluluklarının fazla olduğu yönündeki kanaatine rağmen çoğunluk, bu sorumlulukların yapılan işin kalitesini olumlu etkilediğini düşünmektedir. Zira bu ifadeye 49 katılımcı olumlu cevap verirken, olumsuz cevap verenlerin sayısı 31’dir. Diğer yandan toplam 22 kişinin kararsız olması da kararsızların sayısının nispeten fazla olması bakımından dikkat çekici bulunmuştur.

4.5.5. Bağımsız Denetçilerin Sorumluluklarına İlişkin Sorulara Verilen Cevaplar

Bağımsız denetçilerin yetki ve sorumluluklarına ilişkin verilen cevaplar izleyen tabloda yer almaktadır.

Tablo 4.10: Bağımsız Denetçilerin Yetki ve Sorumluluklarına Yönelik Sorulara Verilen Cevaplar



Tabloda yer alan sayısal veriler 5'lik skalada ölçülmüştür. Verinin “1” değerine yaklaşması “Kesinlikle Katılmıyorum” cevabını, “5” değerine yaklaşması ise “Kesinlikle Katılıyorum” cevabına işaret etmektedir. Katılım düzeyinin genel olarak “4” seviyesinin altında olduğu ve YMM'lere dair sorulara göre katılım düzeyinin daha düşük olduğu gözlemlenmektedir. Bu çerçevede en yüksek katılımın gerçekleştiği üç soru puanlarıyla birlikte aşağıda verilmiştir.

- “Bağımsız Denetçilerin mevzuattan kaynaklanan sorumlulukları fazladır” (3,52).
- “Bağımsız Denetçilerin sorumlulukları yetkilerinden fazladır” (3,50).
- “Bağımsız Denetçilerin sorumluluklarını tam olarak yerine getirememektedir” (3,42).

İzleyen tabloda en yüksek katılımın gerçekleştiği ifadeye ilişkin özet bilgiler yer almaktadır.

Tablo 4.11: “Bağımsız Denetçilerin Sorumluluklarına İlişkin En Yüksek Katılımın Olduğu Sorular

Sorular	Cevap	Kişi Sayısı	Yüzde (%)
Bağımsız denetçilerin mevzuattan kaynaklanan sorumlulukları fazladır	Olumlu	63	61,76
	Olumsuz	20	19,61
	Kararsız	19	18,63
Bağımsız denetçilerin sorumlulukları yetkilerinden fazladır	Olumlu	63	61,76
	Olumsuz	20	19,61
	Kararsız	19	18,63
Bağımsız denetçiler sorumluluklarını tam olarak yerine getirememektedir	Olumlu	57	55,88
	Olumsuz	16	15,69
	Kararsız	29	28,43

Bağımsız denetçilerin sorumluluklarına ilişkin görüşler, YMM'lere ilişkin aynı konulardaki görüşlerle benzer olmakla birlikte, katılım oranlarının bağımsız denetçiler konusunda daha düşük olduğu anlaşılmaktadır. Diğer yandan bağımsız denetçilerin sorumluluklarının fazla olması ve yetkilerinden daha fazla sorumluluk yüklendiği yönündeki görüşlerin, meslek grubunun sorumluluklarını tam olarak yerine getiremediği yönünde bir kanaat oluşmasına neden olduğu düşünülmektedir. Ayrıca bağımsız

denetçilerin sorumluluklarını tam olarak yerine getiremediği konusundaki kararsız görüşlerin oranının oldukça yüksek olması ise dikkat çekici bir husustur.

Bağımsız denetçilerin sorumluluklarının fazla olduğunu ifade eden üç soruya verilen cevaplar ortak değerlendirilmiştir. İzleyen tabloda değerlendirme sonuçları yer almaktadır.

Tablo 4.12: Bağımsız Denetçilerin Sorumluluklarının Fazla Olduğu Yönündeki İfadelere Katılımın Değerlendirilmesi

Soru	Olumlu	Olumsuz	Kararsız
Bağımsız denetçilerin mevzuattan kaynaklanan sorumlulukları fazladır	53	14	7
Bağımsız denetçilerin sorumlulukları yetkilerinden fazladır			
Bağımsız denetçilerin sorumlulukları yapılan işe göre fazladır			

Bağımsız denetçilerin sorumluluğunun fazla olduğu yönündeki ifadelerin her üçüne de olumlu yanıt veren katılımcı sayısı 53 iken, ifadelerin tamamına katılmadığını beyan edenler 14, kararsızlar ise 7 kişi olarak belirlenmiştir. Bu çerçevede her üç ifadeye olumlu yanıt verilmesi, 53 katılımcıda bağımsız denetçilerin sorumluluklarının fazla olduğu yönünde güçlü bir kanaat oluştuğunu göstermektedir.

Bağımsız denetçilerin yetki ve sorumluluklarının mevzuatta açık bir şekilde belirlendiğine yönelik çoğunluk kanaati bulunmaktadır. Zira her iki soruya da 60 katılımcı olumlu cevap vermiş, yetki konusunda 31 katılımcı, sorumluluk konusunda ise 29 katılımcı bu ifadeye katılmadığını belirtmiştir.

Bağımsız denetçilerin sorumluluklarının fazla olduğu, yetkileri ile sorumluluklarının dengeli olmadığı yönündeki çoğunluk görüşüne ilave olarak konuya ilişkin ilgili kurumların yapmış oldukları çalışmalar da yetersiz bulunmaktadır. Zira toplam 65 katılımcı “Bağımsız Denetçilikle ilgili kurum ve kuruluşların yetki ve sorumluluk açısından yaptıkları çalışmalar yeterlidir” ifadesine katılmadığını ifade etmiştir. Olumlu yanıt veren katılımcı sayısı ise yalnızca 13’tür.

Bağımsız denetçilerin sorumluluklarına yönelik çoğunluk tarafından beyan edilen olumsuz görüşlere rağmen söz konusu sorumlulukların iş kalitesini olumlu etkilediği beyan edilmiştir. Bu yönde görüşe sahip katılımcı sayısı 41, karşıt görüşlü katılımcı sayısı 27 iken kararsız katılımcı sayısı 34’tür. Her ne kadar bu ifadeye katılım

oranı çoğunluğu oluştursa da, kararsız katılımcıların sayısı dikkate alındığında, konuya ilişkin kesin bir kanaat oluşturulamadığı anlaşılmaktadır.

Bağımsız denetçilere ilişkin sorulara en düşük katılım, bağımsız denetçilerin iş ve görevleriyle ilgili işletmelerin bilgi sahibi olması, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi ile vergi gelirlerinin artırılmasında bağımsız denetçilerin rolüne ilişkin olmuştur.

Bağımsız denetçilere yönelik sorularda kararsız katılımcı oranı genel olarak yüksek bulunmuştur. Zira YMM'lerin sorumluluklarına ilişkin sorularda kararsız oranı %14 iken, bağımsız denetçilere yönelik sorularda söz konusu oran %20 düzeyindedir. Kararsız oranının %20'nin üzerinde olduğu toplam 6 ifade ise aşağıda verilmiştir.

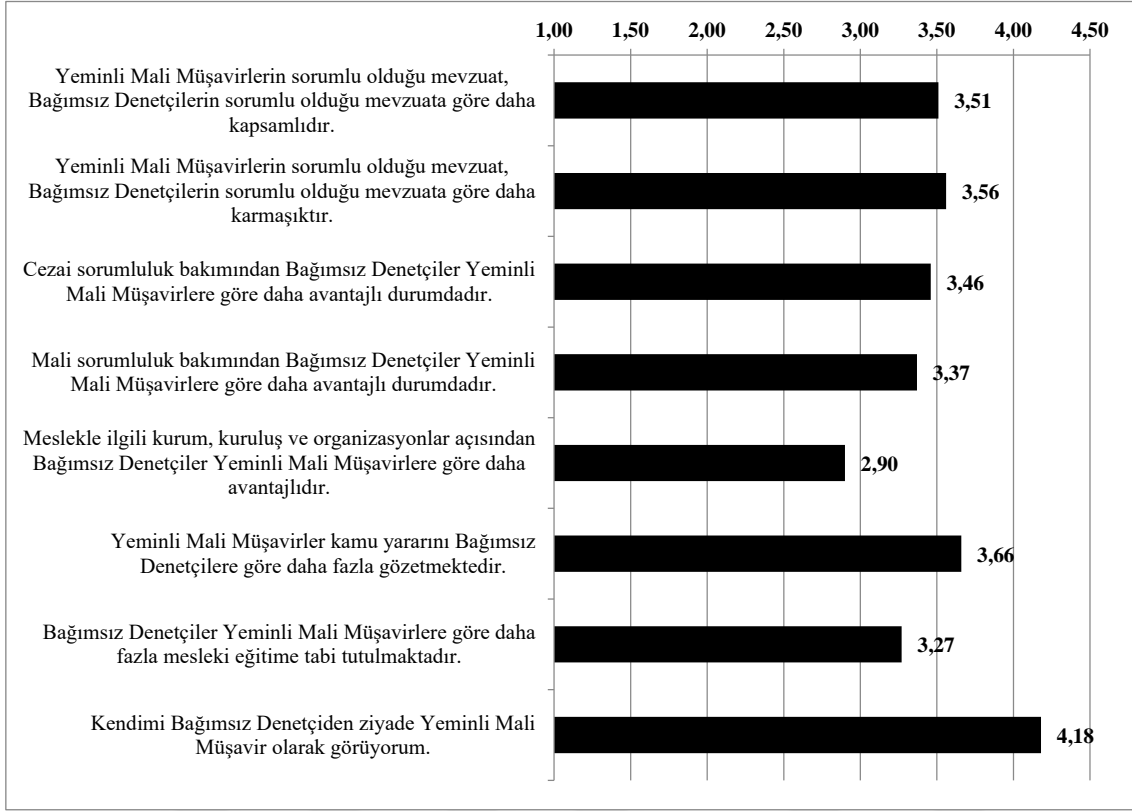
- Bağımsız denetçilerin sorumlulukları yaptıkları işin kalitesini olumlu etkilemektedir (%33,33).
- Bağımsız denetçiler işlerini yaparken sorumluluklarının bilincindedir (%31,37).
- Bağımsız denetçiler sorumluluklarını tam olarak yerine getirememektedir (%28,43).
- Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde bağımsız denetçiler oldukça etkindir (%24,51).
- Bağımsız denetçilikle ilgili kurum ve kuruluşların yetki ve sorumluluk açısından yaptıkları çalışmalar yeterlidir (%23,53).
- Bağımsız Denetçilerin sorumluluk ve yetkileri dengelidir (%21,57).

Bu kapsamda kararsız oranının yüksek olarak değerlendirildiği söz konusu ifadelerle ilişkin net bir kanaat oluşturulamadığı anlaşılmaktadır.

4.5.6. Meslek Gruplarının Sorumluluklarının Karşılaştırılmasına İlişkin Sorulara Verilen Cevaplar

YMM ile bağımsız denetçilerin yetki ve sorumluluklarının kıyaslanmasına ilişkin toplam 8 sorunun katılım bilgileri izleyen tabloda yer almaktadır.

Tablo 4.13: Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin Yetki ve Sorumluluklarının Karşılaştırılmasına Yönelik Sorulara Katılım Bilgileri



Bu bölümde yer alan toplam 8 ifadenin 7'sine çoğunluk tarafından katılım sağlandığı yalnızca 1 ifadeye çoğunluk tarafından olumsuz yanıt verildiği görülmektedir. En yüksek katılım ise “Kendimi Bağımsız Denetçiden ziyade Yeminli Mali Müşavir olarak görüyorum” ifadesine olmuştur. Bu ifadeye katıldığını beyan eden katılımcı sayısı 90 iken, olumsuz yanıt verenler yalnızca 4 kişidir. Bu açıdan araştırma kapsamındaki tüm sorular arasında en yüksek katılım, söz konusu ifadeye olmuştur (%88,23).

YMM'lerin sorumlu olduğu mevzuatın daha karmaşık veya daha kapsamlı olduğuna yönelik ifadelerle olan katılım oranları ayrı ayrı değerlendirildiğinde, iki soruda da katılımcıların çoğunluğu, YMM'lerin sorumlu olduğu mevzuatın daha karmaşık veya daha kapsamlı olduğunu düşünmektedir. Ancak daha anlamlı sonuçlara ulaşabilmek amacıyla her iki ifadeye de olumlu cevap verenler ile olumsuz cevap verenler birlikte değerlendirilmiş olup, ulaşılan sonuçlar izleyen tabloda verilmiştir.

Tablo 4.14: Sorumlu Olunan Mevzuatın Karmaşıklık ve Kapsamlılık Bakımından Karşılaştırılmasına Yönelik Görüşler

Soru	Olumlu	Olumsuz	Kararsız
Yeminli Mali Müşavirlerin sorumlu olduğu mevzuat, bağımsız denetçilerin sorumlu olduğu mevzuata göre daha kapsamlıdır.	48	15	9
Yeminli Mali Müşavirlerin sorumlu olduğu mevzuat, bağımsız denetçilerin sorumlu olduğu mevzuata göre daha karmaşıktır.			

İfadelere katılım birlikte değerlendirildiğinde ise aynı sonuçlara ulaşılmaktadır. Zira YMM’lerin sorumlu olduğu mevzuatın hem daha kapsamlı hem de daha karmaşık olduğunu ifade eden katılımcı sayısı 48’dir. Aksini düşünen katılımcı sayısı ise 15’tir.

Araştırmanın temel amaçlarından birini oluşturan YMM ile bağımsız denetçilerin sorumluluklarının kıyaslanmasına yönelik iki soru bulunmaktadır. “Cezai sorumluluk bakımından Bağımsız Denetçiler Yeminli Mali Müşavirlere göre daha avantajlı durumdadır.” ve “Mali sorumluluk bakımından Bağımsız Denetçiler Yeminli Mali Müşavirlere göre daha avantajlı durumdadır.” ifadelerine katılanların sayısı sırasıyla 56 ve 54’tür. Bununla birlikte daha anlamlı sonuçlara ulaşabilmek amacıyla her iki ifadeye de olumlu veya olumsuz cevap verenler birlikte değerlendirilmiş olup, ulaşılan sonuçlar izleyen tabloda verilmiştir.

Tablo 4.15: Mali ve Cezai Sorumluluk Bakımından Görüşler

Soru	Olumlu	Olumsuz	Kararsız
Cezai sorumluluk bakımından Bağımsız Denetçiler Yeminli Mali Müşavirlere göre daha avantajlı konumdadır.	44	14	20
Mali sorumluluk bakımından Bağımsız Denetçiler Yeminli Mali Müşavirlere göre daha avantajlı konumdadır.			

Hem cezai sorumluluk hem de mali sorumluluk bakımından YMM’lerin daha ağır şartlara tabi olduğu görüşüne sahip 44 katılımcı bulunmaktadır. Buna karşılık her iki sorumluluk türü bakımından da bağımsız denetçilerin daha avantajlı olmadığını düşünen katılımcı sayısı 14’tür.

Diğer yandan bağımsız denetçilerin sorumlulukları ile YMM’lerin sorumluluklarına yönelik katılımcı görüşlerinden daha net sonuçlar çıkarmak amacıyla anketin bağımsız denetçiler ve YMM bölümlerindeki sorular da değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Bu kapsamda YMM’lerin mevzuattan kaynaklanan sorumluluklarının fazla

olduğu yönündeki ifadeye katılan 82 katılımcının bağımsız denetçilerin mevzuattan kaynaklanan sorumluluklarına ilişkin ifadeye verilen yanıtları incelenmiş olup, incelemenin sonuçları izleyen tabloda verilmiştir.

Tablo 4.16: Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin Mevzuattan Kaynaklanan Sorumluluklarının Karşılaştırılmasına Yönelik Görüşler

Soru	Cevap	Kişi Sayısı	Cevap	Kişi Sayısı
Yeminli Mali Müşavirlerin mevzuattan kaynaklanan sorumlulukları fazladır	√	15	×	3
Bağımsız denetçilerin mevzuattan kaynaklanan sorumlulukları fazladır	×		√	

Değerlendirme kapsamındaki 82 kişiden 15'i aynı zamanda bağımsız denetçilerin mevzuattan kaynaklanan sorumluluklarının fazla olmadığını düşünmektedir. Diğer bir ifadeyle araştırma kapsamındaki 102 kişiden 15 kişi, bağımsız denetçilerin sorumluluklarının fazla olmadığını, buna karşın YMM'lerin sorumluluklarının fazla olduğunu beyan etmiştir. YMM'lerin aksine bağımsız denetçilerin sorumluluklarının fazla olduğunu beyan eden katılımcı sayısı ise yalnızca 3'tür.

YMM'lerin sorumluluklarının yetkilerinden fazla olduğunu beyan eden toplam 86 katılımcı üzerinde yapılan inceleme sonuçları izleyen tabloda yer almaktadır.

Tablo 4.17: Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin Yetki ve Sorumluluklarının Karşılaştırılmasına Yönelik Görüşler

Soru	Cevap	Kişi Sayısı	Cevap	Kişi Sayısı
Yeminli Mali Müşavirlerin sorumlulukları yetkilerinden fazladır	√	14	×	4
Bağımsız denetçilerin sorumlulukları yetkilerinden fazladır	×		√	

Söz konusu katılımcılardan 14'ünün bağımsız denetçilerin sorumluluklarının yetkilerinden fazla olmadığını beyan ettikleri görülmektedir. Diğer bir ifadeyle araştırma kapsamındaki toplam 14 katılımcı, YMM'lerin sorumluluklarının yetkilerinden fazla olduğunu ancak bağımsız denetçiler açısından aynı durumun geçerli olmadığını beyan etmektedir. YMM'lerin aksine bağımsız denetçilerin sorumluluklarının yetkilerinden fazla olduğunu beyan eden katılımcı sayısı ise yalnızca 4'tür.

YMM'lerin sorumluluklarının, yapılan işe göre fazla olduğunu düşünen 82 katılımcı üzerinde yapılan inceleme sonuçları izleyen tabloda yer almaktadır.

Tablo 4.18: Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları ile Yaptıkları İşin Karşılaştırılmasına Yönelik Görüşler

Soru	Cevap	Kişi Sayısı	Cevap	Kişi Sayısı
Yeminli Mali Müşavirlerin sorumlulukları yapılan işe göre fazladır	√	19	×	5
Bağımsız denetçilerin sorumlulukları yapılan işe göre fazladır	×		√	

YMM'lerin sorumluluklarının yapılan işe göre fazla olduğunu düşünen ancak aynı durumun bağımsız denetçiler için geçerli olmadığını beyan eden katılımcı sayısı 19 olarak belirlenmiştir. YMM'lerin aksine bağımsız denetçilerin sorumluluklarının yapılan işe göre fazla olduğunu ifade eden katılımcı sayısı ise yalnızca 5'tir.

Çalışmada verilen Tablo:11 ve Tablo:15'te yer alan veriler de karşılaştırıldığında, YMM'lerin sorumluluklarının daha fazla olduğunu düşünen katılımcı sayısı 72 iken aynı durum bağımsız denetçiler açısından 53 katılımcıyla sınırlı kalmıştır.

Sonuç itibarıyla bahsedilen tüm hususların ayrı ayrı ve birlikte değerlendirilmesi sonucunda katılımcılarda;

- YMM'lerin sorumlu oldukları mevzuatın daha karmaşık ve daha kapsamlı olduğu,
- Cezai ve mali sorumluluk bakımından YMM'lerin daha ağır şartlara tabi olduğu,
- YMM'lerin mevzuattan kaynaklanan sorumluluklarının daha fazla olduğu,
- YMM'lerin sorumluluklarının yetkilerinden daha fazla olduğu,
- YMM'lerin sorumluluklarının yapılan işe göre daha fazla olduğu

görüşünün hâkim olduğu anlaşılmıştır. Bu durum, çalışmanın üçüncü bölümündeki “Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin Sorumluluklarının Karşılaştırılması” başlığı altında yer alan değerlendirmeleri destekler niteliktedir.

4.6. Görüşmelerin Değerlendirilmesi

Yeminli mali müşavir ve aynı zamanda bağımsız denetçi de olan; ayrıca uzun süredir fiilen bu mesleklerle iştigal etmekte olan sekiz meslek mensubu ile görüşmeler yapılmıştır.

Bu görüşmelerde ilgililerden, öncelikle yeminli mali müşavirler ile bağımsız denetçilerin sorumluluklarının karşılaştırılmasına ilişkin görüş ve düşüncelerini öğrenmek amacıyla üç bölüm halinde toplam 33 soruyu cevaplamaları istenmiş, ardından ise her bölümle ilgili olarak o bölüme ilişkin detaylı görüşleri sorulmuş gerektiğinde ilave sorularla konu derinleştirilmiştir. Son olarak ise katılımcılardan tüm soruları içerecek şekilde ve detaylı olarak değerlendirme yapmaları istenmiş ve bu doğrultuda yeminli mali müşavirler ile bağımsız denetçilerin sorumluluklarının karşılaştırılması etraflıca tartışılmıştır. Bu görüşmeler neticesinde ulaşılan sonuçlar ayrı ayrı başlıklar altında aşağıda verilmiştir.

4.6.1. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarına İlişkin Görüşmeler

Katılımcılara yeminli mali müşavirlerin sorumluluklarına ilişkin görüşlerini öğrenmek amacıyla 13 soru yöneltilmiştir. Bu sorulara verilen cevapları etraflıca değerlendirecek olursak; yeminli mali müşavirlerin yetki ve sorumluluklarının mevzuatta açıkça belirtilip belirtilmediği konusunda katılımcıların geneli açık bir şekilde belirtildiğini düşünse de tam bir fikir birliği olduğunu söylemek mümkün değildir; ayrıca katılımcılar, kamunun yapmakta olduğu vergi denetiminin özelleştirilmesi şeklindeki tasdik denetimi hakkının yeminli mali müşavirlere verilmesinde, sorumlulukların artırıldığını yetkilerin ise kısıtlandığı görüşündedirler.

Yine birinci bölümdeki sorulara verilen cevapları değerlendirdiğimizde istisnasız tüm katılımcılar, yeminli mali müşavirlerin mevzuattan kaynaklanan sorumluluklarının fazla olduğu ve yetki ve sorumlulukları arasında denge bulunmadığı, sorumluluklarının yetkilerinden çok daha fazla olduğu görüşündedirler. Ayrıca katılımcılar sorumlulukları dengeleyecek şekilde yetkilerin artırılması ve mevzuatta yetki ve sorumlulukların açıkça yeniden belirtilmesi gerektiği görüşündedirler. Hatta sorumluluk yetki dengesinin kurulmasıyla birlikte bu durumun yapılan denetimlere dolayısıyla vergi gelirlerine olumlu katkı sağlayacağı düşüncesindedirler.

Katılımcılar yeminli mali müşavirlerin sorumluluklarının yaptıkları işe göre çok daha fazla olduğu bu durumun yapılan denetimleri de olumsuz etkilediği görüşündedirler.

Sorumlulukların yapılan işlerin kalitesine etkisi konusunda birbirinden farklı görüşler bulunmakta olup aynı durum yeminli mali müşavirlerin sorumluluk bilinci konusunda da geçerlidir. Yeminli mali müşavirlerin sorumluluklarını gereği gibi yerine getirip getiremediği konusunda; çoğunluk getiremediği görüşündedir. Burada şunu özellikle belirtmek gerekir ki, katılımcıların çoğunluğu ücretin denetim yapılan işletmeden doğrudan alınmasının işin kalitesi ve sorumluluğun gereği gibi yerine getirilmesi üzerinde etkili olduğu görüşündedirler.

Vergi gelirlerinin artırılması ve vergi kayıp kaçığının önlenmesi konusunda yeminli mali müşavirlerin rolü konusunda ise katkısı olduğu düşünülse bile genel itibariyle net bir görüş ortaya konamamaktadır.

Yeminli mali müşavirlerin yaptıkları işlerle ilgili olarak işletmelerin yeterince bilgi sahibi olmadığı ve ilgili kurum ve kuruluşların yetki ve sorumlulukla ilgili yeterince çalışma yapmadığı konusunda istisnasız tüm katılımcılar aynı görüşte olup, yeminli mali müşavirin yaptığı iş, yapılan denetimin amacı konusunda işletmelerin yeterli bilgi sahibi olmadığı ve ilgili kurum ve kuruluşların yetki ve sorumlulukla ilgili yeterli çalışma yapmadığı görüşündedirler. Ayrıca yeminli mali müşavirin yaptığı işlerle ilgili mükelleflerin ilgili kamu idarelerince bilgilendirilmesi gerektiğini düşünmektedirler.

4.6.2. Bağımsız Denetçilerin Sorumluluklarına İlişkin Görüşmeler

Yeminli mali müşavirlere ilişkin yöneltilen sorulardan sonra katılımcılara bağımsız denetçilerin sorumluluklarına ilişkin görüşlerini almak amacıyla yine aynı mahiyette 13 soru yöneltilmiştir. Bu sorulara verilen cevapları değerlendirecek olursak; bağımsız denetçilerin sorumluluklarının mevzuatta açıkça belirtilip belirtilmediği konusunda katılımcıların tamamen farklı görüşlerde olduğunu, bir görüşün kesin olarak öne çıkmadığını söylemek mümkünken; yetkileri konusunda ise mevzuatta açıkça belirtilmediği görüşü hakimdir.

İlgili bölümdeki sorulara verilen cevapları değerlendirdiğimizde istisnasız tüm katılımcılar, bağımsız denetçilerin mevzuattan kaynaklanan sorumluluklarının aynı

yeminli mali müşavirlerde olduğu gibi fazla olduğu ve yetki ve sorumlulukları arasında denge bulunmadığı, sorumluluklarının yetkilerinden çok daha fazla olduğu görüşündedirler. Ayrıca katılımcılar yetki ile sorumluluk arasında denge olması gerektiği ve mevzuatta yetki ve sorumlulukların açıkça belirtilmesi, tereddütlü alanların kalmaması gerektiği görüşündedirler. Hatta sorumluluk yetki dengesinin kurulmasıyla birlikte bu durumun yapılan denetimlere dolayısıyla vergi gelirlerine olumlu katkı sağlayacağı düşüncesindedirler.

Katılımcılar bağımsız denetçilerin sorumluluklarının yaptıkları işe göre fazla olduğu ancak bu durumun yapılan denetimleri ne yönde etkilediği konusunda emin olamadıklarını belirtmişlerdir.

Sorumlulukların yapılan işlerin kalitesine etkisi konusunda yeminli mali müşavirlikle ilgili sorulardaki gibi birbirinden farklı görüşler bulunmakta olup aynı durum bağımsız denetçilerin sorumluluk bilinci konusunda da geçerlidir. Bağımsız denetçilerin sorumluluklarını gereği gibi yerine getirip getiremediği konusunda büyük çoğunluk kesinlikle getiremediği görüşündedirler.

Vergi gelirlerinin artırılması ve vergi kayıp kaçığının önlenmesi konusunda bağımsız denetçilerin rolü konusunda ise katkılarının olmadığı şeklinde net bir görüş ortaya çıkmaktadır.

Bağımsız denetçilerin yaptıkları işlerle ilgili olarak işletmelerin yeterince bilgi sahibi olmadığı ve ilgili kurum ve kuruluşların yetki ve sorumlulukla ilgili yeterince çalışma yapmadığı konusunda istisnasız tüm katılımcılar bağımsız denetçilerin yaptığı iş, yapılan denetim konusunda işletmelerin yeterince bilgi sahibi olmadığı ve ilgili kurum ve kuruluşların yetki ve sorumlulukla ilgili yeterli çalışma yapmadığı görüşündedirler.

Bu bölümle ilgili şunu özellikle belirtmek gerekir ki; katılımcılar işletmelerin bağımsız denetimi mevzuat gereği zorunlu olarak yaptırdığı, yaptırımla karşılaşmamak dışında bir beklentilerinin olmadığı dolayısıyla bu durumun yapılan işin kalitesi ve ücretini de etkilediği bu nedenle denetimden beklenen sonuçların ortaya çıkmadığı görüşündedirler.

4.6.3. Meslek Gruplarının Sorumluluklarının Karşılaştırılmasına İlişkin Görüşmeler

Yeminli mali müşavirlere ve bağımsız denetçilere ilişkin yöneltilen soruların ardından katılımcılara meslek gruplarının sorumluluklarının kıyaslanmasına ilişkin görüşlerini almak amacıyla çeşitli sorular yöneltilmiştir.

Bu sorulara verilen cevapları değerlendirecek olursak; yeminli mali müşavirlerin mi yoksa bağımsız denetçilerin mi sorumlu olduğu mevzuatın daha kapsamlı olduğu konusunda görüş birliği yoktur; aynı durum mevzuatların karmaşıklığı için de geçerlidir, yani katılımcılar bu konularda hem fikir olmayıp farklı görüşler mevcuttur.

Cezai sorumluluk konusunda kesin bir görüş öne çıkmasa bile mali sorumluluk konusunda bağımsız denetçilerin daha avantajlı olduğu yeminli mali müşavirlere yönelik mali sorumluluğun ağır olduğu görüşü öne çıkmaktadır.

Meslekle ilgili kurum ve kuruluşlar yönünden ise katılımcılar yeminli mali müşavirler ile bağımsız denetçilerin benzer durumda olduğu avantajlı sayılabilecek bir durumlarının olmadığı görüşündedirler.

Katılımcıların çoğu yeminli mali müşavirlerin bağımsız denetçilere nazaran kamu yararını daha fazla gözettiğini düşünmektedirler.

Bütün katılımcılar eğitim konusunda bağımsız denetçilerin daha fazla mesleki eğitime tabi tutulduğunu, yeminli mali müşavirlerin ise bu konuda noksan kaldığını düşünmektedirler.

4.6.4. Sorumluluklara İlişkin Görüşmeler ile Anket Sonuçlarının Karşılaştırılması

Meslek mensupları ile yapılan görüşmeler neticesinde anket sonuçları ile benzer şekilde ve destekler nitelikte yeminli mali müşavirlerin mevzuattan kaynaklanan sorumluluklarının fazla olduğu ve yetki ve sorumlulukları arasında denge bulunmadığı, sorumluluklarının yetkilerinden çok daha fazla olduğu görüşü hakimdir.

Sorumlulukların yapılan işlerin kalitesine etkisi konusunda farklı görüşler bulunmakta olup, yeminli mali müşavirlerin sorumluluklarının işin kalitesini nasıl etkilediği konusunda bir görüşün öne çıktığını söylemek mümkün değildir; oysaki anket

katılımcılarının çoğunluğuna göre yeminli mali müşavirlerin sorumlulukları işin kalitesini olumlu etkilemektedir.

YMM'lerin sorumluluklarının fazla olması nedeniyle bu sorumlulukların tam olarak yerine getirilemediği şeklinde bir görüşün hem görüşmeler için hem de anketler için geçerli olduğunu söylemek mümkündür.

Vergi gelirlerinin artırılması ve vergi kayıp kaçığının önlenmesi konusunda görüşmelerde yeminli mali müşavirlerin rolü konusunda katkısı olduğu düşünülse bile genel itibariyle net bir görüş ortaya konamamaktadır; ancak anketlerde katkısı olduğu görüşü öne çıkmaktadır.

Yeminli mali müşavirlerin yaptıkları işlerle ilgili olarak işletmelerin yeterince bilgi sahibi olmadığı ve ilgili kurum ve kuruluşların yetki ve sorumlulukla ilgili yeterince çalışma yapmadığı; konusunda görüşmeler ile anket sonuçları birlikte değerlendirildiğinde aynı sonuçlara ulaşılmakta olup hemen hemen tüm katılımcılar yeminli mali müşavirin yaptığı iş konusunda işletmelerin yeterli bilgi sahibi olmadığı ve ilgili kurum ve kuruluşların yetki ve sorumlulukla ilgili yeterli çalışma yapmadığı görüşündedirler.

Özetleyecek olursak çoğu husus açısından görüşmeler ile anket sonuçlarının birbiriyle uyumlu olduğu sonucuna varılmıştır. Dolayısıyla görüşmeler ile anketler cevaplar açısından değerlendirildiğinde sorumluluğun yapılan işin kalitesine etkisi dışında birbirini destekler niteliktedir, sorumluluğun işin kalitesine etkisi noktasındaki ayrışmanın ise görüşme yapılanların nispeten meslekte daha uzun geçmişi olan meslek mensupları olmasından kaynaklanabileceği sonucuna varılmıştır.

Katılımcılar ile yapılan görüşmeler neticesinde anket sonuçları ile benzer şekilde ve destekler nitelikte bağımsız denetçilerin mevzuattan kaynaklanan sorumluluklarının fazla olduğu ve yetki ve sorumlulukları arasında denge bulunmadığı, sorumluluklarının yetkilerinden fazla olduğu görüşü hakimdir.

Anket sonuçlarında bağımsız denetçiler açısından yetki ve sorumlulukların mevzuatta açık bir şekilde belirtildiği görüşü hakimken, yapılan görüşmelerde net olmayan bazı hususların bulunduğu bu hususların tereddüde yer vermeyecek şekilde giderilmesi gerektiği şeklinde görüşlerin de bulunduğu saptanmıştır.

Yine anket sonuçlarında bağımsız denetçiler için yetki ve sorumlulukların mevzuatta açık bir şekilde belirlendiği yönünde çoğunluk görüşü mevcutken, yapılan görüşmelerde anketlerin aksine sorumlulukların mevzuatta açık bir şekilde yer alıp almadığı konusunda net bir görüş öne çıkmazken, yetkiler konusunda mevzuatta açıklık bulunmadığı ve bu durumla ilgili düzenleme yapılması gerektiği görüşü ağır basmaktadır.

Yapılan görüşmelerde; sorumlulukların yapılan işin kalitesine etkisi konusunda farklı düşünceler bulunmakta olup, bağımsız denetçilerin sorumluluklarının işin kalitesini nasıl etkilediği konusunda bir görüşün öne çıktığını söylemek mümkün değildir; aynı şekilde anket katılımcıları açısından da bağımsız denetçilerin sorumluluklarının işin kalitesine etkisi konusunda kesin bir kanaat oluşmadığını söylemek mümkündür.

Vergi gelirlerinin artırılması ve vergi kayıp kaçağının önlenmesi konusunda bağımsız denetçilerin rolü konusunda ise katkılarının olmadığı şeklinde hem görüşmelerde hem de anket sonuçlarında net bir görüş ortaya çıkmaktadır.

Bağımsız denetçilerin yaptıkları işlerle ilgili olarak işletmelerin yeterince bilgi sahibi olmadığı ve ilgili kurum ve kuruluşların yetki ve sorumlulukla ilgili yeterince çalışma yapmadığı konusunda yine hem görüşme yapılan meslek mensupları hem de anket katılımcıları aynı görüştedirler.

Yine özetleyecek olursak; aynı yeminli mali müşavirler için olduğu gibi bağımsız denetçiler için de çoğu husus açısından görüşmeler ile anket sonuçlarının birbiriyle uyumlu olduğu sonucuna varılmıştır. Dolayısıyla görüşmeler ile anketler, cevaplar açısından değerlendirildiğinde yetki ve sorumlulukların mevzuatta açık bir şekilde belirtilip belirtilmediği hususu dışında sonuçlar birbirini destekler niteliktedir.

Yeminli mali müşavirlerin mi yoksa bağımsız denetçilerin mi sorumlu olduğu mevzuatın daha kapsamlı ve daha karmaşık olduğu konusunda görüşmelerde net bir görüş öne çıkmazken; anketlerde yeminli mali müşavirlerin sorumlu olduğu mevzuatın hem daha kapsamlı hem de daha karmaşık olduğu görüşü hakimdir.

Yine görüşmelerde cezai sorumluluk konusunda kesin bir görüş öne çıkmasa bile mali sorumluluk konusunda bağımsız denetçilerin daha avantajlı olduğu görüşü öne

çıkarken, anketlerde hem cezai hem de mali sorumluluk açısından bağımsız denetçilerin avantajlı olduğu görüşü ağırlıktadır.

Görüşmelerde ve anketlerde, meslekle ilgili kurum ve kuruluşlar yönünden katılımcılar yeminli mali müşavirler ile bağımsız denetçilerin benzer durumda olduğu birbirlerine nazaran avantajlı sayılabilecek bir durumlarının olmadığı görüşündedirler.

Hem görüşmelerde hem de anketlerde katılımcıların çoğu yeminli mali müşavirlerin bağımsız denetçilere nazaran kamu yararını daha fazla gözettiğini düşünmektedirler.

Görüşülen meslek mensupları ve anket katılımcıları, eğitim konusunda bağımsız denetçilerin yeminli mali müşavirlere nazaran daha fazla mesleki eğitime tabi tutulduğunu düşünmektedirler.

Genel olarak özetleyecek olursak; görüşülen meslek mensupları ile anketi cevaplayan meslek mensupları yukarıda belirtilen birkaç husus dışında hem yeminli mali müşavirler için hem de bağımsız denetçiler için sorumluluk açısından benzer görüştedirler. Dolayısıyla görüşmeler ile anket sonuçlarının genelde benzer olduğunu söylemek mümkündür.

Sonuç itibariyle hem görüşmelerden elde edilen veriler hem de anket verileri çalışma da yer alan değerlendirmeleri destekler niteliktedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Tarihçesi M.Ö. 3000 yılına kadar dayanan denetim faaliyetleri, günümüzde farklı meslek grupları tarafından icra edilmekte, denetim konusu veya denetçinin niteliği bakımından her meslek grubu birbirinden belirli konularda ayrılmaktadır. 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı Kanun çerçevesinde yasal statüye kavuşturulan Yeminli Mali Müşavirlik mesleği ile genel olarak işletmelerin finansal tablolarının denetiminden sorumlu olan bağımsız denetçiler bu meslek grupları arasında yer almaktadır.

Çalışmada YMM ile bağımsız denetçilerin mevzuattan kaynaklanan yetki ve sorumlulukları öncelikle kendi içinde incelenerek kıyaslanmış, sonrasında ise her iki meslek grubunun yetki ve sorumlulukları birbiriyle karşılaştırılmıştır. Bu kapsamda YMM'lerin temel sorumluluğu işletmelerin mali tablolarının ve beyannamelerinin ağırlıklı olarak vergi mevzuatı hükümleri ile muhasebe prensipleri ve muhasebe standartlarına uygunluğunun denetimidir. Söz konusu denetim türü tam tasdik denetimi olarak adlandırılmaktadır. Bağımsız denetçilerin temel sorumluluğu ise finansal tabloların finansal raporlama standartlarına uygunluğunun denetimini gerçekleştirmektir. Bu açıdan YMM ile bağımsız denetçilerin sorumlulukları temelde birbirine benzemekteyse de sorumluluğun türü ve kapsamı bakımından her iki meslek grubu arasında önemli farklılıklar tespit edilmiştir.

YMM ile bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerinden kaynaklanan sorumlulukları arasındaki temel farklılık, denetimin türü konusunda oluşmaktadır. Zira 3568 sayılı Kanun YMM'lere "doğruluk denetimi" sorumluluğunu yüklemekte iken, bağımsız denetçiler "uygunluk denetimi" yapmakla, diğer bir ifadeyle denetim faaliyetleri sonucunda ilgililere "makul güvence" sağlamakla mükelleftir. Doğruluk denetimi, YMM tarafından düzenlenen tasdik raporunun hata içermeyen ve bütünüyle gerçeği yansıtan kusursuz bir rapor olması anlamına gelmektedir. Dolayısıyla YMM

tasdik denetimi sonucunda “mutlak güvence” sağlamak durumundadır. Bağımsız denetçilere yüklenen “makul güvence” sorumluluğu ise, finansal tabloların nitelik ve nicelik bakımından önemli bir yanlışlık içermediğine dair bir sonuca varmada yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplanmasını ifade etmektedir.

Sorumluluk türündeki söz konusu farklılığa bağlı olarak, her iki meslek grubunun denetim sonucundan doğacak sorumlulukları da farklı olmaktadır. Zira bağımsız denetim raporunda tespit edilecek herhangi bir eksiklik veya hata nedeniyle doğrudan bağımsız denetçinin sorumluluğuna gidilmesi mümkün değildir. Söz konusu hatanın, önemli sayılabilecek boyutta olması gerekir. Ayrıca bağımsız denetçinin sorumluluğuna gidilebilmesi için TTK'nın 554'üncü maddesi hükmü gereğince, kusurlu olduğunun ispat edilmesi gerekmektedir. Ancak YMM, düzenlemiş olduğu tam tasdik raporunun doğruluğundan sorumlu tutulmuştur. Yapılan tasdik doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Vergi ziyana neden olan hususun taraflardan hangisinin kusuruna dayandığı dikkate alınmamakta, her iki taraf belirli ölçüde kusurlu ise tarafların kusur dereceleri tespit edilmemektedir. Bu açıdan tasdik doğru olmadığına karar verilebilmesi için tasdik işleminin yasalara aykırı olmasının tek başına yeterli kabul edilmesi ve “kusur” ya da “mesleki özen” kriterlerinin dikkate alınmaması, YMM ile bağımsız denetçilerin sorumlulukları bakımından oldukça önemli bir farklılık oluşturmaktadır.

Müşterek ve müteselsil sorumluluk bağımsız denetçiler açısından da geçerli ise de, söz konusu sorumluluk, bağımsız denetçinin kusuruna, durumun gereklerine ve zarar şahsen kendisine yükletilebildiği ölçüde geçerli olmaktadır. Bu bakımdan bağımsız denetçinin müteselsil sorumluluğu, 6098 sayılı Borçlar Kanunu prensiplerini benimseyen, mutlak ve kusursuz sorumluluk öngörmeyen bir sorumluluktur.

Tam tasdik denetimi, kamu idaresinin denetim yükünü hafifletmek amacıyla YMM'lere getirilen bir sorumluluktur. Denetim raporları vergi idaresine sunulduğundan, YMM'nin muhatabı kamu idaresidir. Bağımsız denetçilerin finansal tablo denetimi ise işletmenin paydaşlarına bilgi sunulması amacıyla yapıldığından, bağımsız denetim raporu kamuya açıklanmakta ve dolayısıyla bağımsız denetçilerin muhatabı işletmenin tüzel kişiliği, pay sahipleri, şirket alacaklıları ve diğer paydaşlar

olmaktadır. Sorumlu olunan taraf açısından YMM'lerin daha ağır bir sorumluluk yüklendiği sonucuna varılmıştır.

Sorumluluğun yöneltildiği taraf bakımından YMM'ler şahsi sorumluluğa tabi tutulurken, bazı mevzuat hükümlerinde bağımsız denetçilerin şahsı yerine bağımsız denetim kuruluşunun tüzel kişiliği sorumlu tutulmaktadır.

Denetim faaliyeti sonucunda görüş bildirme sorumluluğu bakımından bağımsız denetçilere farklı seçenekler sunulmuştur. Bu çerçevede olumlu ve olumsuz görüşe ilave olarak, yeterli denetim kanıtı elde edilemediği veya görüş oluşturmayı etkileyen belirsizliklerin bulunduğu durumlarda bağımsız denetçinin görüş vermektan kaçınma veya sınırlı olumlu görüş verme hakkı bulunmaktadır. Ancak YMM'ler yalnızca olumlu veya olumsuz görüş verme imkânına sahiptir. Bu açıdan bağımsız denetçilerin daha fazla karar seçeneğine sahip olduğu görülmektedir.

Denetim faaliyetleri sonucunda bildirilen görüşün hatalı olması durumunda bağımsız denetçinin idari ve cezai sorumluluğuna gidilebilmesi için denetçide kast unsurunun varlığı ve bağımsız denetçinin mesleki özen ve titizliği göstermediği kanıtlanmak zorundadır. Aynı durum YMM açısından değerlendirildiğinde ise YMM'nin gerçeğe aykırı görüş bildirme ihtimalinin göz ardı edildiği ve YMM'nin hatalı olduğu durumlarda doğrudan sorumluluğuna gidilmesinin benimsendiği görülmektedir.

Mali tablolarda yer alan hataların düzeltilmesi bakımından YMM ile bağımsız denetçiye yüklenen sorumluluklar bakımından farklılık bulunmaktadır. Tasdik Yönetmeliği hükümleri gereğince, tasdik konusu belgelerde yer alan ve sonuca "önemli etkileri olabilecek" hataların ortaya çıkarılmasından YMM sorumludur. Bağımsız denetçiler açısından 6102 sayılı TTK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, bankacılık mevzuatı ile BDS hükümleri bu nitelikte bir sorumluluk yüklememiştir. Bağımsız denetçilerin hataların düzeltilmesi ve ortaya çıkarılması konusundaki sorumluluklarına yalnızca sermaye piyasası mevzuatında yer verilmiştir. Söz konusu düzenleme, YMM'nin sorumluluğu ile benzerlik arz etmektedir.

Sermaye piyasası mevzuatı dışında bağımsız denetçiye hile ve usulsüzlüklerin tespitine yönelik sorumluluk getiren mevzuat hükmü BDS 240 ile bankacılık mevzuatında yer almaktadır. BDS 240, bağımsız denetçinin sorumluluğunun yalnızca

hile ve usulsüzlüklerin tespitinden ibaret olduğunu hükme bağlamıştır. İlave olarak böyle bir durumda bağımsız denetçinin sorumlu tutulabilmesi için, hile ve usulsüzlüklerin finansal tablolarda önemli yanlışlıklara sebep olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle BDS, hile ve usulsüzlüklerin ortaya çıkarılmasında dahi bağımsız denetçiye mutlak bir sorumluluk yüklememiştir. Bankacılık mevzuatının ise bağımsız denetçiye bu konuda daha dar kapsamlı bir sorumluluk yüklediğini belirtmekte fayda görülmektedir. Sonuç olarak yasal mevzuat hükümlerinin, hata, hile ve usulsüzlüklerin düzeltilmesi ve ortaya çıkarılması konusunda YMM'ye daha ağır bir sorumluluk getirdiğini söylemek mümkündür.

Vergi mükellefinin mal ve hizmet girişlerinin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması amacıyla mal ve hizmet temin edilen işletmelerde de inceleme yapılmasını gerektiren karşıt inceleme faaliyeti, YMM ile bağımsız denetçinin sorumluluklarını ayırtıran önemli bir husustur. Karşıt inceleme genel anlamda YMM'nin inisiyatifine bırakılmış bir inceleme türü olsa da zorunlu olduğu haller yasal düzenleme ile belirlenmiştir. Bu bakımdan karşıt inceleme sorumluluğu, YMM'nin esas faaliyet konusu olan tasdik işlemlerine ilave bir sorumluluk niteliğindedir. Bağımsız denetim mevzuatında ise, bağımsız denetçiler açısından böyle bir yetki ve sorumluluk bulunmamaktadır; ancak BDS 505'te "*Denetçi tarafından üçüncü bir kişiden (teyit eden taraf) fiziki, elektronik veya başka bir ortamda doğrudan yazılı yanıt şeklinde elde edilen denetim kanıtı.*" olarak tanımlanan dış teyit yapması mümkündür. Söz konusu durum, karşıt inceleme sorumluluğunun belgelerin "doğruluğunun" araştırılmasına yönelik bir inceleme olması, bu durumun da esasen YMM'lerin doğruluk sorumluluğuna tabi tutulmasından kaynaklanmaktadır. Ancak bağımsız denetçilerin sorumluluğunun bir uygunluk sorumluluğu niteliğinde olması zorunlu bir karşıt incelemeyi gerektirmezken, dış teyit ise denetim kanıtları elde etmek için yardımcı olabilecek isteğe bağlı bir prosedürdür.

Bağımsız denetçi ile YMM'nin cezai sorumlulukları arasında da farklılıklar söz konusudur. YMM tarafından düzenlenen tasdik raporunun kasıtlı olarak yanlış düzenlenmesi sonucunda vergi ziyanına sebebiyet verilmesi halinde fiil daha ağır cezayı gerektiren bir suç oluşturmadığı takdirde, altı aydan bir yıla kadar hapis ve adlî para cezası verilmektedir. Burada vurgulanması gereken husus, suçun oluşması için kast unsurunun varlığı yeterli olup, vergi ziyanına sebep olan hatanın veya vergi ziyanının

miktının öneminin bulunmamasıdır. Ancak bağımsız denetim raporunun kasıtlı olarak yanlış veya yanıltıcı şekilde düzenlenmesi halinde bağımsız denetçinin cezai sorumluluğunun doğması için yanlışlığın yatırımcı kararlarını değiştirecek ölçüde olması gerekmektedir. Bu bakımdan yasal mevzuat, bağımsız denetçilerin cezai sorumluluğunu belirli şartların gerçekleşmesine bağlamışken, YMM'nin cezai sorumluluğu için kast unsuru yeterli görülmüştür. Bununla birlikte bağımsız denetçilerin söz konusu fiilinin YMM için öngörülene kıyasla daha ağır bir cezaya sebebiyet verdiğini vurgulamakta fayda görülmektedir. Zira özel belgede sahtecilik suçu için öngörülen cezai yaptırım bir yıldan üç yıla kadar hapis cezasıdır.

YMM'lerin görevleriyle ilgili işledikleri suçlar nedeniyle kamu görevlisi olarak nitelendirilmeleri, daha ağır bir sorumluluğa sebebiyet vermektedir. Zira TCK hükümleri, kamu görevlisi olma unsurunu cezaların belirlenmesinde bir artırım sebebi olarak görmektedir. Ancak bağımsız denetçiler, cezai sorumlulukları bakımından kamu görevlisi olarak değerlendirilmemektedir.

YMM ile bağımsız denetçiler hakkında uygulanan idari yaptırımlar incelendiğinde ise, YMM için daha geniş kapsamlı ve aşamalı bir yaptırım mekanizmasının belirlendiği görülmektedir. YMM'ler için uyarı yaptırımından sonraki aşamada kınama yaptırımını uygulanmaktayken, bağımsız denetçiler için kınama müessesesi bulunmamakta, bu durumda doğrudan faaliyet izni askıya alınmaktadır. YMM'nin faaliyet izninin askıya alınabilmesi için (geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma) kınama gerektiren fiilin üç yıl içerisinde tekerrür etmesi gerekmektedir. Bu bakımdan mevzuat hükümlerinin bağımsız denetçiler açısından daha ağır bir idari sorumluluk belirlediği tespit edilmiştir.

Denetim çalışmaları sonucunda gerçeğe uygun bir sonuca varmak amacıyla yeterli miktarda güvenilir denetim kanıtlarının toplanması ve etkili denetim tekniklerinin kullanılması, sır saklama yükümlülüğü, belge saklama ve ibraz yükümlülüğü ve rekabet yasağı bakımından YMM ile bağımsız denetçinin benzer sorumluluklara sahip oldukları görülmektedir. Denetimle ilgili olarak istenen her türlü kayıt, doküman ve diğer bilgilere sınırsız bir şekilde erişim sağlama yetkisi, tasdik konularıyla ilgili tüm defter, kayıt ve belgeleri gizli olsa dahi inceleme yetkisi bakımından da bağımsız denetçi ile YMM benzer yetkilere sahip bulunmaktadır.

YMM ile bağımsız denetçilerin yetkileri ile sorumluluklarının kıyaslanması sonucunda YMM'lerin ağır sorumluluklar yüklenmelerine karşın aynı oranda yetkilerle donatılmadığı görülmektedir. Yapılan tasdik işlemi nedeniyle bir kamu görevlisi olarak kabul edilen ve cezai sorumluluk bakımından da kamu görevlileriyle aynı hükümlere tabi tutulan YMM'ler kamu görevlilerinin sahip olduğu yetkilere sahip değildir. YMM'ler için mevcut olan müşterek ve müteselsil sorumluluk hususu kamu otoritesinin vergi denetçileri için geçerli değildir. Bu bakımdan bağımsız denetçilere tanınan hak ve yetkiler ile yüklenen sorumluluklar kıyaslandığında YMM'ye kıyasla daha dengeli olduğu sonucuna varılmıştır.

YMM ile bağımsız denetçilerin yetki ve sorumluluklarına ilişkin teorik değerlendirmelerin ardından konuya ilişkin YMM ve bağımsız denetçi unvanına sahip meslek mensupları nezdinde görüşmeler ve anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Anket çalışması, 4 ana bölümden ve toplam 40 sorudan oluşturulmuştur. Katılımcılara birinci ana bölümde kişisel bilgileri, ikinci bölümde YMM'lerin yetki ve sorumlulukları, üçüncü bölümde bağımsız denetçilerin yetki ve sorumluluklarına ilişkin sorular yöneltilmiştir. Çalışmanın son bölümünde ise her iki meslek grubunun yetki ve sorumluluklarının kıyaslanmasına ilişkin görüşleri temin edilmiştir. Görüşmeler 8 katılımcı, anket çalışması 102 katılımcı tüm çalışmalar ise toplam 110 katılımcı ile gerçekleştirilmiştir.

YMM ile bağımsız denetçilerin yetki ve sorumluluklarını karşılaştıran görüşmeler ile anket çalışması sonucunda katılımcılarda;

- YMM'lerin sorumlu oldukları mevzuatın bağımsız denetçilere kıyasla daha karmaşık ve daha kapsamlı olduğu,
- Cezai ve mali sorumluluk bakımından YMM'lerin daha ağır şartlara tabi olduğu,
- YMM'lerin mevzuattan kaynaklanan sorumluluklarının daha fazla olduğu,
- YMM'lerin sorumluluklarının yetkilerinden daha fazla olduğu,
- YMM'lerin sorumluluklarının yapılan işe göre daha fazla olduğu

görüşünün hakim olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu çerçevede tarafımızca yapılan teorik değerlendirmelerin anket çalışması sonuçlarıyla da uyumlu olduğu sonucuna varılmıştır.

Araştırmada ulaşılan sonuçlar bir bütün olarak dikkate alındığında;

- YMM'lerin tasdik denetiminden kaynaklı doğruluk sorumluluğunun uluslararası uygulamalarda da kabul görmediği dikkate alınarak uygunluk sorumluluğunun esas alınması,
 - Bağımsız denetim faaliyetlerinde sorumluluk açısından referans alınan makul güvence sorumluluğunun tasdik denetiminde de dikkate alınması,
 - Müşterek ve müteselsil sorumluluk müessesesinin işletilebilmesi için YMM'nin kusurlu olması, bu kusurun önemli sayılabilecek boyutta bir zarara yol açması ve kusur ile zarar arasında illiyet bağının ortaya konulması şartlarının aranması,
 - YMM'lerin tasdik denetiminden kaynaklı sorumluluklarının ABD ve Almanya gibi ülkelerdeki uygulamalara paralel hale getirilmesi,
- yönünde yasal düzenlemeler yapılması önerilmektedir.

Ülkemizde bağımsız denetçiler tarafından yapılan, çeşitli düzenlemelerle tabanının genişlemesiyle birlikte daha fazla işletme de yapılmaya başlanan, bağımsız denetimin; YMM'ler tarafından yapılan tam tasdik denetimine göre nispeten yeni olması sebebiyle, bağımsız denetime tabi olan işletmelerin artışına bağlı olarak, denetim sayısı ve buna bağlı olarak fiilen bağımsız denetim yapan denetçi sayısı da artacaktır. Bu süreç geliştiğinde karşılaştırmalı olarak daha geniş ölçekte benzer çalışmalar yapılabilir.

YMM'lere ve Bağımsız Denetçilere ödenecek ücretin bağımsızlığı ve tarafsızlığı etkilememesi için doğrudan denetlenen işletmeden değil daha farklı bir sistemle ödenmesi yönünde sistemler geliştirmek amacıyla çalışmalar yapılabilir.

İşletmelerin özellikle de yöneticilerin yeminli mali müşavirler ile bağımsız denetçilerin yetki ve sorumluluklarını bilmesi, yaptığı işi daha iyi kavraması, etkilerini anlaması gibi amaçlarla içinde ilgili meslek odalarının da bulunduğu kamu kurumları

tarafından organize edilecek seminer, toplantı gibi organizasyonlar tüm ilgililere fayda sağlayacaktır.

Ayrıca YMM'ler ile bağımsız denetçilerin sorumluluklarının karşılaştırılmasının dışında, söz konusu kişi ve kurumlar tarafından yapılan denetim faaliyetlerinin; kayıt dışılığı önlemeye ve işletmelerin kurumsallaşmasına sağladıkları katkılar da karşılaştırmalı olarak araştırma konusu olarak önerilebilir.



KAYNAKÇA

- Abbasoğlu, M.N. (2014). Bağımsız denetim ve tasdik denetiminin karşılaştırılması. 29. Türkiye Maliye Sempozyumu (ss. 545-547), Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü.
- Akan, A. (2014). Türkiye’de özel sektörde bağımsız denetim. *şeffaf Gündem Dergisi*, 11, 18-20.
- Akdoğan, N. (2014). Yeminli Mali Müşavirlerin Bağımsız Denetimden Kaynaklanan Sorumluluğu. (3. Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyumu 03-07 Aralık 2014 III. Oturum), *Bildiriler*, Antalya.
- Akgün, . (2004). *İ hukukumuzda ve uluslararası hukuk bağlamında yeminli mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumlulukları*. (4. Baskı). Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları.
- Akıntürk, T. ve D. Ateş (2019). *Borçlar hukuku genel hükümler özel borç ilişkileri* (28. Baskı). Beta Yayınları.
- Aksoy, M. ve Aksoy E. (2017). Türk Ticaret Kanunu kapsamında sermaye şirketlerinde bağımsız denetim. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 8(2), 21-52.
- Aksoy, T. (2002). *Tüm yönleri ile denetim*, Yetkin Hukuk Yayınları: Ankara.
- Akтуđlu, M.A. (1983). *Denetleme ve revizyon* (2. Baskı). Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları.
- Altaş, S. (2011). *Yeni Türk Ticaret kanunu’na göre şirket denetimi* (2. Baskı). Seçkin Yayıncılık.
- Anayasa Mahkemesi, (1987). <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/a6322932-ab7f-440a-b197-9e140c0dabb8?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> Erişim Tarihi: 18.07.2019
- Ankara YMM Odası (2004). “Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğuna İlişkin Düzenlemeler, Yaşanan Sorunlar, zm nerileri” <http://www.aymmo.org.tr/api/v1/gridfile/download?id=5c9cbc7c0bc0aa51753c7fc2> Erişim Tarihi: 10.12.2020.
- Arıkan, Y. ve Güvemli B. (2013). Türkiye’de muhasebe mesleğinin gelişimi ve istanbul serbest muhasebeci mali müşavirler odası. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (5), 33-67.
- Arslan, ., Kır K. ve Demir M. (2019). Bağımsız denetçilerin sorumluluklarının SPK, VUK, 3568 sayılı kanun, TTK ve KGK düzenlemeleri açısından incelenmesi. *International Journal of Academic Value Studies*, 5 (1), 100-113.
- Aslan, B. (2003). Bir yönetim fonksiyonu olarak iç denetim. *Sayıştay Dergisi*, 77, 63-86.
- Ayan, M. (1998). *Borçlar hukuku genel hükümler* (2. Baskı). Mimoza Yayınları.
- Aydın, A. ve rk T. (2019). Bağımsız denetçinin cezai sorumlulukları. *OPUS Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*, 12, 1052-1070.
- Aysan, M.A. (1996). Türkiye’de muhasebe mesleğinin gelişimi. *Mali zm Dergisi*, 37, 1-9.
- Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı (2015). Resmî Gazete. Yayım Tarihi: 21.05.2015. Sayısı: 29362.

- Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkında Yönetmelik (2010). Resmî Gazete. Yayım Tarihi: 13.01.2010. Sayısı: 27461.
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği (2012). Resmî Gazete. Yayım Tarihi: 26.12.2012. Sayısı: 28509.
- Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı (2018). Resmî Gazete. Yayım Tarihi: 26.05.2018. Sayısı: 30432.
- Bankacılık Kanunu (2005). Resmî Gazete. Yayım Tarihi: 01.11.2005. Sayısı: 25983 (Mük). Numarası: 5411.
- Bayazıtlı, E. (1991). Uluslararası bağımsız dış denetim standartlarının Türkiye uygulaması. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 46 (3), 143-193.
- Bayırlı, R. (2016). *Muhasebe Meslek Mevzuatı* (1. Baskı). Gazi Kitabevi.
- Bekçioğlu, S. ve Arslaner H. (2010). Vergilendirme işlemlerinde yeminli malî müşavir (YMM)'lerin sorumluluğunun sınırı, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 32, 29-52.
- Berisha, V. and Asllanaj R. (2017). Literature review on historical development of accounting, *ACTA Universitatis Danubius The Journal of Accounting and Management*, 13 (6), 156-173.
- Bezirci, M. ve Karasioğlu F., (2011). Türkiye’de denetimin tarihsel gelişimi. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 148, 571-592.
- Boyalı, C. (1999). Meslek mensuplarının müşterek ve müteselsil sorumluluğu. *Yaklaşım Dergisi*, 78, 62-71.
- Can, A.V. (2017). Finansal Krizlerde Muhasebe ve Denetimin Rolü: Ülke Örnekleri. (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Muhasebe ve Denetim Sempozyumu: İktisadi Gelişimde Muhasebe ve Denetimin Önemi, 27-28 Eylül 2017), *Bildiriler*, İstanbul.
- Cangir, N. (2004). Yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan sorumlulukları. *Ankara YMM Odası Yayınları Dergisi*, 12, 23-30.
- Canikli, N. (1996). Yeminli mali müşavirlik müessesesi: tam tasdik uygulaması, 19 ve 20 no’lu tebliğler. *Yaklaşım Dergisi*, 39, 54-61.
- Canyaş, O. (2006). *Yeminli mali müşavirlerin vergisel sorumluluğu*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü.
- Cosserat, G.W. & N. Rodda (2009). *Modern auditing*, (4. Edition), United Kingdom.
- Cousins, J., Mitchell A. and Sikka P. (1999). “Auditor liability: the other side of the debate. *Critical Perspectives on Accounting*, 10, 283-312.
- Çaldağ, Y. (2007). *Denetim ve raporlama: finansal tablolar ve analiz teknikleri* (5. Baskı). Gazi Kitabevi.
- Çelen, E. (2001). Bağımsız denetimin önemi, yararları ve kamuyu aydınlatma ilkesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 55, 122-124.
- Çetin, Ş. (1996). Tam tasdik. *Vergi Sorunları Dergisi*, 99, 46-55.
- Çetinoğlu, T. (2015). “Dünya’da ve Türkiye’de yeminli mali müşavirlik mesleği: sorumlulukları, sorunları ve çözüm önerileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 45, 73-85.

- Çürük, T. ve Tüm K. (2011). “Denetim birimi olarak YMM’lerin vergi kaybına etkisi: YMM’ler üzerine uygulamaları bir araştırma. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15 (2), 19-57.
- Çürük, T. ve Tüm K. (2011). “Yeminli mali müşavirlerin mesleki sorumluluğuna ilişkin sorunların tespitine yönelik uygulamalı bir araştırma. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20 (3), 59-76.
- Dede, H. (1995). *Sermaye piyasası mevzuatına göre istanbul menkul kıymetler borsasında işlem gören sürekli denetime tabi şirketlerin ara mali tabloların düzenlenmesine ilişkin esaslar ve bağımsız dış denetimi*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Demir, M. (2004). *Yeminli mali müşavirlerin ekonomik sisteme katkısı, mesleki sorunları ve çözüm önerileri*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Duman, Ö. (2008). *Muhasebe denetimi ve raporlama*, (2. Baskı). Siyasal Kitabevi.
- Dye, R.A. (1993). Auditing standards, legal liability, and auditor wealth. *Journal of Political Economy*, 101 (5), 887-914.
- EC Report (2008). “Thieffry & Associates: A Study On Systems Of Civil Liability Of Statutory Auditors In The Context Of A Single Market For Auditing Services In The European Union”, Report to the European Commission.
- Erçiçek, M. (2016). *Türkiye’de denetimin gelişimi ve yeni gelişmeler ışığında denetimin dönen varlıklara etkisi ve bir uygulama*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Aydın.
- Erdem, T. (2015). Yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan sorumluluğuna ilişkin yeni düzenleme. *Mali Çözüm Dergisi*, 25 (127), 45-59.
- Erdoğan, M. (2006). *Denetim: kavramsal ve teknolojik yapı* (3. Baskı). Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Erkan, F. (2004). *Yeminli mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluklarının değerlendirilmesi araştırma yarışması ikincilik ödülüne değer görülen araştırma*. Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları.
- Ertikin, K. (2017). Bağımsız denetimde bir dönüm noktası: Enron olayı ve Sarbanes-Oxley yasası”. *Mali Çözüm Dergisi*, 141, 101-119.
- Ertürk, S. (2007). *1989 Yılından günümüze Türkiye’de vergi denetiminde yeminli mali müşavirlik kurumunun etkinliği*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Ankara.
- EUR-LEX (2008). [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX% 3A32008H0473](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32008H0473) Erişim Tarihi: 13.12.2020.
- Firth, M., Mo P.L. and Wong R.M. (2012). Auditors’ organizational form, legal liability, and reporting conservatism: evidence from China. *Contemporary Accounting Research*, 29 (1), 57-93.
- Genç, S. (2019). Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği. *İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Dergisi*, 22, 1-15.
- Gimbar, C., Hansen B. and Ozlanski M.E. (2015). Early evidence on the effects of critical audit matters on auditor liability. *American Accounting Association Auditing*, 10 (1), A24-A33.

- Gormley, R.J. (1984). "The foreseen, the foreseeable, and Beyond-Accountants liability to nonclients, *Section Hall Law Review*, 14, 530-531.
- Guy D.M., Alderman W.C. and Winters A.J. (1999). *Auditing*, (5. Edition), Dreyden Press.
- Güredin, E. (1983). *Denetim*, (1. Baskı). Der Yayınevi.
- Güredin, E. (2000). *Denetim*, (10. Baskı). Beta Yayıncılık.
- Güredin, E. (2007). *Denetim ve güvence hizmetleri: SMMM ve YMM'lere yönelik ilkeler ve teknikler*, (11. Baskı), Arıkan Yayınevi.
- Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, (14. Baskı). Türkmen Kitabevi.
- Güredin, E. ve Adiloğlu B. (2018). Türkiye'de denetimde ROSC raporu farkındalıkları ve bugün. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16 (59), 7-21.
- Güriz, A. (1997). *Hukuk Başlangıcı*, (6. Baskı). Siyasal Kitabevi.
- Güvemli, O. ve Özbirecikli M. (2011). "Türkiye'de bağımsız muhasebe denetiminin gelişim süreci 1990-2011. *Oktay Güvemli Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfı Dergisi*, 1, 146-180.
- Güvemli, O., Aytulun A. ve Şişman B. (2013). "Türkiye'de muhasebe mesleğinin gelişmesi ve ilk meslek örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe uzmanları derneği-1942. *MUFTAV Dergisi*, 4, 19-49.
- He, K., Pan X. & G. Tian (2015). Legal liability, government intervention, and auditor behavior: Evidence from structural reform of audit firms in China. *European Accounting Review*, 26 (1), 61-95.
- IFAC (2019a). Germany: Legal and Regulatory Environment, <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/germany> Erişim Tarihi: 13.12.2020.
- IFAC, (2019b). France: Legal and Regulatory Environment, <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/france> Erişim Tarihi: 15.12.2020.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (2011). Resmî Gazete. Yayımlı Tarihi: 02.11.2011. Sayısı: 28103.
- Karabakal, N. (1987). *Denetim teknikleri (makaleler)*, T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.
- Karacan, S. ve R. Uygun (2016). *Tekdüzen muhasebe sistemi ve uluslararası denetim standartları ile uyumlu denetim ve raporlama*, (2. Baskı). Umuttepe Yayınları.
- Karakoç, M. (2013). Türk ticaret kanunu ile birlikte bağımsız denetimde meydana gelen gelişmeler. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 59, 17-38.
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği (2014). Resmî Gazete. Yayımlı Tarihi: 26.04.2014. Sayısı: 28983.
- Katma Değer Vergisi Kanunu (1984). Resmî Gazete. Yayımlı Tarihi: 02.11.1984. Sayısı: 18563. Numarası: 3065.
- Kaval H., Karapınar A., Bayırlı R., Altay A. & Torun S. (2015). *Türkiye denetim standartları uygulama ve yorumları* (1. Baskı). Gazi Kitabevi.
- Kaval, H. (2008). *Uluslararası finansal raporlama standartları (IFRS/IAS) uygulama örnekleri ile muhasebe denetimi* (3. Baskı). Gazi Kitabevi.

- Kavut L., Taş O. ve Şavlı T. (2009). *Uluslararası denetim standartları kapsamında bağımsız denetim*, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayınları.
- Kaya, H.P. ve Uzay Ş. (2018). “Hileli finansal raporlama ve bağımsız denetçinin sorumluluğu, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, 721-740.
- Kepekçi, C. (2000). *Bağımsız denetim*. (4. Baskı). Siyasal Kitabevi.
- KGK (2020). 2019 Faaliyet Raporu.
- KGK, (2014). Bağımsız Denetim Standardı 600 [https://www.kgk.gov.tr/Portal v2 Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDSyeni11092019/BDS_600.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portal/v2/Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDSyeni11092019/BDS_600.pdf) Erişim Tarihi: 12.12.2020.
- KGK, (2018). <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20tablo%20son%20h%C3%A2li.pdf> Erişim Tarihi: 10.07.2019
- KGK, (2019). http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi_Notu_09_05_2019.pdf Erişim Tarihi: 08.09.2019
- KGK, (2021). Bağımsız Denetim Standardı 505 [https://www.kgk.gov.tr/Portal v2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS_505.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS_505.pdf) Erişim Tarihi: 02.02.2021
- Kırbaş, S. (1995). Yeminli mali müşavirin tasdikten doğan sorumluluğu, *Yaklaşım Dergisi*, 3 (36), 19-25.
- Kırbaş, S. (1999). *Vergi Hukuku: Temel kavramlar, ilkeler ve kurumlar* (11. Baskı). Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları.
- Köse, Ö. (2007). *Dünya’da ve Türkiye’de yüksek denetim* (2. Baskı). T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.
- Köse, Y. ve Ertan S. (2016). “Türkiye’de bağımsız denetçilik ve bağımsız denetçinin sorumluluğu. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 16 Özel Sayısı*, 290-307.
- Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1) (2014). Resmî Gazete. Yayın Tarihi: 03.01.2014. Sayısı: 28871.
- Kuzu, D.A. (2017). Bağımsız Denetimin İşletmelerin Büyümesinde ve Kurumlaşmasındaki Rolü. (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Muhasebe ve Denetim Sempozyumu: “İktisadi Gelişimde Muhasebe ve Denetimin Önemi, 27-28 Eylül 2017), *Bildiriler*, İstanbul.
- Lin, Z.J. (2004), “Auditor’s responsibility and independence: Evidence from China”. *Research in Accounting Regulation*, 17, 167-190.
- Mert, V. (2014). *Türkiye’de bağımsız denetimin tasdik denetimi ile karşılaştırılması*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Narayanan, V.G. (1994). An analysis of auditor liability rules. *Journal of Accounting Research*, 32, 39-59.
- O’Regan, D. (2003). *International auditing: Practical resource guide*, John Wiley & Sons.
- Oğuzman, M.K. ve Öz M.T. (2018). *Borçlar hukuku* (17. Baskı). Vedat Kitapçılık.
- Ordre, (2020). <https://www.experts-comptables.fr/decouvrir-la-profession/qu-est-ce-qu-un-expert-comptable> Erişim Tarihi: 16.12.2020

- Öncel, M., Kumrulu A., Çağan N. & Göker C. (2019). *Vergi Hukuku*. (28. Baskı). Turhan Kitabevi.
- Örmeci, M. (1997). Yeminli mali müşavirlik mesleğinde yetki ve sorumluluk sınırı. *Vergi Dünyası Dergisi*, 195, 23-32.
- Özdemir Yılmaz, S. (2015). *Uluslararası denetim standartlarına göre denetim kanıtları ve kanıt toplama teknikleri*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Özel, S. (1998). Bir danıştay vergi dava daireleri genel kurulu kararının düşündürdükleri. *Yaklaşım Dergisi*, 62, 30-36.
- Özyer, M.A. (2018). *Vergi usul kanunu uygulaması: açıklama ve örneklerle*. (8.Baskı). İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Özyürek, H. (2012). Uluslararası finansal raporlama standartları açısından bağımsız denetimin önemi, *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 4 (2), 95-105.
- Parlar, A. ve Hatipoğlu M. (2010). *Asliye ceza davaları* (2. Baskı). Adalet Yayınevi.
- Pehlivanlı, D. (2010). *Modern iç denetim*. (1. Baskı). Beta Yayıncılık.
- Pekiner, K. (1988). *İşletme Denetimi*, (5. Baskı). İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayınları.
- Porter, P., Simon J. and Hatherley D. (2009), *Principles of external auditing*, (4. Edition), England.
- Power, M. (1994) *Audit explosion*, (7. Edition), Demos.
- Pratoomsuwan, T. & Yolrabil O. (2020). “Key Audit Matter and Auditor Liability: Evidence From Auditor Evaluators in Thailand”. *Journal of Applied Accounting Research*, 21 (4), 741-762.
- Public Accountant Act, (2013). https://www.wpk.de/fileadmin/documents/WPK/Rechtsvorschriften/WPO_English.pdf Erişim Tarihi: 13.12.2020.
- PWC (t.y.) <https://www.pwc.com.tr/blog/bagimsiz-denetim> Erişim Tarihi: 10.01.2020
- Rahman, K.M. and Bremer R. (2017). The implications of the Toshiba accounting scandal for auditor liabilities in Japan, *Nazan University*, 1704, 1-17.
- Resmî Gazete, (1956). <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/9353.pdf> Erişim Tarihi: 03.06.2019
- Resmî Gazete, (1984). <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/18606.pdf> Erişim Tarihi: 27.05.2019
- Resmî Gazete, (1987a). <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/19343.pdf> Erişim Tarihi: 13.06.2019
- Resmî Gazete, (1987b). <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/19663.pdf> Erişim Tarihi: 28.05.2019
- Resmî Gazete, (2001). <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2001/10/20011018.htm#12> Erişim Tarihi: 08.07.2019.
- Saban, N. (1993). Yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan hukuki sorumluluğu. *Vergi Dünyası Dergisi*, 143, 56-68.
- Saban, N. (1995). 3568 ve 4008 sayılı yasalar, tebliğler ve danıştay kararları ardından meslek mensupları mesleğin konusu ve sorumluluk. *Vergi Sorunları Dergisi*, 80, 93-128.

- Saban, N. (1997). Yaşayan denetim hukuku-II, Amerikan denetim sisteminde etik kavramını hukukla okumak, *Vergi Sorunları Dergisi*, 107.
- Sağlar, J. ve Yüce D. (2015). Bağımsız denetimde kamu gözetim kurumunun rolü ve kurumdan beklentilerin tespitine yönelik bir araştırma. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8 (3), 45-57.
- Sağmanlı, M. (2000). Almanya ABD ve Türkiye’de yeminli mali müşavirlerin sorumluluklarının karşılaştırılması, *Yaklaşım Dergisi*, 90.
- Saruç, N.T. ve Sarılı A. (2004). *Yeminli mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluklarının değerlendirilmesi araştırma yarışması üçüncülük ödülüne değer görülen araştırma*, Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları.
- Selçik, M. (2003). Yeminli mali müşavirlik mesleğinde sorumluluk açısından meslek kusuru kavramı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 17, 36-49.
- Selimoğlu, S.K., Özbirecikli M., Uzay Ş. & Uyar S. (2015). *Bağımsız denetim* (1. Baskı). TÜRMOB Yayınları.
- Selimoğlu, S.K., Özbirecikli M., Uzay Ş., Kurt G., Alagöz A. & Yanık S. (2011). *Muhasebe denetimi* (3. Baskı). Gazi Kitabevi.
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik (1990). Resmî Gazete. Yayım Tarihi: 03.01.1990. Sayısı: 20391.
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (1989). Resmî Gazete. Yayım Tarihi: 13.06.1989. Sayısı: 20194. Numarası: 3568.
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği (2000). Resmî Gazete. Yayım Tarihi: 31.10.2000. Sayısı: 24216.
- Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227'nci Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı (2001). Resmî Gazete. Yayım Tarihi: 18.10.2001. Sayısı: 24557.
- Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik (2007). Resmî Gazete. Yayım Tarihi: 19.10.2007. Sayısı: 26675.
- Sermaye Piyasası Kanunu (2012). Resmî Gazete. Yayım Tarihi: 30.12.2012. Sayısı: 28513. Numarası: 6362.
- Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X No:22) (2006). Resmî Gazete. Yayım Tarihi: 12.06.2006. Sayısı: 26196.
- Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik (1987). Resmî Gazete. Yayım Tarihi: 13.12.1987. Sayısı: 19663.
- Sevim, Ş., Çetinoğlu T. & Kurnaz N. (2006). Avrupa Birliği müzakereleri sürecinde AB 8. yönergesi kapsamında Türkiye’de denetim ve denetçilik mesleğinin durumu: AB müzakereleri gelişim için bir fırsat mıdır?”. *İSMMM Mali Çözüm Dergisi*, 74, 44-76.
- Sridharan, U.V., Caines W.R., McMillan J. and Summers S. (2002). Financial statement transparency and auditor responsibility: enron and andersen, *International Journal of Auditing*, 6, 277-286.

- Şahin, A. (2016). Riskin Erken Teşhis Komitesi, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(2), 287-314.
- Taş, F. (2007). *Yeminli mali müşavirlerin tasdik sorumluluğu* (1. Baskı). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- TDK, (t.y.) www.sozluk.gov.tr Erişim Tarihi: 31.08.2019
- Tekin, F. ve A. Çelikkaya (2016). *Vergi Denetimi* (Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 7. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Temel, H. (2008). Bağımsız Denetimde Sarbanes Oxley Kanunu ve SPK Düzenlemelerinin Karşılaştırılması. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 45 (519), 81-95.
- Tepegöz, Ş.M. ve Türedi H. (2015). İşletmenin sürekliliği varsayımı ve denetçinin sorumluluğu. *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8 (2), 43-52.
- Topor, D.I. (2017). The auditor's responsibility for finding errors and fraud from financial situations: case study. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 7 (1), 342-352.
- Toroslu, Mahmut Vefa (2016). *Finansal Tablolar Denetimi* (Güncellenmiş 2. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Tutulmaz, H. (2018). *Anonim şirketlerde bağımsız denetim ve özellikle bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğu*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İzmir.
- Türk Borçlar Kanunu (2011). Resmî Gazete. Yayımlanma Tarihi: 04.02.2011. Sayısı: 27836. Numarası: 6098.
- Türk Ticaret Kanunu (1956). Resmî Gazete. Yayımlanma Tarihi: 09.07.1956. Sayısı: 9353. Numarası: 6762.
- Türk Ticaret Kanunu (2011). Resmî Gazete. Yayımlanma Tarihi: 14.02.2011. Sayısı: 27846. Numarası: 6102.
- Türker, M. (1997). Yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan sorumluluğu ve bir danıştay kararı. *Yaklaşım Dergisi*, 57, 25-33.
- Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu (1970). Resmî Gazete. Yayımlanma Tarihi: 26.01.1970. Sayısı: 13409. Numarası: 1211.
- TÜRMOB (2019). 2018 Faaliyet Raporu. <https://turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/39ff0326-bc10-442b-8bf2-8b2d1d33fa2b/2018-faaliyet-rapor> Erişim Tarihi: 17.12.2020.
- TÜRMOB (2020). 2019 Faaliyet Raporu. <https://turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/1e3cfbbf-57b3-4858-8f70-63351e50455e/2019-faaliyet-raporu> Erişim Tarihi: 18.12.2020.
- TÜRMOB (2021). 2020 Faaliyet Raporu. <https://turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/1f4792b4-6f1e-403f-b32c-de78c0ec3b49/2020-faaliyet-raporu> Erişim Tarihi: 02.02.2020.
- TÜRMOB, (2012). “Mesleki Sorunlara İlişkin Özet Açıklamalar”. <https://www.turmobil.org.tr/ekutuphane/detailPdf/ad59869e-405a-419e-8dfb4f90e4c97247/mesleki-sorunlara-iliskin-ozet-aciklamalar> Erişim Tarihi: 14.06.2019

- Ulusoy, Y. (2006). *Halka açık anonim ortaklıklarda bağımsız dış denetim*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İzmir.
- Urkan, E. (2015). *Sermaye piyasalarında bağımsız denetim ve bağımsız denetimden kaynaklanan sorumluluk*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Ankara.
- Uzay, Ş. (2017). Sürdürülebilir Gelişme Bakımından Denetimin Önemi. (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Muhasebe ve Denetim Sempozyumu: İktisadi Gelişimde Muhasebe ve Denetimin Önemi, 27-28 Eylül 2017), *Bildiriler*, İstanbul.
- VDK, (2018). “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu”. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/04/VDK-2018-Birim-Faaliyet-Raporu-1102019-002.pdf> Erişim Tarihi: 05.06.2019
- Vergi Usul Kanunu (1961). Resmî Gazete. Yayımlanma Tarihi: 10.01.1961. Sayısı: 10703. Numarası: 213.
- Whittington, R. and Pany K. (2018). *Principles of auditing & other assurance services*, McGrawHill.
- Williams, Pete (2014). *Fundamentals of accounting and auditing*, (4. Edition), The Institute of Company Secretaries of India.
- Yardımcıoğlu, M., Büyüksalvarcı A. ve İyibildiren M. (2006). Etiksel açıdan yeminli mali müşavirlerin sorumluluklarının Konya ili özelinde incelenmesi. *Selçuk Üniversitesi Karaman İ.İ.B.F. Dergisi*, 11, 170-180.
- Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (1990). Resmî Gazete. Yayımlanma Tarihi: 02.01.1990. Sayısı: 20390.
- Yereli, A.N. ve Özdoğan B. (2009). *Genel kabul görmüş denetim standartlarının türkiye açısından değerlendirilmesi*, (1. Baskı). Celal Bayar Üniversitesi Matbaası.
- Yereli, A.N. ve Susmuş T. (2009). *Globalleşme sürecinde YMM'lik mesleği ve YMM'lerin yeni TTK tasarısının muhasebe ve denetim alanına bakış açılarının analizi: İzmir ili uygulaması*, (1. Baskı). Celal Bayar Üniversitesi Matbaası.
- Yılcı, F.M. (2015). *İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi*, (3. Baskı), Detay Yayıncılık.
- Yılcı, M.F., Yıldız B. ve Kiracı M. (2012). *Muhasebe denetimi*, (1. Baskı), T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Yılmaz, H.G. (2004). *Yeminli mali müşavirlerin müşterek ve müteselsil sorumluluklarının değerlendirilmesi araştırma yarışması birincilik ödülüne değer görülen araştırma*, Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları.
- Yılmaz, Ö. (2007). *Vergi suçlarının önlenmesinde yeminli mali müşavirlik mesleğinin sorumluluğu ve etkinliğinin analizi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- 1 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği (1990). Resmî Gazete. Yayımlanma Tarihi: 18.02.1990. Sayısı: 20437.
- 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (1992). Resmî Gazete. Yayımlanma Tarihi: 26.12.1992. Sayısı: 21447.

- 15 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği (1995). Resmî Gazete.
Yayım Tarihi: 28.02.1995. Sayısı: 22216.
- 18 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği (1995). Resmî Gazete.
Yayım Tarihi: 30.07.1995. Sayısı: 22359.
- 19 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği (1995). Resmî Gazete.
Yayım Tarihi: 08.11.1995. Sayısı: 22457.
- 25 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği (1999). Resmî Gazete.
Yayım Tarihi: 30.12.1999. Sayısı: 23922.
- 252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (2004). Resmî Gazete. Yayım Tarihi:
06.04.2004. Sayısı: 25425.
- 29 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği (2001). Resmî Gazete.
Yayım Tarihi: 02.03.2001. Sayısı: 24334.
- 35 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği (2004). Resmî Gazete.
Yayım Tarihi: 27.03.2004. Sayısı: 25415.
- 5 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği (1992). Resmî Gazete.
Yayım Tarihi: 17.03.1992. Sayısı: 21174.
- 8 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği (1993). Resmî Gazete.
Yayım Tarihi: 15.04.1993. Sayısı: 21553.
- 9 Seri No'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği (1993). Resmî Gazete.
Yayım Tarihi: 29.07.1993. Sayısı: 21692.

EKLER

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK

DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARI: TÜRKİYE'DE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER İLE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARI ÜZERİNE YAPILAN ARAŞTIRMA ANKETİ

Değerli Meslektaşım,

Bu çalışmanın amacı, Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin, sorumlulukları ile ilgili görüş ve düşüncelerini ortaya koymaktır. Ankette bulunan sorulara vereceğiniz cevaplar saklı tutulacak ve doktora tez için bilimsel amaçlı olarak kullanılacaktır.

Bu anket dört bölüm halinde toplam 40 sorudan oluşmaktadır. Birinci bölüm kişisel bilgilerin elde edilmesi amacıyla hazırlanan sorulardan, ikinci bölüm Yeminli Mali Müşavirliğe, üçüncü bölüm Bağımsız Denetçiliğe ilişkin sorulardan ve dördüncü bölüm ise Yeminli Mali Müşavirlik ile Bağımsız Denetçiliğin karşılaştırılmasına ilişkin görüş ve düşüncelerinizi belirleme amacıyla hazırlanan sorulardan meydana gelmektedir.

Değerli vaktinizi ayırarak çalışmamaya yaptığınız katkı için şimdiden teşekkür ederim. Saygılarımla.

Oğuz Alp UYANIK
YMM-Bağımsız Denetçi
Erciyes Üniversitesi Doktora Öğrencisi

DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARI: TÜRKİYE'DE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER İLE
BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARI
ÜZERİNE YAPILAN ARAŞTIRMA ANKETİ

BİRİNCİ BÖLÜM: Kişisel Bilgilere İlişkin Sorular

Bu bölümde kişisel bilgilere ilişkin bazı sorular yer almaktadır.

* 1. **Cinsiyetiniz**

- Kadın
 Erkek

* 2. **Medeni Durumunuz**

- Evli
 Bekar

* 3. **Yaşınız**

- 30-39 yaş
 40-49 yaş
 50-59 yaş
 60 yaş ve üstü

* 4. **Eğitim Durumunuz**

- Lisans
 Yüksek Lisans
 Doktora

* 5. **Çalışma Şekliniz**

- Bağımsız
 Kamuda
 Özel Firmaya Bağlı

*** 6. Mesleki Tecrübemiz**

- 1-5 yıl
- 5-10 yıl
- 10-15 yıl
- 15-20 yıl
- 20 yıl ve üstü

DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARI: TÜRKİYE'DE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER İLE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARI ÜZERİNE YAPILAN ARAŞTIRMA ANKETİ

İKİNCİ BÖLÜM: Yeminli Mali Müşavirliğe İlişkin Sorular

Bu bölümde Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarına ilişkin görüşlerinizi öğrenmek amacıyla çeşitli sorular verilmiştir. Lütfen bu soruları kendi düşünceleriniz doğrultusunda seçeneklerden yalnızca birini seçerek cevaplandırınız.

* 7. Yeminli Mali Müşavirlerin sorumlulukları mevzuatta açık bir şekilde belirtilmiştir.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* 8. Yeminli Mali Müşavirlerin yetkileri mevzuatta açık bir şekilde belirtilmiştir.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* 9. Yeminli Mali Müşavirlerin mevzuattan kaynaklanan sorumlulukları fazladır.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* 10. Yeminli Mali Müşavirlerin sorumlulukları yetkilerinden fazladır.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* 11. Yeminli Mali Müşavirlerin sorumluluk ve yetkileri dengelidir.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* 12. Yeminli Mali Müşavirlerin sorumlulukları yapılan işe göre fazladır.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* 13. Yeminli Mali Müşavirlerin sorumlulukları yaptıkları işin kalitesini olumlu etkilemektedir.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* 14. Yeminli Mali Müşavirler işlerini yaparken sorumluluklarının bilincindedir.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* 15. Yeminli Mali Müşavirler sorumluluklarını tam olarak yerine getirememektedir.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* 16. Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde Yeminli Mali Müşavirler oldukça etkindir.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* 17. Vergi gelirlerinin artırılmasında Yeminli Mali Müşavirlerin rolü büyüktür.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* 18. Yeminli Mali Müşavirlerin yaptıkları iş ve görevleriyle ilgili işletmeler yeterince bilgi sahibidir.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* 19. Yeminli Mali Müşavirlikle ilgili kurum ve kuruluşların yetki ve sorumluluk açısından yaptıkları çalışmalar yeterlidir.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARI: TÜRKİYE'DE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER İLE
BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARI
ÜZERİNE YAPILAN ARAŞTIRMA ANKETİ

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: Bağımsız Denetçiliğe İlişkin Sorular

Bu bölümde Bağımsız Denetçilerin Sorumluluklarına ilişkin görüşlerinizi öğrenmek amacıyla çeşitli sorular verilmiştir. Lütfen bu soruları kendi düşünceleriniz doğrultusunda seçeneklerden yalnızca birini seçerek cevaplandırınız.

* 20. Bağımsız Denetçilerin sorumlulukları mevzuatta açık bir şekilde belirtilmiştir.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* 21. Bağımsız Denetçilerin yetkileri mevzuatta açık bir şekilde belirtilmiştir.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* 22. Bağımsız Denetçilerin mevzuattan kaynaklanan sorumlulukları fazladır.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* 23. Bağımsız Denetçilerin sorumlulukları yetkilerinden fazladır.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* 24. Bağımsız Denetçilerin sorumluluk ve yetkileri dengelidir.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* 25. Bağımsız Denetçilerin sorumlulukları yapılan işe göre fazladır.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* 26. Bağımsız Denetçilerin sorumlulukları yaptıkları işin kalitesini olumlu etkilemektedir.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* 27. Bağımsız Denetçiler işlerini yaparken sorumluluklarının bilincindedir.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* 28. Bağımsız Denetçiler sorumluluklarını tam olarak yerine getirememektedir.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* 29. Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde Bağımsız Denetçiler oldukça etkindir.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* 30. Vergi gelirlerinin artırılmasında Bağımsız Denetçilerin rolü büyüktür.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* 31. Bağımsız Denetçilerin yaptıkları iş ve görevleriyle ilgili işletmeler yeterince bilgi sahibidir.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* 32. Bağımsız Denetçilikle ilgili kurum ve kuruluşların yetki ve sorumluluk açısından yaptıkları çalışmalar yeterlidir.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARI: TÜRKİYE'DE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER İLE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARI ÜZERİNE YAPILAN ARAŞTIRMA ANKETİ

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM: Yeminli Mali Müşavirlik ile Bağımsız Denetçiliğin Karşılaştırılmasına İlişkin Sorular

Bu bölümde Yeminli Mali Müşavirlik ile Bağımsız Denetçiliğin karşılaştırılmasına ilişkin görüşlerinizi öğrenmek amacıyla çeşitli sorular verilmiştir. Lütfen bu soruları kendi düşünceleriniz doğrultusunda seçeneklerden yalnızca birini seçerek cevaplandırınız.

* 33. Yeminli Mali Müşavirlerin sorumlu olduğu mevzuat, Bağımsız Denetçilerin sorumlu olduğu mevzuata göre daha kapsamlıdır.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* 34. Yeminli Mali Müşavirlerin sorumlu olduğu mevzuat, Bağımsız Denetçilerin sorumlu olduğu mevzuata göre daha karmaşıktır.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* 35. Cezai sorumluluk bakımından Bağımsız Denetçiler Yeminli Mali Müşavirlere göre daha avantajlı durumdadır.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* 36. Mali sorumluluk bakımından Bağımsız Denetçiler Yeminli Mali Müşavirlere göre daha avantajlı durumdadır.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* 37. Meslekle ilgili kurum, kuruluş ve organizasyonlar açısından Bağımsız Denetçiler Yeminli Mali Müşavirlere göre daha avantajlıdır.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* 38. Yeminli Mali Müşavirler kamu yararını Bağımsız Denetçilere göre daha fazla gözetmektedir.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* 39. Bağımsız Denetçiler Yeminli Mali Müşavirlere göre daha fazla mesleki eğitime tabi tutulmaktadır.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

* 40. Kendimi Bağımsız Denetçiden ziyade Yeminli Mali Müşavir olarak görüyorum.

Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

EK-2: T ve F testi sonuçları

Aşağıdaki tablolarda Yeminli Mali Müşavir ve Bağımsız Denetçilere ait görüşlerin demografik bilgilere göre farklılığını inceleyen T ve F testi sonuçları bulunmaktadır.

Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları İle İlgili Görüş ve Düşüncelerinin Cinsiyete Göre Farklılığının İncelenmesi

	Cinsiyet	Kişi Sayısı	Ortalama	Std. Sapma	T	Anlamlılık (P)
Yeminli Mali Müşavirliğe İlişkin Görüşler	Kadın	6	3,94	0,459	2,633	0,010
	Erkek	96	3,35	0,540		
Bağımsız Denetçiliğe İlişkin Görüşler	Kadın	6	2,83	0,746	-	0,850
	Erkek	96	2,88	0,506	0,190	
Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetçiliğin Karşılaştırılmasına İlişkin Görüşler	Kadın	6	3,38	0,531	-	0,572
	Erkek	96	3,53	0,621	0,567	

H₀ : Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin sorumlulukları ile ilgili görüş ve düşünceler **cinsiyete** göre anlamlı farklılık **göstermez**.

H_A : Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin sorumlulukları ile ilgili görüş ve düşünceler **cinsiyete** göre anlamlı farklılık **gösterir**.

Kadınların Yeminli Mali Müşavirliğe ilişkin sorulara olan katılım düzeyi (3,94) erkeklere göre (3,35) daha yüksek düzeydedir. Anlamlılık değerinin $p=0,010<0,05$ olmasından dolayı görüş farklılığı istatistiksel olarak anlamlıdır.

Bağımsız Denetçiliğe ilişkin görüşler ile Yeminli Mali Müşavir ve Bağımsız Denetçiliğin karşılaştırılmasına ilişkin görüşler arasındaki fark anlamlılık değerlerinin $p>0,05$ olmasından dolayı anlamlı bulunmamıştır. Yani kadın ve erkeklerin bu konulardaki görüşleri birbirine oldukça yakındır.

**Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları İle İlgili Görüş
ve Düşüncelerinin Medeni Duruma Göre Farklılığının İncelenmesi**

	Medeni Durum	Kişi Sayısı	Ortalama	Std. Sapma	T	Anlamlılık (P)
Yeminli Mali Müşavirliğe İlişkin Görüşler	Evli	86	3,38	0,552	-	0,930
	Bekar	16	3,39	0,570	0,089	
Bağımsız Denetçiliğe İlişkin Görüşler	Evli	86	2,90	0,499	1,446	0,151
	Bekar	16	2,70	0,597		
Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetçiliğin Karşılaştırılmasına İlişkin Görüşler	Evli	86	3,50	0,616	-	0,669
	Bekar	16	3,58	0,629	0,428	

H₀ : Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin sorumlulukları ile ilgili görüş ve düşünceler **medeni duruma** göre anlamlı farklılık **göstermez**.

H_A : Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin sorumlulukları ile ilgili görüş ve düşünceler **medeni duruma** göre anlamlı farklılık **gösterir**.

Tüm ölçekler için anlamlılık değerlerinin $p > 0,05$ olmasından dolayı H_0 hipotezi kabul edilir. Yeminli Mali Müşavirliğe ilişkin görüşler, Bağımsız Denetçiliğe ilişkin görüşler ile Yeminli Mali Müşavir ve Bağımsız Denetçiliğin karşılaştırılmasına ilişkin görüşler arasındaki fark medeni duruma göre anlamlı bulunmamıştır. Yani medeni duruma göre bu konulardaki görüşler birbirine oldukça yakındır.

**Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları İle İlgili Görüş
ve Düşüncelerinin Yaşa Göre Farklılığının İncelenmesi**

	Yaş	Kişi Sayısı	Ortalama	Std. Sapma	F	Anlamlılık (P)
Yeminli Mali Müşavirliğe İlişkin Görüşler	30-39	15	3,37	0,518	0,870	0,460
	40-49	75	3,35	0,569		
	50-59	9	3,66	0,524		
	60 +	3	3,29	0,169		
Bağımsız Denetçiliğe İlişkin Görüşler	30-39	15	2,88	0,552	2,401	0,072
	40-49	75	2,85	0,503		
	50-59	9	2,76	0,413		
	60 +	3	3,62	0,678		
Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetçiliğin Karşılaştırılmasına İlişkin Görüşler	30-39	15	3,39	0,572	0,753	0,523
	40-49	75	3,53	0,625		
	50-59	9	3,46	0,483		
	60 +	3	3,95	1,003		

H₀ : Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin sorumlulukları ile ilgili görüş ve düşünceler **yaşa** göre anlamlı farklılık **göstermez**.

H_A : Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin sorumlulukları ile ilgili görüş ve düşünceler **yaşa** göre anlamlı farklılık **gösterir**.

Tüm ölçekler için anlamlılık değerlerinin $p > 0,05$ olmasından dolayı H_0 hipotezi kabul edilir. Yeminli Mali Müşavirliğe ilişkin görüşler, Bağımsız Denetçiliğe ilişkin görüşler ile Yeminli Mali Müşavir ve Bağımsız Denetçiliğin karşılaştırılmasına ilişkin görüşler arasındaki fark yaşa göre anlamlı bulunmamıştır. Yani yaşa göre bu konulardaki görüşler birbirine oldukça yakındır.

Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları İle İlgili Görüş ve Düşüncelerinin Eğitim Durumuna Göre Farklılığının İncelenmesi

	Eğitim Durumu	Kişi Sayısı	Ortalama	Std. Sapma	F	Anlamlılık (P)
Yeminli Mali Müşavirliğe İlişkin Görüşler	Lisans	64	3,36	0,580	0,065	0,937
	Yüksek Lisans	31	3,40	0,547		
	Doktora	7	3,42	0,310		
Bağımsız Denetçiliğe İlişkin Görüşler	Lisans	64	2,90	0,538	0,398	0,673
	Yüksek Lisans	31	2,80	0,464		
	Doktora	7	2,90	0,606		
Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetçiliğin Karşılaştırılmasına İlişkin Görüşler	Lisans	64	3,45	0,619	1,199	0,306
	Yüksek Lisans	31	3,65	0,651		
	Doktora	7	3,53	0,282		

H₀ : Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin sorumlulukları ile ilgili görüş ve düşünceler **eğitim durumuna** göre anlamlı farklılık **göstermez**.

H_A : Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin sorumlulukları ile ilgili görüş ve düşünceler **eğitim durumuna** göre anlamlı farklılık **gösterir**.

Tüm ölçekler için anlamlılık değerlerinin $p > 0,05$ olmasından dolayı H_A hipotezi kabul edilir. Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin sorumlulukları ile ilgili görüş ve düşünceler eğitim durumuna göre anlamlı farklılık göstermez. Yani eğitim durumuna göre bu konulardaki görüşler birbirine oldukça yakındır.

Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları İle İlgili Görüş ve Düşüncelerinin Çalışma Şekline Göre Farklılığının İncelenmesi

	Çalışma Şekli	Kişi Sayısı	Ortalama	Std. Sapma	F	Anlamlılık (P)
Yeminli Mali Müşavirliğe İlişkin Görüşler	Bağımsız	77	3,44	,511	1,995	0,141
	Kamuda	18	3,15	,730		
	Özel Firmada	7	3,36	,331		
Bağımsız Denetçiliğe İlişkin Görüşler	Bağımsız	77	2,92	,514	2,963	0,046
	Kamuda	18	2,61	,510		
	Özel Firmada	7	3,00	,420		
Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetçiliğin Karşılaştırılmasına İlişkin Görüşler	Bağımsız	77	3,64	,559	10,281	0,000
	Kamuda	18	3,30	,627		
	Özel Firmada	7	2,71	,444		

H₀ : Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin sorumlulukları ile ilgili görüş ve düşünceler **çalışma şekline** göre anlamlı farklılık **göstermez**.

H_A : Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin sorumlulukları ile ilgili görüş ve düşünceler **çalışma şekline** göre anlamlı farklılık **gösterir**.

Özel firmada çalışanların bağımsız denetçiliğe ilişkin sorulara olan katılım düzeyi (3,00) diğer çalışanlara göre daha yüksek, kamuda çalışanlarda ise (2,61) daha düşük düzeydedir. Anlamlılık değerinin $p=0,046 < 0,05$ olmasından dolayı katılım düzeyi çalışma şekline göre anlamlı farklılık göstermektedir.

Yeminli Mali Müşavir ve Bağımsız Denetçiliğin karşılaştırılmasına ilişkin sorulara katılım düzeyi bağımsız firma çalışanlarında en yüksek (3,64), özel firma çalışanlarında ise en düşük (2,71) düzeydedir. Anlamlılık değerinin $p=0,000 < 0,05$ olmasından dolayı aradaki bu fark anlamlıdır.

Yeminli Mali Müşavirliğe ilişkin görüşler için anlamlılık değerinin $p=0,141 > 0,05$ olmasından dolayı bu konudaki görüşler çalışma şekline göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları İle İlgili Görüş ve Düşüncelerinin Mesleki Tecrübeye Göre Farklılığının İncelenmesi

	Mesleki Tecrübe	Kişi Sayısı	Ortalama	Std. Sapma	F	Anlamlılık (P)
Yeminli Mali Müşavirliğe İlişkin Görüşler	1-5 yıl	13	3,19	0,579	1,673	0,162
	5-10 yıl	10	3,47	0,301		
	10-15 yıl	15	3,13	0,565		
	15-20 yıl	53	3,45	0,543		
	20 yıl ve üzeri	11	3,53	0,645		
Bağımsız Denetçiliğe İlişkin Görüşler	1-5 yıl	13	2,73	0,558	1,011	0,406
	5-10 yıl	10	3,10	0,570		
	10-15 yıl	15	2,97	0,361		
	15-20 yıl	53	2,85	0,531		
	20 yıl ve üzeri	11	2,75	0,537		
Yeminli Mali Müşavir ve Bağımsız Denetçiliğin Karşılaştırılmasına İlişkin Görüşler	1-5 yıl	13	3,43	0,551	0,339	0,851
	5-10 yıl	10	3,45	0,450		
	10-15 yıl	15	3,46	0,493		
	15-20 yıl	53	3,58	0,724		
	20 yıl ve üzeri	11	3,41	0,396		

H₀ : Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin sorumlulukları ile ilgili görüş ve düşünceler **mesleki tecrübeye** göre anlamlı farklılık **göstermez**.

H_A : Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin sorumlulukları ile ilgili görüş ve düşünceler **mesleki tecrübeye** göre anlamlı farklılık **gösterir**.

Tüm ölçekler için anlamlılık değerlerinin $p > 0,05$ olmasından dolayı H_A hipotezi kabul edilir. Yeminli Mali Müşavirler ile Bağımsız Denetçilerin sorumlulukları ile ilgili görüş ve düşünceler mesleki tecrübeye göre anlamlı farklılık göstermez. Yani mesleki tecrübeye göre bu konulardaki görüşler birbirine oldukça yakındır.