



T.C.

GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ŞİRKETLERİN BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARININ ANALİZİ:
BORSA İSTANBUL'DA BİR ARAŞTIRMA

Hazırlayan
Bilge SEKİZSU

İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe – Finansman Bilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi

Danışman
Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ

TOKAT-2017

**ŞİRKETLERİN BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARININ ANALİZİ:
BORSA İSTANBUL'DA BİR ARAŞTIRMA**

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: 24.02.2017

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı, Soyadı)

İmzası

Başkan: Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ

Üye : Prof. Dr. Süleyman Uyar

Üye : Doç. Dr. Süleyman Serdar Karaca

Bu tez, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun. 24.02.2017 tarih ve..09-30...sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul edilmiştir.

Enstitü Müdürü:

Prof.Dr.Mustafa ÇOLAK
Enstitü Müdürü



BİLİMSEL ETİK SAYFASI

Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ danışmanlığında hazırlamış olduğum “Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarının Analizi: Borsa İstanbul’da Bir Araştırma” adlı yüksek lisans tezimin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun, özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde her türlü yasal yaptırımını kabul edeceğimi beyan ederim.

24.02.2017

Öğr. Gör. Bilge SEKİZSU



TEŞEKKÜR

Bu çalışmanın gerçekleştirilmesinde bana yol gösteren, motive eden ve desteklerini esirgemeyen saygıdeğer danışman hocam Prof. Dr. Fatih Coşkun ERTAŞ'a, Sayın Yrd. Doç. Dr. Mihriban COŞKUN ARSLAN'a, değerli arkadaşım Yrd. Doç. Dr. Göksu ŞİRİN'e, çalışma süresince tüm zorlukları benimle birlikte göğüsleyen ve büyük katkısı olan eşim Mehmet SEKİZSU'ya, çalışmam sırasında sabır gösterip değerli zamanını annesiz geçirmeye katlanan canım oğlum Emir Kağan SEKİZSU'ya ve hayatımın her evresinde bana her anlamda destek olan annem Berrin ve babam Coşkun GÖMÜÇ'e teşekkürlerimi sunarım.



ÖZET

Bu çalışmada bağımsız denetimde uygulanan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayınlanan Denetim Standartları'ndan, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan Türkiye Denetim Standartları'na (TDS) geçiş yılı olan 2013 ve 2014 yılında Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin denetim raporları ve bu raporlarda yer alan denetim görüşleri incelenmiştir. Denetim raporlarının SPK Denetim Standartları ve Türkiye Denetim Standartları tebliğlerine uygunluk dereceleri ile denetim görüşleri ve uygulanan standart setlerinin, denetim şirketleri ve halka açık şirketlerin faaliyet gösterdiği sektörle aralarında bir ilişki olup olmadığı araştırılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Denetim Raporu, Denetim Şirketi, Türkiye Denetim Standartları, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Borsa İstanbul.

ABSTRACT

It have been passed from Capital Markets Board (CMB) Auditing Standards applied in independent audit to Turkey Auditing Standards published by the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Board (POB) in the year 2013. In this study, the audit reports of companies traded in Stock Exchange Istanbul in 2013 and 2014 and the audit opinions contained in these reports have been examined. The compliance of the audit reports with the communiques of CMB Auditing Standards and Turkey Auditing Standards has been investigated. It has been examined whether there is a relationship audit opinions and the standard sets applied with between to the sector in which audit firms and publicly traded companies operate.

Key Words: Independet Audit, Audit Report, Audit Company, Turkey Auditing Standards, Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Board, Stock Exchange Istanbul.

İÇİNDEKİLER

BİLİMSEL ETİK SAYFASI.....	i
TEŞEKKÜR	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
TABLolar LİSTESİ	i
ŞEKİLLER LİSTESİ	i
KISALTMALAR	i
1. GİRİŞ	1
2. BAĞIMSIZ DENETİM.....	1
2.1. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI VE ÖZELLİKLERİ	1
2.2. BAĞIMSIZ DENETÇİ KAVRAMI	3
2.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHİ GELİŞİM SÜRECİ	4
2.3.1. Bağımsız Denetimin Dünya'daki Gelişim Süreci	4
2.3.2. Bağımsız Denetimin Türkiye'deki Gelişim Süreci	7
2.4. BAĞIMSIZ DENETİM SKANDALLARI	10
2.4.1. Dünyada Denetim Alanında Yaşanan Skandallar	11
2.4.2. Türkiye'de Denetim Alanında Yaşanan Skandallar	14
2.5. BAĞIMSIZ DENETİMİN GEREKLİLİĞİ VE ÖNEMİ.....	16
2.6. BAĞIMSIZ DENETİMİN FAYDALARI	18
2.6.1. Bağımsız Denetimin İşletmeye Faydaları	18
2.6.2. Bağımsız Denetimin İşletme İlgililerine Sağladığı Faydalar	19
2.6.3. Bağımsız Denetimin Devlete Sağladığı Faydalar.....	20
2.7. BAĞIMSIZ DENETİMİN AMAÇLARI	20
2.8. BAĞIMSIZ DENETİMİN TÜRLERİ	21
2.8.1. Sürekli Denetim.....	22
2.8.2. Sınırlı Denetim	22
2.8.3. Özel Denetim.....	23
2.9. DENETİM STANDARTLARI	24
2.9.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	25
2.9.1.1. Genel Standartlar (Denetçiye İlişkin Standartlar).....	27

2.9.1.1.1. Bağımsızlık ve Tarafsızlık	28
2.9.1.1.2. Mesleki Eğitim ve Deneyim.....	29
2.9.1.1.3. Mesleki Özen ve Dikkat.....	30
2.9.1.2. Çalışma Alanı Standartları.....	30
2.9.1.2.1. Denetim Planlaması ve Gözetim Standardı.....	31
2.9.1.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı	32
2.9.1.2.3. Kanıt Toplama Standardı	33
2.9.1.3. Raporlama Standartları	34
2.9.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Uygunluk Standardı .	35
2.9.1.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Devamlılık Standardı	35
2.9.1.3.3. Yeterli Açıklama Standardı.....	35
2.9.1.3.4. Görüş Bildirme Standardı	36
2.9.2. Uluslararası Denetim Standartları	37
2.9.3. Türkiye’de Denetim Standartlarının Oluşumu	39
2.10. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ	42
2.10.1. Müşteri Seçimi ve İşin Alınması	44
2.10.2. Denetimin Planlanması.....	47
2.10.3. Denetim Programının Yürütülmesi	48
2.10.4. Denetim Çalışmasının Tamamlanması ve Raporlanması.....	49
2.11. DENETÇİNİN GÖRÜŞÜNE GÖRE DENETİM RAPORLARI	51
3. TÜRK TİCARET KANUNU’NDA BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN	
DÜZENLEMELER VE KAMU GÖZETİMİ	52
3.1. TTK ÇERÇEVESİNDE BAĞIMSIZ DENETİM.....	54
3.1.1. Genel Olarak Bağımsız Denetim.....	55
3.1.2. Bağımsız Denetimin Konusu ve Kapsamı.....	59
3.1.3. Denetçi.....	60
3.1.4. Denetçi Olabilecekler	61
3.1.5. Denetçi Olamayacaklar	62
3.1.6. Denetim Raporu ve Görüş yazıları	63
3.1.6.1. Olumlu Görüş Yazısı	65
3.1.6.2. Sınırlı Olumlu (Şartlı) Görüş Yazısı	66
3.1.6.3. Olumsuz Görüş Yazısı	66

3.1.6.4. Görüş Bildirmekten Kaçınan Görüş Yazısı	67
3.1.7. Denetçilerin Sır Saklamadan Doğan Sorumlulukları	68
3.1.8. Şirket İle Denetçi Arasındaki Görüş Ayrılıkları.....	69
3.2. BAĞIMSIZ DENETİMDE KAMU GÖZETİMİ İHTİYACI.....	70
3.2.1. 660 Sayılı KHK ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.....	72
3.2.1.1. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Oluşumu, Yetki ve Görevleri.....	74
3.2.1.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının ve Denetim Kuruluşlarının Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu Tarafından Yetkilendirilmesi	77
3.2.1.3. Denetim Kuruluşlarının ve Denetçilerin Yükümlülükleri	79
3.2.1.4. Bağımsız Denetçinin Denetimi	80
3.3. TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI.....	81
4. LİTERATÜR TARAMASI	85
5. BORSA İSTANBUL'DA İŞLEM GÖREN ŞİRKETLERİN BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARININ ANALİZİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA	90
5.1. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	90
5.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI	90
5.3. VERİ TOPLAMA YÖNTEMİ.....	93
5.4. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ.....	93
5.5. VERİLERİN ANALİZİ VE ELDE EDİLEN BULGULAR.....	93
5.5.1. Verilerin Frekans Analizi	94
5.5.2. Araştırma Hipotezlerinin Analizi	128
5.5.2.1. Denetim Görüşlerinin Denetim Firmalarına Göre Farklılaşması	129
5.5.2.2. Denetim Görüşlerinin Denetimde Kullanılan Denetim Standart Setine Göre Farklılaşması	132
5.5.2.3. Denetim Standardı Setinin Denetim Şirketlerine Göre Farklılaşması ..	133
5.5.2.4. Denetim Görüşlerinin Bağımsız Denetime Tabi Şirketin Sektörüne Göre Farklılaşması	136
5.5.2.5. Denetimde Kullanılan Denetim Standardı Setinin Bağımsız Denetime Tabi Tutulan Şirketin Sektörüne Göre Farklılaşması	137
6.SONUÇ	140
KAYNAKLAR	144

EKLER	154
Ek-1: Olumlu Görüş Verilen Denetçi Raporu Örneği.....	154
Ek-2: Çalışmada Kullanılan Olumlu Denetçi Raporu Örneği.....	156
Ek-3: Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı İçeren Denetçi Raporu Örneği	158
Ek- 4: Çalışmada Kullanılan Dikkat Çekilen Husus Paragrafı İçeren Denetçi Raporu Örneği.....	161
Ek-5: Sınırlı Olumlu (Şartlı) Görüş Verilen Denetçi Raporu Örneği	164
Ek-6: Çalışmada Kullanılan Sınırlı Olumlu (Şartlı) Denetçi Raporu Örneği	167
Ek-7: Olumsuz Görüş Verilen Denetçi Raporu Örneği	171
Ek-8: Çalışmada Kullanılan Olumsuz Denetçi Raporu Örneği	174
Ek-9: Görüş Vermekten Kaçınılan Denetçi Raporu Örneği	179
Ek- 10: Çalışmada Kullanılan Görüş Bildirmekten Kaçınılan Denetçi Raporu Örneği	181
ÖZGEÇMİŞ	183

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 2.1. Denetimin Tarihsel Gelişimi	7
Tablo 2.2. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	27
Tablo 2.3. Denetim Sözleşmesi Örneği	47
Tablo 3.1. TTK’da Yer Alan Bağımsız Denetimle İlgili Maddeler.....	55
Tablo 3.2 Bakanlar Kurulu Kararlarıyla (BKK) Belirlenen Bağımsız Denetime İlişkin Ölçütler	58
Tablo 3.3. Görüş Oluşturmada Önemlilik	65
Tablo 3. 4. Uluslararası Denetim Standartlarıyla Türkiye Denetim Standartlarının Karşılaştırılması.....	83
Tablo 5.1. 2013-2014 Yılları Denetim Şirketlerinin Frekans Dağılımı.....	94
Tablo.5.2. 2013-2014 Yılları Denetim Görüşlerinin Frekans Dağılımı	96
Tablo 5.3. 2013 Yılı Denetim Görüşlerinin Denetim Şirketlerine Göre Frekans Dağılımı	98
Tablo 5.4. 2014 Yılı Denetim Görüşlerinin Denetim Şirketlerine Göre Frekans Dağılımı	100
Tablo 5.5. 2013-2014 Yılları Denetimde Kullanılan Standart Setinin Frekans Dağılımı	102
Tablo 5.6. 2013 Yılı Denetim Şirketlerinin Denetimde Kullanılan Standart Setine Göre Dağılımı	104
Tablo 5.7. 2014 Yılı Denetim Şirketlerinin Denetimde Kullanılan Standart Setine Göre Dağılımı	106
Tablo 5.8. 2013 Yılı Denetim Görüşlerinin Standart Setine Göre Dağılımı	108
Tablo 5.9. 2014 Yılı Denetim Görüşlerinin Standart Setine Göre Dağılımı	110
Tablo 5.10. 2013 Yılı Denetim Raporu İncelenen Şirketlerin Sektör Dağılımı	112
Tablo 5.11. 2014 Yılı Denetim Raporu İncelenen Şirketlerin Sektör Dağılımı	114
Tablo 5.12. 2013 Yılı Denetim Görüşlerinin Sektörlere Göre Dağılımı	116
Tablo 5.13. 2014 Yılı Denetim Görüşlerinin Sektörlere Göre Dağılımı	119
Tablo 5.14. 2013 Yılı Standart Setinin Sektörlere Göre Dağılımı.....	123
Tablo 5.15. 2014 Yılı Standart Setinin Sektörlere Göre Dağılımı.....	125
Tablo 5.16 2013 Yılı Denetim Raporlarının Şekil Şartlarına Uygunlukları.....	127
Tablo 5.17 2014 Yılı Denetim Raporlarının Şekil Şartlarına Uygunlukları.....	128
Tablo 5.18. Denetim Görüşleri -Denetim Şirketleri İlişkisi (2013).....	129

Tablo 5.19. Denetim Görüşleri -Denetim Şirketleri Çoklu Karşılaştırma Testi (2013)	130
Tablo 5.20. Denetim Görüşleri -Denetim Şirketleri İlişkisi (2014).....	130
Tablo 5.21. Denetim Görüşleri -Denetim Şirketleri Çoklu Karşılaştırma Testi (2014)	131
Tablo 5.22. Denetim Görüşleri- Standart Seti İlişkisi (2013).....	132
Tablo 5.23. Denetim Görüşleri- Standart Seti İlişkisi (2014).....	132
Tablo 5.24. Denetim Görüşleri - Standart Setleri Çoklu Karşılaştırma Testi (2014) ...	133
Tablo 5.25. Denetim Standart Seti- Denetim Şirketleri İlişkisi (2013)	134
Tablo 5.26. Denetim Standart Seti- Denetim Şirketleri Çoklu Karşılaştırma Testi (2013)	134
Tablo 5.27. Denetim Standart Seti- Denetim Şirketleri İlişkisi (2014)	135
Tablo 5.28. Denetim Standart Seti- Denetim Şirketleri Çoklu Karşılaştırma Testi (2014)	135
Tablo 5.29. Denetim Görüşleri- Sektör İlişkisi (2013).....	136
Tablo 5.30. Denetim Görüşleri- Sektör İlişkisi (2014).....	137
Tablo 5.31. Denetim Standardı Seti- Sektör İlişkisi (2013)	137
Tablo 5.32. Denetim Standardı Seti- Sektör Çoklu Karşılaştırma Testi (2013).....	138
Tablo 5.33. Denetim Standardı Seti- Sektör İlişkisi (2014)	139

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2.1. Denetim Süreci	43
Şekil 2.2. Denetim Sözleşmesi Yapma	46
Şekil 3.1. Yeni TTK'yı İhtiyaç Haline Getiren Süreç	53
Şekil 5.1. Denetim Şirketlerinin Çubuk Grafiği (2013).....	95
Şekil 5.2. Denetim Şirketlerinin Çubuk Grafiği (2014).....	95
Şekil 5.3. Denetim Görüşleri Çubuk Grafiği (2013)	97
Şekil 5.4. Denetim Görüşleri Çubuk Grafiği (2014)	97
Şekil 5.5. Denetim Görüşleri- Denetim Şirketleri Çubuk Grafiği (2013)	99
Şekil 5.6. Denetim Görüşleri- Denetim Şirketleri Çubuk Grafiği (2014)	101
Şekil 5.7. Standart Seti Çubuk Grafiği (2013).....	103
Şekil 5.8. Standart Seti Çubuk Grafiği (2014).....	104
Şekil 5.9. Denetim Şirketleri- Standart Seti Çubuk Grafiği (2013).....	105
Şekil 5.10. Denetim Şirketleri- Standart Seti Çubuk Grafiği (2014).....	107
Şekil 5.11. Denetim Görüşleri- Standart Seti Çubuk Grafiği (2013).....	109
Şekil 5.12. Denetim Görüşleri- Standart Seti Çubuk Grafiği (2014).....	111
Şekil 5.13. Denetim Raporu İncelenen Şirketlerin Sektörlerine Ait Çubuk Grafiği (2013).....	113
Şekil 5.14. Denetim Raporu İncelenen Şirketlerin Sektörlerine Ait Çubuk Grafiği (2014).....	115
Şekil 5.15. Denetim Görüşü- Sektör Çubuk Grafiği (2013).....	118
Şekil 5.16. Denetim Görüşü- Sektör Çubuk Grafiği (2014).....	122
Şekil 5.17. Standart Seti- Sektör Çubuk Grafiği (2013).....	124
Şekil 5.18. Standart Seti- Sektör Çubuk Grafiği (2014).....	127

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	Bağımsız Denetim Standartları
BDY	Bağımsız Denetim Yönetmeliği
BIST	Borsa İstanbul
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
DBDŞ	Dört Büyük Denetim Şirketi
EPDK	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
GDS	Güvence Denetimleri Standartları
GKGDS	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IAASB	Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IAPC	Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IIA	Uluslararası İç Denetim Enstitüsü
ISAs	Uluslararası Denetim Standartları
INTOSAI	Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı
İHS	İlgili Hizmetler Standardı
KGK	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KKS	Kalite Kontrol Standardı
KOBİ	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
K-W	Kruskal-Wallis testi
PCAOB	Amerikan Kamu Gözetim Kurumu
SBDS	Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı

SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOX	Sarbanes Oxley Kanunu
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDS	Türkiye Denetim Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TMSF	Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TÜDESK	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TTK	Türk Ticaret Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu
YLADŞ	Yabancı Lisans Anlaşması Olan Denetim Şirketleri
YLODŞ	Yabancı Lisans Anlaşması Olmayan Denetim Şirketleri
UDS	Uluslararası Denetim Standartları
YMM	Yeminli Mali Müşavir

1. GİRİŞ

Finansal tablolar ekonominin en önemli yapı taşlarından biri olan işletmelere dair bilgilere duyulan ihtiyacın karşılanmasını sağlayan araçlardır. İşletmenin içindeki ve çevresindeki çıkar grupları amaçlarına ulaşabilmek için finansal tablolara gereksinim duyarlar. Bu çıkar gruplarının işletmelerin finansal tablolarından elde ettikleri bilgiler ile amaçlarına ulaşabilmeleri veya sağlıklı kararlara alabilmeleri, bu tablolarda yer alan bilgilerin güvenilirliğine bağlıdır. Dolayısıyla işletmelerin toplumla paylaştıkları finansal tabloların güvenilirliğini test edecek bir denetim mekanizmasına ihtiyaç vardır.

Yoğun rekabetle oluşan acımasız piyasa koşulları, zamanla işletmelerin ve denetçilerin faaliyetlerinde tutarsızlıkların meydana gelmesine neden olmuş ve işletmelerin maddi menfaatleri doğrultusunda gerçekleştirdikleri faaliyetlerine denetçilerin de dâhil olmasıyla şeffaflık ve güvenilirlik tartışılır hale gelmiştir. Son yıllarda yaşanan muhasebe skandalları ve usulsüzlükleri, işletme yönetimleri ve bağımsız denetim firmalarına olan güveni sarsmıştır. İşletme ve işletme ile ilgili taraflar açısından olumsuzluk oluşturan bu durumun temel nedenlerinden birisi de etkin bir bağımsız denetim sürecinin olmamasıdır.

Dolayısıyla bağımsız denetimin sahip olması gereken en önemli özelliğin denetçinin ve yaptığı denetimin güvenilir olması olduğu söylenebilir. Denetim faaliyetlerine yeterli güvenin duyulabilmesi, denetçinin denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken önceden belirlenmiş ölçütlere göre faaliyetini sürdürmesine bağlıdır. Bu ölçüt Uluslararası Denetim Standartları (UDS)'dir. Bir denetim faaliyetinin kabul edilebilirliği bu standartlara ne derece uyulduğuna bağlıdır. Eğer denetim faaliyetinin yapılma şekli bu standartlara uymuyorsa, yapılan denetimin yeterliliğinden ve güvenilirliğinden bahsedilemez.

Denetim alanında arka arkaya yaşanan krizler sonucunda toplumun giderek artan güven arayışı denetimde yeni düzenlemeleri zorunlu kılmıştır. Avrupa Birliği Sekizinci Yönergesiyle başlayan, Sarbanes Oxley Kanunu (SOX) ile önem kazanan bu süreçte Uluslararası Denetim Standartları ile tüm dünyada ortak bir denetim dili oluşturulmaya çalışılmış ve bağımsız denetimin etkinliği de önemle vurgulanmaya başlanarak yeni düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır. Yapılan düzenlemeler sonucu, işletme yöneticilerinin ve bağımsız denetçilerin sorumlulukları artmıştır. Bu düzenlemelerin en

önemli ve somut örneklerinden biri muhasebe ve denetim üzerindeki kontrollerin artmasını sağlayan kamu gözetim kurumlarının oluşturulmasıdır.

Bu gelişmeler sonucunda, Avrupa Birliği'ne uyum süreci kapsamında, denetimin kalitesini artırmak ve benzer skandalları yaşamamak için dünyadaki örneklerine de bakılarak 2011 yılında 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile ülkemizde de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. 660 sayılı KHK ile Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) gibi ilgili oldukları işletmelere kamu gözetimi yapma yetkisini sahip kuruluşların yetkileri ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve Maliye Bakanlığı'na ait bağımsız muhasebe ve denetim standartlarını belirleme yetkisi KGK'ya verilmiştir. Böylece bağımsız denetim konusundaki dağınık yapı tek bir organda birleştirilmiştir.

KGK'nın kamu gözetimi yapma görevinin yanı sıra en önemli görevlerinden biri de Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayınlamaktır. TDS'yi oluşturmak için KGK ile UDS'yi yayınlayan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) arasında 15 Temmuz 2013 tarihinde telif anlaşması imzalanmış ve TDS'lerin resmî yayım süreci başlamıştır. 2014 yılı içerisinde TDS'leri oluşturma çalışmalarına devam edilmiş ve Bağımsız Denetim Standartları (BDS), İlgili Hizmetler Standardı (İHS), Güvence Denetimleri Standartlarından (GDS) 25 adeti ve 2410- Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı (SBDS) Kurul onayına sunulup Resmî Gazetede yayımlanmıştır. 2016 yılı itibarıyla SBDS 2400 Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi Standardı yayımlanmak üzere Resmi Gazete'ye gönderilmiştir. BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı ise kamuoyu görüşüne açılmıştır.

Standartların yayınlandığı tebliğlere göre her bir standart, 01/01/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayınlandıkları tarihten itibaren yürürlüğe girmiştir/ girecektir. Bu zamana kadar borsada işlem gören şirketlerin bağımsız denetimlerinde esas alınan SPK'nın yayınladığı denetim standartları yerine artık KGK'nın yayınladığı Türkiye Denetim Standartları esas alınmaya başlanmıştır.

Altı bölümden oluşan çalışmanın ikinci bölümünde bağımsız denetim ve bağımsız denetçi kavramına, bağımsız denetimin gerekliliği, tarihi, amaçları, faydaları, türleri ve önemine bağımsız denetim skandallarına, bağımsız denetim standartlarına ve bağımsız denetimin sürecine değinilecektir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, 6102 sayılı Türk Ticaret (TTK) bağımsız denetim ve bağımsız denetçi için getirdiği yeniliklere, bağımsız denetimde kamu gözetimi ihtiyacı sonucunda kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun oluşumu, görev ve yetkileri, muhasebe meslek mensupları ve bağımsız denetim firmalarını yetkilendirmesi ve yayınladığı Türkiye Denetim Standartlarına yer verilecektir.

Dördüncü bölümde, bağımsız denetim, bağımsız denetçi, denetim standartları, 6102 sayılı TTK'nın bağımsız denetimi ilgilendiren bölümleri ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu ile ilgili olarak yapılmış araştırmaların, tez çalışmalarının literatür özetine yer verilecektir.

Beşinci bölümde 2013 ve 2014 yıllarında Borsa İstanbul (BİST)'da işlem gören şirketlerin aynı yıllara ait bağımsız denetim raporlarının analizine ve bu analiz sonucunda elde edilen bulgulara yer verilecektir.

Son bölümde ise analiz sonucunda elde edilen verilerden ulaşılan sonuç değerlendirilerek önerilerde bulunulacaktır.

2. BAĞIMSIZ DENETİM

Çalışmanın bu bölümünde bağımsız denetim ve bağımsız denetçi hakkındaki genel bilgilere, bağımsız denetimin tarihi gelişim sürecine, gerekliliğine, faydalarına, amaçlarına, türlerine ve denetim standartlarına değinilecek, son olarak da bağımsız denetim süreci konusu ele alınacaktır.

2.1. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI VE ÖZELLİKLERİ

Son yüzyılda yaşanan ekonomik hayattaki hızlı değişim, işletmelerin gitgide büyüyerek aralarındaki ticari ilişkilerin her geçen gün artmasını sağlamış ve dolayısıyla finansal bilgilerin artması, finansal tabloların karmaşıklığının arttırmasına neden olmuştur. Böyle bir durumda finansal tabloların güvenilirliğini arttırmak amacıyla gereksinim duyulan sistemlerden biri bağımsız denetimdir.¹

İşletmelerin finansal tablolarındaki bilgilerin güvenilirlik derecesini denetleyecek olan kişi veya kurumlar işletme dışından olmalıdır. Finansal tabloların sunduğu bilgilerin doğrulukları, işletme içi bir denetlemeyle de ispatlanabiliyor olsa da, bu denetimi yapan kişinin işletmenin bir çalışanı olması yani yöneticilerin emirlerine uyuyor ve işletmeden belirli bir ücret alıyor olması nedeniyle denetim sırasında bağımsız davranamayacaklarına dair şüphe duyulmaktadır. Bu nedenle finansal tablolardaki bilgilerin güvenilirliğinin araştırılması için işletmeyle bağı olmayan deneyimli kişi ve kuruluşlara ihtiyaç vardır. Bu doğrultuda bağımsız denetim için yapılan bazı tanımlar şöyledir:

Denetim Kavramları Komitesi denetimi;

“İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.”²

şeklinde tanımlamıştır.

Bağımsız denetim, işletmelerin kendi organlarınca hazırlanan mali tablolarının kendi iç bünyeleri dışında, güven duyulan, konusunda uzman kişi veya kurumlarca denetlenmesi ve elde edilen sonuçların rapora bağlanması sürecini ifade etmektedir.³

¹ Lerzan Kavut, “Bağımsız Denetçiler ile Denetim Hizmeti Alan İşletmelerin Yöneticilerinin Denetim Kalitesine İlişkin Görüş ve Tutumları”, İMKB Dergisi, Cilt 5., Sayı 20., 2001, s.2.

² Ersin Güredin, Denetim ve Güvence Hizmetleri, 14. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2014, s. 11.

³ Aytakin Çelik, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005, s. 38.

1973 yılında Amerikan Muhasebeciler Birliği Denetim Kavramları Komitesi tarafından yapılan bağımsız denetim tanımı şöyledir:⁴

Denetim sistemli bir çalışma, tarafsız bilgi ve kanıt toplama ve değerlendirme yöntemleri ile denetlenen kuruluşa ait ekonomik işlemler ile olayları tanımlamak için ileri sürülenlerin bildirilme şeklinin, geliştirilmiş olan ilkelere uygunluğu açısından inceleyerek tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendirerek oluşturulan görüşleri işletmelerle ilgili kullanıcılara ileten sistematik bir süreçtir.

Bağımsız denetim, bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda düzenlenen finansal tabloların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve elde edilen sonuçların rapor edilmesidir.⁵

KGK'nın yayınladığı Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde 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.⁶

Bu tanımlardan yola çıkarak bağımsız denetimin dikkat çeken özelliklerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.⁷

- Bağımsız denetim ekonomik bir birim veya döneme ait mali tablolara uygulanır.
- Bağımsız denetimde işletmenin düzenleyip sunduğu ve doğru olduğunu savunduğu bilgiler ile önceden belirlenmiş ölçütler karşılaştırılır.
- Bu karşılaştırmanın yapılabilmesi için yeterli sayıda ve önemli kanıtlar toplanır.
- Denetim faaliyeti, denetim alanında tecrübeli olan ve bağımsız olduğu kabul edilen kişi veya kişiler tarafından yapılabilir.
- Bağımsız denetim sürecinin sonunda bir rapor düzenlenir.

⁴ Ercan Bayazıtlı, "Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Türkiye'ye Uygulanması", Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Cilt 46., Sayı 3-4., 1991, s. 145

⁵ Seval Kardeş Selimoğlu ve diğer., Muhasebe Denetimi, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011, s. 5.

⁶ KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Resmi Gazete, 28509, 26 Aralık 2012, Md. 4.

⁷ Ümit Ataman, Rüstem Hacirüstemoğlu ve Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi Uygulamaları, 1. Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları, 2001, s.15.

Bağımsız denetim, geçmişteki olayları ve faaliyetleri ele alarak bir sonuca ulaşmakta olsa bile, bağımsız denetimin asıl amacı geçmişe ait hataları düzeltmekten çok gelecekte olabilecek hataları ve zararları önlemek için tedbirler almaktır. Kısaca bağımsız denetim için geleceğin sigortası denilebilir.⁸

2.2. BAĞIMSIZ DENETÇİ KAVRAMI

Bağımsız denetim mesleğinin diğer mesleklerden farkını ortaya koyan en önemli özelliğın bağımsızlık olduğu söylenebilir. Bir bağımsız denetçi her ne kadar bağımsız davrandığına inansa da finansal bilgi kullanıcılarının da buna inanması gerekir. Yani bir bağımsız denetçi hem gerçekte hem de görünürde bağımsız olmalıdır. Gerçekte bağımsızlık; bağımsız denetçinin denetim faaliyetini icra ederken tarafsız bir bakış açısına sahip olma yeteneği, görünürde bağımsızlık ise; bağımsız denetçinin üçüncü kişilere tarafsız davrandığını gösterme yeteneğidir.⁹

Bağımsız denetçiler, denetçiliği kendilerine meslek edinmiş, kendi nam ve hesaplarına çalışan uzman kişiler ile bir denetim işletmesi bünyesinde görev alan, bağımsızlık ilkesine uygun çalışan kişilerdir. Bu kişilerin denetim yaptıkları işletmeler ile herhangi bir işçi-işveren ilişkisi bulunmamaktadır. Bağımsız denetçiler aynen diğer serbest meslek mensupları gibi çeşitli kuruluşlara hizmet verir ve verdikleri hizmet karşılığında ücret alırlar.¹⁰ Meslekleri ile ilgili yeterlilik sınavında başarılı olduklarında denetim yapma yetki ve fermanını kazanarak uzman olurlar.¹¹ Aldıkları eğitimlerle, kazandıkları deneyimlerle ve bağımsız olma özellikleri ile denetim çalışmalarını rahatlıkla yapabilirler.¹²

KGK' nın yayınladığı Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 22. Maddesinde bağımsızlık ve bağımsızlığın korunmasıyla ilgili olarak şu kurallar belirlenmiştir:

- Denetim esasen ve şeklen bağımsız olarak gerçekleştirilir,
- Denetim çalışmalarında denetlenen kuruluştan bağımsız ve tarafsız olmak zorunludur, hiçbir şekilde denetlenen kuruluşların karar alma mekanizmalarına

⁸ Murat Erdoğan, "Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği", Doğuş Üniversitesi Dergisi, Sayı 5., 2002, s.56.

⁹ Alvin A.Arens and James K. Loebbecke, Auditing: An Integrated Approach, 8th Edition, New: Jersey: Prentice Hall, 2000.

¹⁰ Hüseyin Ergin, Denetim, 1. Baskı. Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Yayınları, Ekspres Matbaası, 2006., s. 14.

¹¹ Ersin Güredin, age, s. 20.

¹² Tamer Aksoy, Tüm Yönleriyle Denetim: AB ile Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma. 1. Cilt, 2. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2006, s.72.

dahil olunamaz,

- Bağımsızlığın zedelendiğine dair kanaat oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir.
- Bağımsızlığı tehdit eden hususların ortaya çıkması halinde bağımsızlığı koruyacak önlemler alınır. Alınan önlemlerin tehditleri yok etmeye yetmediği anlaşıldığında bağımsızlığın zedelendiği ve ortadan kalktığı kabul edilir.
- Denetlenen işletmeye, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya başka bir hizmet verilemez.

Bağımsız denetçiler çeşitli ülkelerde diplomalı kamu muhasebi, fermanlı muhasip, iktisat murakıbbı, hesap uzmanı isimleriyle anılmaktadır. Türkiye’de ise bu konumlara karşılık gelen denetçiler, ruhsat almış Yeminli Mali Müşavir (YMM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanını taşıyan ve KGK tarafından yetki verilen kişilerdir. Bağımsız denetçiler işletme yönetimi ile işletme ilgilileri arasında bir nevi köprü görevi üstlendiklerinden toplumda çok önemli bir yere sahiptirler. Bağımsız denetçilerin en önemli görevi işletmelerin mali tablolarını denetlemektir.¹³

2.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHİ GELİŞİM SÜRECİ

Tarihi gelişim sürecinde öncelikle Dünya’daki gelişim süreci sonrasında ülkemizdeki gelişim süreci incelenmiştir.

2.3.1. Bağımsız Denetimin Dünya’daki Gelişim Süreci

Tarihsel araştırmalar sonucunda denetimin kökenlerinin, M.Ö. 3000 yıllarında Ninova kentine kadar uzandığı belirlenmiştir.¹⁴ Arkeolojik bulgularda ise, eski Mezopotamya’ya hükmeden kralların, kraliyet tahıl ambarlarının sayımını yapmak ve buradaki görevlileri kontrol etmek için kâtiplerini yetkilendirdikleri görülmektedir. Ulaşılan bulgular, kamu mallarına ait hesapların ve devlet idaresindeki çalışmaların denetiminin merkezini oluşturmaktadır.¹⁵ Denetimin en eski izlerine Mısır, Roma ve Yunan uygarlıklarında da rastlanmaktadır. Buralarda elde edilen bulgular, denetimin kamu harcamalarının uygunluğunun tespiti için devlet tarafından yaptırıldığını

¹³ Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi, 3. Baskı, İstanbul: Alfa Basım Yayım, 2000, s. 31-32.

¹⁴ Fehmi Bezirci ve Muhammet Karasioğlu, “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, I. Uluslararası Denetim Standartları Konferansı, Konya: Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 14-17 Mayıs 2009, s. 573.

¹⁵ Agm., s.573.

göstermektedir. Geçmişi çok eskilere dayanmasına rağmen denetimin ticari hayata yayılması çok da eski değildir. Nitekim sanayi devrimine gelinceye kadar ticaret alanında denetimin varlığı oldukça sınırlı kalmıştır. Bu devrime kadar denetim ağırlıklı olarak devlete kurumlarına yapılırken, bu devrimle birlikte (18. yüzyılın sonları) denetim, ticari alanlara da yapılmaya başlanmıştır.¹⁶

Denetçi deyimini ilk olarak 1289 Yılı'nda kullanılmaya başlanmakla beraber muhasebe denetçilerinin ilk örgütü 1581'de Venedik'te kurulmuş ve meslek İngiltere'de 19. Yüzyıl'ın başlarından itibaren çok büyük önem kazanmıştır.¹⁷

1880 yılında beş yerel muhasebe topluluğunun bir araya gelmesiyle İngiltere ve Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsünün kurulduğu görülmektedir. Daha sonra sanayi devriminin etkisiyle 1900 yılında çıkarılan bir yasa ile sınırlı sorumlu şirketlere denetim zorunluluğu getirilmiş ve böylece İngiltere, kamu muhasebeciliği mesleğinin ve yeminli mali müşavirlerin ilk defa ortaya çıktığı ülke olmuştur. Bu dönemdeki muhasebe meslek mensuplarının yaptıkları faaliyetler, denetim hizmetleri, aynı zamanda vergi danışmanlığı, mali danışmanlık ve yönetim danışmanlığıdır.¹⁸ Bu döneme kadar sadece ortaklarına hesap veren ticari işletmeler artık kredi kurumlarına da hesap vermeye başlamıştır. Bu durum 1920'lere kadar devam etmiştir.¹⁹

1920'ler ile 1960'lar arasındaki süreçte, İngiltere'de başlayan bağımsız denetimdeki gelişmeler, ABD'ye doğru kaymaya başlamıştır. Bu dönemde, günümüzdeki küresel şirketlerin ve finansal piyasaların temelleri atılmış, şirketlerin büyümesinde sermayenin ve yöneticilikte profesyonelliğin önemi artmış ve kurumsal yatırımcılar ortaya çıkmıştır. Böylece işletmelerin hesap verdiği işletmeyle ilgilenen çıkar gruplarına, ortaklar ve finans kuruluşlarıyla birlikte yatırımcılar da katılmıştır.²⁰ Denetim alanında ABD'de de hızlı gelişmeler olmuş ve 1934 yılında Sermaye Piyasası Kanunu yürürlüğe girerek, halka açık şirketlere denetimden geçen finansal tablolarını periyodik olarak yayınlama zorunluluğu getirmiş ve bağımsız denetim yasalaştırılmıştır. Bundan iki yıl sonra Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA)'nın

¹⁶ *Denetimin Gelişimi*,

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/3%20denetimin%20gelisimi.pdf>, 10.02.2015

¹⁷ Şaban Uzay, Ahmet Tanç ve Mehmet Erciyes, "Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1", Mali Çözüm Dergisi, Sayı 95, 2009, s. 128.

¹⁸ Peyami Çarıkçıoğlu, "Türkiye'de Muhasebe Denetiminin Gelişimi", I. Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu, İstanbul: İSMMMO Yayınları, 6-8 Nisan 1995, s. 19.

¹⁹ Ebru Esendemir, "Finansal Bilginin Güvenilirliği İle İlgili Bağımsız Denetimin Amacı Ve Bağımsız Denetim Süreci İle İlgili Son Gelişmeler", Journal of Yasar University, Cilt 6., Sayı 23., 2011, s.3893.

²⁰ Agm. s. 3893.

“Mali Tabloların Bağımsız Kamu Muhasebecilerince incelenmesi” adlı komitesi çalışmaya başlamıştır.²¹

Bu gelişmeler 1960’lar ve 1990’lar arasındaki dönemde ABD’yi denetimle ilgili çalışmaların merkezi haline getirmiştir. Çok uluslu işletmeler sayıca artmış, büyük işletmeler gelişmiş ve vergilendirmenin önemi artmıştır. Ticari işletmelerin çıkar grupları arasına ortaklar, finans kuruluşları ve yatırımcıların yanı sıra müşteriler, tedarikçiler ve toplumun geneli de katılmıştır.²²

1990’lardan günümüze kadar olan sürece bakıldığında, gerek denetimle gerek denetçilikle ilgili gelişmelerin, ABD’yi aşarak dünya çapında yaygınlaştığı görülmektedir. Günümüzde, Batı ekonomilerinde çokuluslu işletmeler ve denetim kuruluşları sayıca artmıştır. Teknolojik gelişmeler, işletme çevresini etkilemekte, kurumsal yönetim ile ilgili yasal düzenlemeler ve sosyal sorumluluk ile ilgili toplumsal baskı gün geçtikçe artmaktadır. Günümüzde, işletmelere ait finansal ve finansal olmayan bilgilerin, borç ilişkileri açısından güvenilirliğinin tespit edilmesi, kurumsal hilelerin araştırılması, kurumsal yönetimin korunmasına yardım edilmesi, düzenleyici kurumlara bilgi verilmesi, denetim amaçları arasında yer almaktadır.²³

²¹ Şaban Uzay, Ahmet Tanç ve Mehmet Erciyes, agm, s. 128.

²² Ebru Esendemir, agm, s. 3893.

²³ Agm, s. 3893.

Tablo 2.1. Denetimin Tarihsel Gelişimi

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

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

2.3.2. Bağımsız Denetimin Türkiye'deki Gelişim Süreci

Türkiye'de bağımsız denetçilik mesleği ile ilgili olarak ilk kez Maliye Bakanlığı tarafından 1947 yılında Vergi Usul Kanunu (VUK) tasarısında "Mali Müşavirler ve Mükellef Yardımcılar" başlığıyla bir düzenleme yapılmıştır. Ancak, 1949 yılında VUK'nun görüşülmesi esnasında bu bölüm tasarıdan çıkartılmıştır. 1958 yılında Maliye Bakanlığı tarafından "Serbest Hesap Mütahassıslığı Kanun Tasarısı" adı ile bir yasa tasarısı hazırlanmış, lakin tasarı mecliste görüşülmemiştir. 1963 yılında Maliye Bakanlığı'nca "Serbest Mali Müşavirlik Kanun Tasarısı" adı ile bir yasa tasarısı hazırlanmıştır. Serbest ve Yeminli Mali Müşavir ayrımı ilk kez bu tasarıda yapılmıştır. 1966 yılında Maliye Bakanlığı, 1963 yılında hazırladığı tasarının ana ilkelerine bağlı kalarak "Serbest Müşavirlik Kanun Tasarısı" nı hazırlamıştır. Ancak, bu tasarı da yasallaşmamıştır. Bu arada 1957 yılında, Türkiye Muhasebe Kongresi'nin ilki

toplanmıştır. Bu ve bundan sonraki kongrelerde ve birçok seminerde mesleğin düzenlenmesi ile ilgili konular ve ilgili yasa tasarıları hep tartışılmıştır. 1983 yılında hazırlanan “Yeminli Mali Müşavirlik – Muhasebecilik Kanun Tasarısı” ve 1985 yılında “Yeminli Mali Müşavirlik” adı altında VUK’nun 141. maddesine ek bir madde koyularak mesleğin yasalaşmasına dair yapılan çalışmalardan da bir sonuç alınamamıştır.²⁴

1970’li yıllara gelindiğinde dış kredi imkânlarından faydalanmak isteyen Türk şirketlerinin, muhasebe denetimi zorunluluğu ile karşılaşmaları aynı zamanda Türkiye’ye yabancı sermaye girişinin hızlanmasıyla yabancı şirketlerin muhasebe denetimi talep etmeleriyle Türkiye’de muhasebe denetimi konusundaki ilk adım atılmıştır. 1971-72 yıllarında, Burhan Karaçam, Alp Bayülken, Cevdet Suner ve Turhan Yetkin Arthur Andersen firmasının Londra ofisinde çalışmaya başlamışlar ve ileride İstanbul’da kurulacak olan ofisin ilk elemanlarını oluşturmuşlardır. Türkiye’de Arthur Andersen firması 1975 yılında, Arthur Young firması 1983 yılında İstanbul’da ofis açmıştır. 1982 yılında ise, uluslararası “Coopers and Lybrand” firması ile Güven Muhasebe ve Vergi Müşavirliği Bürosu’nun ortaklık kurarak, “Güven ve Coopers and Lybrand A.Ş.” kurulmuştur.²⁵

Türkiye’de bağımsız dış denetimin zorunlu hale gelmesi 1987 yılında bankaların denetimi kararıyla ve daha sonra sermaye piyasasına getirilen kurullarla birlikte olmuştur. Bununla beraber Merkez Bankası, bağımsız denetim kurumlarınca yapılacak olan, bankaların denetim esaslarının yer aldığı bağımsız denetim hakkında tebliğ yayınlamıştır.²⁶ 1987 yılında getirilen düzenlemeler sonucunda, yetki almış bağımsız denetim şirketlerinden 8’i uluslararası denetim şirketi ve 27’si ulusal denetim şirketi olmak üzere toplam 35 denetim şirketi bulunmaktadır.²⁷

Ülkemizde, şirket denetiminin ilke ve kuralları ilk kez 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulan Sermaye Piyasası Kurulu’nun 1988 yılında yayınladığı tebliğler sayesinde yasal bir statüye kavuşmuş ancak SPK’ya tabi olmayan

²⁴ Peyami Çarıkçıoğlu, agm, s. 20.

²⁵ Şaban Uzay, Ahmet Tanç ve Mehmet Erciyes, agm, s. 128.

²⁶ Başak Ataman Akgül, Türk Denetim Kurumları, 1. Baskı, Ankara: Türkmen Kitabevi, 2000, s.5.

²⁷ Şaban Uzay, Ahmet Tanç ve Mehmet Erciyes, agm, s. 128.

şirketlerin denetimi yasal olarak düzenlenmemiştir.²⁸ Bu süreçte tescil edilen 19 ulusal ve yabancı kökenli şirket bir araya gelerek Bağımsız Denetim Derneği'ni kurmuşlardır.²⁹ Günümüzde de faaliyetlerini sürdüren ve denetim mesleğiyle ilgili konuların ele alındığı en geniş platform olan derneğin amaçları Bağımsız Denetim Derneği Ana Tüzüğünde;

“Üyelerini bir araya getirerek aralarında mesleki ilişkileri güçlendirmek, mesleki Uygulamada denetim ve muhasebe ilkelerinin, esaslarının ve standartlarının oluşmasına, gelişmesine ve devamına katkıda bulunmak, üyelerinin mesleki yararlarını ve bağımsızlıklarını korumak için her türlü önlemi almak, Ulusal ve Uluslararası alanda mesleki gelişmeleri izlemek ve bu gelişmeler hakkında bilgi vererek, eğitim çalışmaları yaparak üyelerinin mesleki ilerlemelerine yardımcı olmak, mesleğin nitelikli elemanlar tarafından yürütülmesini sağlayacak çalışmaları organize etmek, bu nitelikteki çalışmalara katkıda bulunmak, bağımsız denetim mesleğinin niteliğini yükseltmesi için teoriyi ve pratiği geliştiren çalışmalar yapmak, meslekle ilgili Kamu ve özel kuruluşları nezdinde üyelerini temsil etmek, ekonomik kalkınmanın sağlığı ve başarısı için zorunlu olan bağımsız denetim faaliyetlerini ülke yararına etkin kılmaktır” şeklinde ifade edilmiştir.³⁰

Yine SPK tarafından 1996 yılında yayınlanan Seri X, 16 ve 2006 yılında yayınlanan Seri X, 22 numaralı tebliğler ile bağımsız denetim ve bağımsız denetim standartlarına ilişkin düzenlemeler yapılmış ve bağımsız denetim yetkisi Sermaye Piyasası Kurulu tarafından bağımsız denetim şirketlerine verilmiştir.³¹

Görüldüğü gibi 1950 ile 1989 arasında geçen dönemde Muhasebe Meslek Kanunu'nun yasalaşmasına kadar çok fazla etkin olmayan ve yapılan işin niteliği belirlenmemiş bir meslek faaliyeti söz konusudur.³² Ülkemizde muhasebe ve bağımsız denetim alanında yaşanan en önemli gelişme 3568 Sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” nun 01.06.1989 tarihinde kabul edilip 13.06.1989 tarihinde yayınlanması ve onu izleyen yönetmelikler ve tebliğlerin kabul edilmesidir.³³

Bu yasa ile birlikte kurulan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) Türkiye’de serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) ve yeminli mali müşavir (YMM) ’lerin en önemli meslek örgütüdür. Birlik, 1989 yılından bu yana çıkardığı yönetmeliklerle, oluşturduğu

²⁸ Ferruh Çömlekçi ve diğ., Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, 1. Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 1585, 2004, s.10.

²⁹ Masum Türker, “Türkiye’de Muhasebe Denetim Faaliyetlerinin Gelişimi”, Dayanışma Dergisi, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Dergisi, Sayı 89. 2006, s.6.

³⁰ Bağımsız Denetim Derneği, Ana Tüzük Madde 2., www.bdd.org.tr, 04.03.2016

³¹ Yahya Arıkan, “Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 101., 2010, s.7-8.

³² Fatih Coşkun Ertaş, Muhasebe Organizasyonu, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2007, s.136.

³³ Başak Ataman Akgül, age, s.5.

komitelerle, düzenlediği kongrelerle mesleğin Türkiye’de gelişimine büyük katkılar sağlamıştır.³⁴

TÜRMOB’un bağımsız denetime yaptığı en büyük katkılardan biri 1994 yılında ulusal muhasebe ve denetim standartlarını yayınlamak üzere Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’nu (TMUDESK) ve 1999 yılında denetim standartlarını yayınlama yetkisini verdiği Türkiye Denetim Standartları Kurulu’nu (TUDESK) kurmasıdır.

Son yıllarda ülkemizde bağımsız denetim alanında yaşanan en önemli gelişme ise şüphesiz; 660 sayılı KHK ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun (KGK), Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartlarının yayınlanması ve uygulanması ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerini denetleyerek kamu gözetimi yapması amacıyla kurulmasıdır.

Bağımsız denetimle alakalı gelişme ve düzenlemeler izleyen bölümlerde daha ayrıntılı olarak incelenecektir.

2.4. BAĞIMSIZ DENETİM SKANDALLARI

Muhasebe ve denetim alanındaki skandallar, finansal tablolarda yer alan bilgilerin güvenilir, anlaşılabilir, karşılaştırabilir olmaktan uzak olmasından dolayı ihtiyaca cevap verememesi durumunda ortaya çıkan skandallar olarak ifade edilebilir.³⁵

21. Yüzyılın başlarında ilk olarak ABD’de ve sonra Avrupa’da ortaya çıkan muhasebe ve denetim skandalları denetimin güvenilir olma özelliğine zarar vererek, yaşanan değişimleri zorunlu kılmışlardır. Yaşanan skandallar sonucunda işletmelerin muhasebe sistemleri ve denetim mekanizmaları aynı zamanda denetçilerin görev, sorumluluk ve yetkileri sorgulanmaya başlanmasıyla değişimler ve düzenlemeler de başlamıştır. Bu değişimler ve düzenlemeler hem denetim firmalarına hem de denetçilere yöneliktir ve ortak ve tek amaçları denetimin güvenilirlik özelliğini pekiştirmektir.³⁶

Böyle bir değişimin zorunlu hale gelmesinde hileli finansal raporlama, varlıkların suiistimali ve ahlaki olmayan davranışlar etkili olmuştur. Bu nedenlerden dolayı bireyler ve işletmeler arasındaki sorunlar artmış dolayısıyla adliyelerdeki ticari

³⁴ Şaban Uzun, Ahmet Tanç ve Mehmet Erciyes, agm, s. 136- 137.

³⁵ Metin Atmaca, “Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 14., Sayı 1., 2012, s. 192.

³⁶ Bilge Leyli Elitaş, “Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi Ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 55., 2012, s.155.

dava sayısı artmış, çalışan hilelerinin önlenmesi giderek zorlaşmış, işletme iflasları ve avukatların mahkemelerde bilirkişi ihtiyaçları da artmıştır.³⁷

Bu problemlerin tamamen denetimden kaynaklandığını söylemek doğru değildir. Bu skandalların yaşanmasında, denetimin kendi içerisindeki problemler kadar denetim yapan şirketlerin ve bu denetimi yapan denetçilerin payının olduğu yadsınamaz bir gerçektir.³⁸

2.4.1. Dünyada Denetim Alanında Yaşanan Skandallar

Çalışmamızın bu kısmında, Dünyada 2000’li yıllardan sonra meydana gelen denetim skandallarının bazılarına değinilecektir.

Enron Skandalı: Dünya’da meydana gelen muhasebe skandalları deyince birçok kişinin aklına ilk Enron skandalının gelmesinin sebebi o güne kadar yaşanmamış bir iflas skandalının meydana gelmiş olmasıdır. Enron 1985 yılında birkaç şirketin birleşmesi ile kurularak çok kısa bir zamanda ABD’nin en büyük enerji ve gaz dağıtıcı şirketi olmuştur. 2000 yılına gelindiğinde Enron büyük bir başarıya imza atarak ABD’nin en büyük 500 şirketi sıralamasında 7. sıraya yükselmiş ve gelirleri 100 milyar doları aşan şirket Dünya’nın en büyük enerji ticareti yapan firması olmuştur.³⁹ Enron şirketi hızlı yükselişinin ardından, iki yıl gibi kısa bir sürede iflas etmiştir. Şirketin batışı yolundaki en önemli etken, şirketin risklerini ve zararlarını başka şirketler aracılığıyla gizleyerek bilanço dışına çıkarması olmuştur. Esasen şirket zarar ettiği halde yapılan muhasebe hileleriyle kar ediyormuş gibi gösterilerek hisse senetleri üzerinde spekülasyon yapılmıştır. Böylece Enron hem karlı bir şirket gibi gösterilmiş hem de hisse senetleri spekülatif bir şekilde yükselmiştir. Ancak bu yükseliş şirketin, Ekim 2001’de zarar ettiğini ilan etmesi ile sona ermiştir. Geçmişe yönelik muhasebe kayıtlarını düzelterek açıklamasıyla birlikte başlayan süreç, Aralık 2001’de şirketin iflas etmesiyle sonuçlanmıştır. 2001 yılı başında 80 dolar olan hisse senetleri Şubat 2002 sonunda 0,20 dolara inmiş, bu düşüş nedeniyle paralarını Enron hisse senetlerine yatıran yatırımcılar

³⁷ Agm, s. 155.

³⁸ Sedat Erdoğan, “Finansal Skandalların Bağımsız Denetim Boyutu”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 128., 2015, s.17.

³⁹ Cahit Odabaşı ve Hasan Ergen, “Bağımsız Denetimde Kamu Gözetimi ve Skandallar”. *Muhasebe ve Denetim Dünyası e- dergi*. 2016, http://www.kgkuzder.org.tr/upload/files/Bagimsiz_Denetimde_Kamu_gozetimi_ve_Skandallar.pdf (11.02.16), s.2.

ve şirket çalışanları büyük bir zarara uğramışlardır.⁴⁰

Bu iflasın en büyük nedenlerinden biri de Enron'un denetimini aynı zamanda danışmanlığını yapan Arthur Andersen denetim firmasının yapılan usulsüzlüklere kayıtsız kalması olmuştur. Daha sonra yapılan incelemelerde firmanın belgeleri imha ettiği ortaya çıkmış ve ağır ithamlara maruz kalmıştır.

ABD'de Enron Skandalı sonrasında oluşan güvensizlik ortamından çıkabilmek için Sarbanes-Oxley Kanunu çıkartılarak tekrar yaşanabilecek bu tür muhasebe ve şirket skandallarından kamuoyunun en az zararla çıkmasını sağlayabilecek düzenlemeler getirilmiş ve denetim firmalarının ve denetçilerin de denetimini sağlamak amacıyla Amerikan Kamu Gözetim Kurumu (PCAOB) kurulmuştur.⁴¹

Worldcom Skandalı: Telekomünikasyon sektöründe faaliyet gösteren bir şirket olan Worldcom Şirketi, muhasebe işlemlerinde masraf kalemlerini varlık hesaplarına kaydederek hileler yapmıştır. Bu şekilde şirket gelirlerini 3.8 milyar dolar fazla göstermiştir. Hat maliyetlerine ilişkin tutarları sistematik biçimde varlık hesaplarına kaydedilmesiyle şirketin vergi öncesi karı abartılı bir biçimde finansal tablolarında yer almıştır. Bu gelişmelere rağmen Enron'un da denetim firması olan, Worldcom'un denetim firması Arthur Andersen, şirketin denetim raporlarında şirket/denetçi arasında önemli bir görüş ayrılığı oluşturacak bir durumun olmadığını belirtmiştir.⁴²

Xerox Skandalı: Yazıcı ve fotokopi makineleri üretimi yapan şirketin 2001 yılına ait finansal tablolarının ABD Sermaye Piyasası Kurulu tarafından denetiminin yapılması sonucunda muhasebe kayıtlarında büyük tutarlarda hileler tespit edilmiş ve şirketin usulsüz olarak gelirlerini 6 milyar dolar fazla gösterdiği ortaya çıkarılmıştır.⁴³

Parmalat Skandalı: Parmalat faaliyetine 1961 yılında süt üretimiyle başlamış, zamanla peynir, tereyağı, yoğurt, meyve suyu, sebze çorbaları, pasta, bisküvi vs. üreterek ürün çeşitliliğini artırmıştır. Kısa sürede İtalya'nın en büyük şirketleri arasına girmeyi başarmıştır. 2003 yılı sonunda, İtalya tarihinin en büyük skandallarından birine imza atmıştır. Skandal, Bank Of America'nın 500 milyon € tutarındaki bono ödemesini geri çevirmesi ile ortaya çıkmıştır. Şirketin bilançolarında 4.2 milyar € nakit para gözükmemesine rağmen, 8 Aralık'ta vadesi gelen 150 milyon Euro'luk tahvili banka ve

⁴⁰ Agm, s.2.

⁴¹ Metin Atmaca, agm, s. 193.

⁴² Agm, s.193.

⁴³ Agm, s.193- 194.

hükümet kredileriyle ödeyebilince tüm şüpheleri üstüne çekmiştir. Bunun üzerine başlatılan incelemeler neticesinde, yaklaşık 4 milyar € tutarındaki paranın Parmalat Şirketi'nin iştiraki olan ve Cayman Adalarında bulunan Bonlet Finans Şirketi hesaplarında olduğu anlaşılmıştır. Ancak Cayman Adalarındaki iştirakinin hesabında olması gereken böyle bir paranın olmadığı ve şirket hesaplarının 8 milyar € şişirildiği görülmüştür.⁴⁴

Ahold Skandalı: 2000 yılından itibaren Asya, Batı Avrupa, Latin Amerika, Portekiz ve Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere birçok ülkede zincir oluşturan Royal Ahold, Hollanda merkezli ve dünyanın en büyük 3. çokuluslu perakende yiyecek şirketi iken bir anda Avrupa'nın Enron'u olarak adlandırılmaya başlanmıştır. Bunun sebebi 2003 yılında şirketin bağımsız denetçisinin, şirketin muhasebe kayıtlarındaki usulsüzlükler nedeniyle 2002 yılında yapılan mali denetimden şüphelenmesidir. Ahold'un çeşitli ülkelerde hızlı gelişimi, kültür farklılıklarından kaynaklanan sorunlara, farklı kanun ve düzenlemelere uyum sağlamada problemlere yol açmış ve bu durum şirketin muhasebe kayıtlarında hile yapmasına neden olmuştur. 2001 ve 2002 yılı için yapılan incelemelerde şirketin ilan ettiği kar rakamının olması gerekenden 500 milyon \$ fazla olduğu tespit edilmiştir. Bu tespit sonucunda şirketin hisse senedi fiyatı bir günde %63 değer kaybetmiştir.⁴⁵

Kanebo Skandalı: 1887 yılında Japonya'da kurulan ve kozmetik alanında faaliyette bulunan şirket kısa sürede büyüyerek Dünya'nın en büyük kozmetik şirketlerinden biri haline gelmiştir. 2006 yılında yapılan incelemeler sonucunda şirketin son beş yıl içerisinde kazancını 1.37 milyar dolar fazla gösterdiği, şirketin 80 milyarlık borcu olmasına rağmen 2002 yılında denetçi firmanın, şirketin varlıklarını 7.9 milyar dolar olarak göstererek şişirilmiş kazanç beyan etmesine sessiz kaldığı anlaşılmıştır.⁴⁶

2000'li yılların başında dünyada yaşanan bu skandalların hepsinde denetim firmaları müşterilerini kaybetmemek adına yapılan usulsüzlüklere göz yumarak, toplumun çıkarlarını hiçe saymış ve yatırımcıların milyonlarını kaybetmelerine sebep olmuşlardır. Yaşananlar şirketlerin denetim firmaları tarafından denetiminin yeterli olmadığını göstermiş ve muhasebe ve raporlama sürecine olan güveni sarsmıştır. Bu

⁴⁴ Cahit Odabaşı ve Hasan Ergen, agm, s. 4

⁴⁵ Serpil Senal, "Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma", Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011, s. 91.

⁴⁶ Cahit Odabaşı ve Hasan Ergen, agm, s.6.

durum, ülkeleri finansal tabloların hazırlanışı ve denetimi açısından daha sıkı tedbirler almaya yönelmiştir. Bunun en somut örneği muhasebe ve denetim üzerindeki kontrollerin sıkılaştırılması ve bu alanda Kamu Gözetimi Sistemlerinin kurulmasıdır. Bu sistem ilk olarak Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası diğer adıyla Sarbanes-Oxley Kanunu ile Amerika Birleşik Devletleri'nde kurulmuştur. Bu yasa ABD'deki borsalarda işlem gören halka açık şirketlerin tamamını kapsayacak şekilde 2002 yılında yürürlüğe girmiştir. Kanun şirket yöneticileri başta olmak üzere tüm çıkar gruplarını ve bağımsız denetçileri birebir ilgilendirecek ağır cezai yaptırımlar getirerek denetim sektörünü yeniden yapılandırması tüm şirketleri finansal raporlamaya yönelik iç kontrollerinin iyileştirilmesi için kapsamlı projeler yapmaya itmiştir.⁴⁷

ABD'de meydana gelen bu gelişmeler sonucunda Avrupa Birliği tarafından bu konuya ilişkin düzenleme Revize 8 nolu direktif ile yapılmıştır. Bu direktif ile üye ülkelerde denetim alanında kalite güvence ve kamu gözetim sisteminin oluşturulması öngörülmüştür. Direktif uyarınca, AB üyesi ülkelerde bağımsız denetim faaliyetlerinin gözetimini yapacak kamu otoriteleri oluşturulmuştur.⁴⁸

2.4.2. Türkiye'de Denetim Alanında Yaşanan Skandallar

Amerika ve Avrupa Birliği ülkelerinde yaşanan muhasebe skandallarına adı karışan firmaların ülkemizde de ortaklıklarının bulunması ve ülkemizde yaşanan banka iflasları yatırımcıların denetçiler tarafından açıklanan görüşlere olan güvenin kaybolmasına neden olmuştur.⁴⁹

İmar Bankası, 1984 yılında Uzan Grubu tarafından satın alınmıştır. Banka 20 Haziran 1994 tarihinde 3182 sayılı Kanun'un 64. Maddesi uyarınca neredeyse tüm kredilerin Uzan Grubu tarafından kullanılması, böylece bankacılık işlevlerinden uzaklaşmış olması, kârlılığın düşmesi, nakit sıkışıklığı ve gelir-gider dengesinin bozulmuş olması gibi nedenlerden ötürü gözetime alınmıştır.⁵⁰

⁴⁷ Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Bağımsız Denetçilik Belge Teslim Töreni, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanı Sayın Seyit Ahmet Baş'ın Konuşması, 2013, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/konusmametni18eyll.pdf> (11.02.16), s.2- 3.

⁴⁸ Agm, s. 3.

⁴⁹ Serpil Senal, age, s. 93

⁵⁰ Sedat Şevkin, "Vergi Matrahını Etkileyen Muhasebe Hileleri ve Denetimi", Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011, s.95.

İmar Bankası'nda yaşanan skandal başta bankacılık sektörü olmak üzere ekonomik hayatta geniş yankılar uyandırmıştır.

3 Temmuz 2003 tarihinde İmar Bankası'nın bankacılık işlemleri yapma ve mevduat kabul etme izni kaldırılmış ve bankanın yönetim ve denetimi Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF)'na devredilmiştir. Banka'nın mevcut bilanço verileri göz önüne alınarak, mutabakat çalışmalarının iki hafta içerisinde tamamlanıp mudilere yapılacak ödemelerin başlayacağı kamuoyuna duyurulmuştur. Ancak, TMSF ve BDDK'nın bankanın resmi kayıtlarına ulaşması Uzan Grubu tarafından büyük ölçüde engellenmiştir. İlk incelemeler sonucunda, işlemlerin kayıt dışı bırakıldığı veya eksik beyan edildiği ve gerçek mevduat rakamının kamu otoritelerinden gizlendiği ortaya çıkmıştır. Bu nedenle, kamuoyuna ilan edilen süreç uzamış ve mudilere yapılacak ödemeler gecikmiştir.⁵¹

İmar Bankası ile ilgili olarak tespit edilen yolsuzluklarla, ABD'de yaşanan Enron skandalı arasında büyük bir benzerlik olduğu söylenebilir. Çünkü her iki skandalda da, şirketlerin aynı zamanda ortakları olan yöneticileri tarafından mali durumu ve kazançları olduğundan daha fazla gösterilerek şirketler bu ortak-yöneticileri tarafından kendi çıkarları için kullanılmışlar ve bunları fark eden bağımsız denetçileri tarafından bu usulsüzlüklere göz yumulmuştur. Denetimi diğer şirketlere göre daha sıkı olan halka açık şirketlerin bazı giderleri, denetimi olmayan şirketlere aktararak, şirketler kârlı hale getirilerek bu şirketlerden bol kâr payları dağıtılması sağlanmış ve sermaye piyasasında hisse satışlarından büyük gelirler elde edilmiştir.⁵²

Ülkemizde ortaya çıkan bir diğer denetim skandalı ise Sökse Sinop Örme ve Konfeksiyon Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin, Turkish Menkul Değerler A.Ş. ve Çağrı Menkul Değerler A.Ş.'nin denetim firması olan Er-Genç Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.'nin bağımsız denetim faaliyetlerinde kullandığı plan ve programların SPK'nın denetim alanında yayınladığı tebliğe uygun olmadığı, etkin bir ekip çalışması, görev dağılımı ve gözetimin sağlanamadığı, çalışmalarını kanıtlayacak belge ve kayıt düzeninin olmadığı ve gerekli denetim teknikleri kullanılarak yeterli miktarda denetim kanıtı toplamadığının anlaşılması üzerine Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetlemeye

⁵¹ Ahmet Bayraktar, "Türkiye'de Muhasebe Hileleri Tarihi", Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, s. 68.

⁵² Age, s. 70- 71.

Yetkili Kuruluşlar Listesinden çıkarılmasına karar verilmiştir.⁵³

1999 yılına gelindiğinde mali yapıları bozulduğu gerekçesiyle el konularak TMSF'ye devredilen Esbank, Egebank, Yurtbank, Yaşarbank ve Sümerbank için bağımsız denetim firmaları tarafından finansal durumlarının iyi olduğu belirtilerek yatırımcılar üzerinde olumlu bir izlenim bırakıldığı ortaya çıkmıştır. Daha önce İmpexbank, Marmarabank ve Turkinvest, arkasından da Türkbank'ın bağımsız denetim raporlarında verilen yanıltıcı görüş sonucunda yaşanan skandallara rağmen köklü tedbirler alınmaması, aynı durumun bu beş bankada da yaşanmasına sebep olmuştur. Bu bankalar için, Mart 1999'da "önemsiz bir iki kayıt" dışında iyi durumda olduklarını gösteren raporları veren Grant Thornton Ergin YMM, HLB Saygın YMM ve Deloitte & Tousse DRT YMM isimli denetim firmalarının olumlu görüş verdikleri denetim raporlarının gerçeği yansıtmadığı anlaşılmıştır. Olayın bir başka boyutu da daha önce Türkbank'a da TMSF'ye devrinden önce olumlu görüş bildirilen raporu veren Grant Thornton Ergin YMM'nin, bu kez de Yaşarbank, Esbank ve Egebank'a "temiz" raporlarını vermesi, gelişmeleri değerlendiren uzmanlar tarafından olayın skandal olarak nitelendirilmesine sebep olmuştur.⁵⁴ Sonuç olarak, "Ergin Uluslararası Denetim" olan adını, denetlediği bankaların dördü 22 Aralık 1999'da fona alınınca 'Engin SMMM A.Ş.' diye değiştirmek zorunda kalan denetim şirketinin "olumlu" rapor verdiği altı banka batmıştır. Bu şirketi altı banka ile KPMG Cevdet Suner YMM A.Ş., üç bankayla DRT YMM A.Ş. izlemiştir. BDDK, Ergin Uluslararası Denetim ile Engin SMMM'nin denetim yetkisini kaldırırken, DRT ile KPMG'yi uyarmıştır.⁵⁵

2.5. BAĞIMSIZ DENETİMİN GEREKLİLİĞİ VE ÖNEMİ

Toplumunu oluşturan kişi veya kuruluşlar, çeşitli nedenlerden dolayı işletmelerle yakından ilgilenmektedirler. "İşletme ilgilileri" adını verebileceğimiz çeşitli çıkar grupları kendi çıkarlarını gözeterek, işletme ile ilgili olarak çeşitli kararlar almak durumundadırlar. Bu nedenle karar alabilmek için işletmelerden elde edilen bilgilerin güvenilir olması gerekir. Bu bilgileri sağlamak işletme yönetiminin en önemli görevlerinden biridir. Ancak bu bilgilerin, muhasebe işlemlerinin çokluğu ve

⁵³ Serpil Senal, age, s.94- 95.

⁵⁴ Denetim Skandalı, *Milliyet Gazetesi*, 20.03.2000, <http://www.milliyet.com.tr/2000/03/20/ekonomi/eko02.html> (09.03.2016).

⁵⁵ Ahmet Kıvanç ve Ergün Aksoy, "Denetleyene de Dava", *Radikal Gazetesi*, 21.08.2003, <http://www.radikal.com.tr/radikal.aspx?articleid=680552&atyp=haberyazdir> (15.03.2016).

karmaşıklığı, çoğu işletme ilgisinin işletmeden uzak olması ve bilgiyi sağlayanların eğilimleri nedeniyle güvenilir olmama ihtimali vardır.⁵⁶ (Bozkurt, 2000: 19-20). Bu nedenle finansal bilgilerden yararlanacak ve bu doğrultuda önemli kararlar alacak olan işletme ilgilileri, bilgilerin güvenilirliğinin araştırılmasını isterler.

İşletmeler tarafından ilan edilen bilgilerin güvenilir olup olmadığının tespit edilmesinde başvurulan en iyi yöntem bu bilgilerin bağımsız bir kişi tarafından denetlenerek doğruluğunun kanıtlanmasıdır. Doğruluğu ve tarafsızlığı kanıtlanmış bilgi karar verme aşamasında güvenilir bilgi olarak kabul edilir.

Finansal bilgilerin güvenilirliğinin test edilmesinde kullanılan bağımsız denetimin yapılmasını aşağıdaki nedenler gerekli hale getirmiştir:⁵⁷

1. **Çıkar çatışmaları:** İşletmelerin finansal tablolarına ihtiyaç duyan işletme ilgilileri, işletme yöneticilerinin oluşturduğu finansal tabloların yöneticilerin kendi çıkarlarına uygun olacak şekilde düzenledikleri konusunda endişe duyarlar. Bu nedenle, çıkar grupları (işletme ilgilileri) bağımsız denetçilerden finansal tablolarda yer alan bilgilerin, hiçbir kişi veya grubun çıkarlarını koruma yönünde oluşturulmadığının güvencesini vermelerini beklerler.
2. **Önemlilik:** İşletmeler tarafından kamuoyuyla paylaşılan finansal tablolar, yatırım yapma, kredi verme gibi birçok kararın alınmasında en önemli bilgi kaynaklarından biri olduğundan çıkar grupları kararlarını etkileyebilecek tüm bilgilerin finansal tablolarda eksiksiz bir şekilde bulunmasını isterler. Ayrıca bu bilgiler kullanılarak verilen kararlar, ekonomik, sosyal ve daha birçok önemli sonuç doğuracağından bağımsız denetçilerden, finansal tabloların mevzuata uygun olduğunun ve gerektiğinde tatmin edici açıklamaların yapılabileceğinin güvencesinin verilmesi beklenmektedir.
3. **Karmaşıklık:** Muhasebeye kaydedilmesi gereken bilgilerin gün geçtikçe çeşitlenmesiyle finansal tabloları hazırlayanların, denetçilerin ve finansal bilgi kullanıcılarının işi daha da zorlaştığından, yanlış yorumlama sonucunda ve yanlış karar verme riski de artmıştır. Bu karmaşıklıktan dolayı bilgi kullanıcılarının finansal tabloların güvenilirliği konusunda bağımsız denetçilerin görüşlerine güvenmekten başka çareleri yoktur.

⁵⁶ Nejat Bozkurt, age, s.19-20.

⁵⁷ Graham Cosserat ve Rodda Neil, Modern Auditing, 3. Baskı, United Kingdom: Wiley, 2009, s.42-44.

4. **Uzaklık:** Finansal tabloları oluşturan muhasebe kayıtlarını, az sayıda kullanıcı görme imkânına sahiptir. Uzaktan dolayı finansal bilgi kullanıcılarının bu kayıtlara ulaşamamaları, bazı bilgi kullanıcılarının bu kayıtları görme fırsatını bulmaları bile tabloları incelemenin zaman alıcı ve yüksek maliyetli olması finansal tabloların güvenilirliği ile ilgili bir karara varmaları engellenmektedir. Bu durumda, bilgi kullanıcıları ya finansal bilgilerin güvenilir olduğunu kabul edecekler ya da bağımsız denetçinin verdiği görüşe itibar edeceklerdir. Bu durumda ikinci seçeneğin tercih edilmesi kaçınılmazdır.

Görüldüğü gibi, bağımsız denetimin önemini arttıran başlıca sebep güvenilir bilgi sağlama işlevidir. Bağımsız denetimi, önemli kılan unsurlardan bir diğeri ise, finansal tabloların analiz edilerek oluşturulan raporların, geleceğe dair alınan kararların doğru ve yerinde olmasını sağlamasıdır. Diğer taraftan; gün geçtikçe işletmelerin büyümesini, işletme ile ilgili bilgilere ihtiyaç duyan kişi ve kurumların sayılarının artmasını, işletmeler arasındaki rekabetin kızışmasını bağımsız denetimi daha da önemli kılan nedenler arasında sayabiliriz.

2.6. BAĞIMSIZ DENETİMİN FAYDALARI

Bağımsız denetimin yapılması hem işletmeye hem işletme ilgililerine hem de devlete çeşitli faydalar sağlar.

2.6.1. Bağımsız Denetimin İşletmeye Faydaları

Bağımsız denetimin denetlenen işletmeye sağladığı faydalar şu şekilde ifade edilebilir.⁵⁸

- Bağımsız denetim finansal tablolarda yer alan bilgilere duyulan güveni artırır.
- İşletme yöneticilerinin ve çalışanlarının muhasebe kayıtlarında usulsüzlük yapma olasılıklarının azalmasına yardımcı olur.
- Denetlenmiş finansal tablolardaki bilgiler resmi kurumlara sunulan finansal rapor ve vergi beyannamelerinde yer aldıklarından, bu bildirimlerin güvenilirliği artırılmış ve böylece devlet tarafından yapılması düşünülebilecek vergi denetimlerinin yapılma olasılığı azalmış olur.
- Denetlenmiş finansal tablolar fon gereksinimi duyulan anlarda kredi bulma olanaklarının artmasını sağlar.

⁵⁸ Ersin Güredin, age, s. 25.

- Bağımsız denetim, denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarındaki usulsüzlüklerin yanı sıra maddi hataları da ortaya çıkararak ve gelir ve giderlerin doğru olarak gösterilmesini sağlar.
- Bağımsız denetim, holding gibi büyük işletmelerin politika ve direktiflerine tüm topluluk tarafından uyulup uyulmadığı konusunda bilgi verir ve güvence sağlar.
- Bağımsız denetim, işletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığını araştırır, uygunsuzluk varsa düzeltir.⁵⁹
- Bağımsız denetim, işletmenin finansal tablolarındaki kayıtlarında yapılan hata ve hileleri ortaya çıkardığı için geleceğe dair alınan kararların ve konulan hedeflerin daha doğru ve gerçekçi olmasını sağlar.
- Bağımsız denetim işletme yöneticisine, işletmede var olan yanlışlıkları, yolsuzlukları, eksiklikleri görme veya Türkiye Muhasebe Standartları'na ve diğer standartlara uyum durumunu zamanında öğrenme olanağı sağlar.⁶⁰
- İç Kontrol Sisteminin etkinliğini sağlar.⁶¹

2.6.2. Bağımsız Denetimin İşletme İlgililerine Sağladığı Faydalar

Bağımsız dış denetimin işletme ilgililerine de sağladığı faydalar vardır. Bunlar:

- Denetlenmiş finansal tablolar, bir işletme ile ilgili olan tüm finansal bilgi kullanıcılarına, o işletme hakkında tarafsız, objektif ve güvenilir bilgi verir.⁶²
- Bir işletmenin satılması, alınması ya da başka bir işletme ile birleşmesi durumlarında, alıcı ve satıcı taraflara güvenilir objektif bilgiler sağlar.⁶³
- Kamuya ilan edilen denetlenmiş finansal tablolar, işletmeye yatırım yapmayı düşünen yatırımcıları işletme ile ilgili olarak karşılaşılabilecekleri risklerden korur.⁶⁴
- Denetlenmiş finansal tablolar kredi kurumlarına kredi verip vermeme kararlarında yardımcı olur.⁶⁵

⁵⁹ Zeki Doğan ve Zeynep Hatunoğlu, “Vergi Gelirlerinin Artmasını Sağlayan Bağımsız Dış Denetimin Türkiye Açısından Önemi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 45, 1996, s.133.

⁶⁰ Melih Erdoğan, Denetim, 2. Baskı, Ankara: Özkan Matbaacılık, 2005, s.62

⁶¹ Erol Çelen, “Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 55., 2001, s.186.

⁶² Agm, s. 187.

⁶³ Ersin Güredin, age, s. 25.

⁶⁴ Erol Çelen, agm, s. 187.

- Denetimi yapılmış finansal tablolar, işletmeyle ilgilenen yatırımcıların karar vermelerinde yardımcı olurlar.⁶⁶
- Denetlenmiş finansal tablolar, işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların düzeyinin belirlenmesine yönelik bilgiler sağlayarak yardımcı olur.⁶⁷
- Denetlenmiş finansal tablolar finansal bilgi kullanıcılarına, özellikle işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere, denetlenen işletmenin karlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal yapısı hakkında güvenilir bilgiler verir.⁶⁸

2.6.3. Bağımsız Denetimin Devlete Sağladığı Faydalar

Bağımsız denetimin işletmeye ve ilgililerine faydası olduğu gibi dolayısıyla devlete de birçok faydası vardır. Bunlar:⁶⁹

- Bağımsız denetim, ülkeye bilgi üretimi ve planlama bakımından faydalı olacaktır. Sağlıklı verilere dayanılarak yapılan planlama, kamu gelir ve harcamalarının, devlet teşviklerinin, kredi ve genel ekonomik politikalarının daha gerçekçi, etkili ve verimli bir şekilde oluşturulmasını sağlayacaktır. Bağımsız denetim, vergi beyannamelerine duyulan güvenin ve vergi gelirlerinin artmasında da devlete destek olur. İşletme ortak ve yöneticilerinin vergiden kaçmak için usulsüzlük yapma olasılıklarını azaltır.
- Vergi denetim uzmanlarının finansal tabloları incelemeye zaten bağımsız denetçiler tarafından incelenip denetlendiği için daha az zaman ayıracaklardır. Böylece diğer vergi kayıp ve kaçaklarına daha çabuk müdahale edebileceklerdir.
- Denetlenmiş finansal tablolar işletmenin borçluluğu ve iflasında, vekâlet ve ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesinde adli mercilere tarafsız ve güvenilir bilgiler sağlar.⁷⁰

2.7. BAĞIMSIZ DENETİMİN AMAÇLARI

Yukarıda yer verilen bağımsız denetim tanımları incelendiğinde, bağımsız denetimin amaçları şu şekilde ifade edilebilir:

⁶⁵ Ersin Güredin, age, s. 25.

⁶⁶ Ömer Duman, Muhasebe Denetimi ve Raporlama, 1. Baskı. Ankara: Tesmer Yayınları, 2001, s.26.

⁶⁷ Ersin Güredin, age, s. 25.

⁶⁸ Age, s. 17.

⁶⁹ Erol Çelen, agm, s. 187.

⁷⁰ Ersin Güredin, age, s. 26.

- Finansal tabloların bir bütün halinde mevcut mali durumu, faaliyet sonuçlarını ve mali durumda meydana gelen değişimleri genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, doğru bir şekilde yansıtmakta olduğu konusunda bir kaniye varmak,⁷¹
- Kamuyu aydınlatmak amacıyla sermaye piyasasının açıklık ve tutarlılık içinde çalışarak gelişmesini ve sermaye piyasasına aktarılan tasarrufların verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak,
- İşletmenin, işletme ortaklarının, işletme çalışanlarının ve işletmeyle alacak-verecek ilişkisi olan kişi ve kurumların hak ve yararlarını korumak,
- Hukuki bir işlem gibi olmasa da işletme faaliyetlerinin yasalara ve mevzuata aykırı davranışlarını ortaya çıkarmak,
- Ulusal düzeyde tek düzen muhasebe sisteminin uygulanmasını sağlamak ve uluslararası muhasebe düzenlerine uyumlaştırmaya yardımcı olmak.⁷²

Denetim faaliyetlerinin sona ermesiyle denetçinin oluşturduğu raporda, işletmeyle ilgili yeni bir bilgi verilmemekte, sadece finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğu, güvenilirliği ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı konusunda görüş bildirilmektedir. Finansal tablolar şirketlerin güçlü ve zayıf yönlerini hemen ele verirler ve bu yönleri şirketlerin geleceğine yön veren en önemli unsurlardan biridir. Şirketlerin faaliyetleri finansal tablolarını, bu tablolar ise şirketin gelecekte nasıl bir yol izleyeceğini belirlemektedirler. Dolayısıyla, finansal tablolar ve şeffaf olmaları işletmeler için ne kadar önemliyse kamunun aydınlatılmasında da finansal değerlendirmeyi yapacak olan işletme ilgilileri açısından da aynı derecede öneme sahiptir.⁷³

2.8. BAĞIMSIZ DENETİMİN TÜRLERİ

Sermaye piyasası mevzuatında da olduğu gibi bağımsız denetim sürekli, sınırlı ve özel denetim olmak üzere üç gruba ayrılır.

⁷¹ Age, s. 11.

⁷² Tamer Aksoy, age, s. 82.

⁷³ Esin Okay Örerler, "Finansal Değerlendirme Açısından Finansal Tabloların Şeffaflığı", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 15, 2005, s.2.

2.8.1. Sürekli Denetim

Muhasebenin dönemsellik ilkesi gereği sınırsız olan ömrü belirli dönemlere ayrılarak, bu dönemler dikkate alınarak mali tablolar düzenlenir. Bu dönemler aylık, üç aylık, altı aylık ve yıllık olabilir. Ticaret ve vergi kanunlarına göre bu dönemler genellikle hesap dönemi adı verilen yıllık dönemlerdir. Sürekli denetim, yıllık hesap dönemine ait ve kamuya açıklanması zorunlu olan, işletmelerin dönem sonu mali tablolarının, tüm denetim teknikleri kullanılarak her yıl denetlenmesidir.⁷⁴ Bu denetimin özelliği dönem sonu gelmeden denetim sözleşmesinin yapılmasından denetim raporu sunulmasına kadar denetim işleminin yapılması dolayısıyla denetçinin yeterli kanıt toplamaya zaman bulması ve denetim alanında bir sınırlama olmaması, başka bir bakış açısıyla rakamlarda değişme olasılığının çok düşük olmasıdır. Bu denetim çalışmasında denetçinin görüş verdiği mali tabloların güvenilirlik derecesi oldukça yüksektir.⁷⁵

2.8.2. Sınırlı Denetim

İşletme ilgililerinin, piyasaların ve teknolojinin gelişmesiyle birlikte finansal bilgiye olan ihtiyaçları artmış ve kararlarını daha sık aralıklarla verme durumu ortaya çıkmıştır. Bu durum işletme ile ilgili daha kısa aralıklara ait finansal bilgilere ihtiyaç duyulmasına ve muhasebenin dönemsellik ilkesinin gereği olan yıllık dönemlerden daha kısa dönemlere ilişkin finansal tabloların yayınlanmasına sebep olmuştur. Özellikle işletmelerin hisse senetlerinin veya diğer ihraç ettiği senetlerin teşkilatlanmış borsalarda işlem görmeye başlaması, yatırımcıların işletme senetleri ile ilgili aldıkları kararlarda yıllık verileri değil de daha güncel verileri kullanma talebini doğurmuştur. Bu da finansal tabloların önceleri altı aylık ara dönemler halinde daha sonraları ise üçer aylık ara dönemler halinde açıklanmasını gerektirmiştir.⁷⁶

Buna göre, işletmelerin ara dönemlere ait mali tablolarının, sürekli denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşu tarafından finansal tablo kalemleri için büyük çoğunlukla bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak sürekli denetime uyumlu bir şekilde denetlenmesine sınırlı denetim denir.⁷⁷ Yani sınırlı denetim tek başına ayrı sözleşmeye konu olabilecek bir denetim faaliyeti değildir. Varlığı sürekli

⁷⁴ SPK, Seri X No: 16 sayılı Tebliğ m.19/I; Yönetmelik m.8/I

⁷⁵ Hasan Kaval, Muhasebe Denetimi, 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2008, s.13

⁷⁶ Hüseyin Yurdakul, "Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol ve Türkiye'deki Uygulamaları", Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005, s.12.

⁷⁷ SPK, Seri X No: 16 sayılı Tebliğ m.19/I; Yönetmelik m.8/I

denetim sözleşmesinin varlığına bağlı olan ve sürekli denetimi yapacak bağımsız denetim kuruluşu tarafından yapılabilecek bir denetimdir.⁷⁸

Bu denetimi sürekli denetimden ayıran hususlardan biri de denetim kanıtı toplamada sınırlama olduğu için kanıtlanabilir bir mali tablo hazırlanamamasıdır. Bu denetim bir ara döneme aittir ve işletmenin ekonomik durumu, karlılık ve nakit akımlarındaki gelişmeler hakkında bilgiler verir. Ancak bu bilgilerdeki rakamlar geçicidir ve değişikliğe uğrama olasılıkları çok yüksektir. Çünkü henüz envantere dayalı işlemler (stok sayımı, alacak ve borçların teyit edilmesi, amortisman işlemleri gibi) tamamlanmamıştır.⁷⁹

2.8.3. Özel Denetim

İşletmeler, süreklilik kavramı uyarınca sınırsız olan ömürlerinde tasfiye, birleşme, bölünme, devir, hisse senetlerinin veya borçlanma senetlerinin halka arzı gibi özel durumlarla karşı karşıya kalabilir. Söz konusu özel durumlarda, tarafların çıkarlarının korunması için işletmelerin mali tablolarının tüm denetim teknikleri kullanılarak özel denetime tabi tutulması gerekir.

Bu gibi durumlarda işletmelerin mali durumlarını ortaya koyabilmek için içinde en az üç döneme ait mali tabloların bulunduğu izah name ve sirküler düzenlenmektedir. Eğer ihraç tarihi ara bir döneme denk geliyorsa beş döneme ait mali tablolar bu belgeler arasında yer almalıdır. Denetçi denetimini yaparak bu izah name ve sirkülerdeki mali bilgilerin doğruluğuna güvence vermektedir, bu da diğer denetimlerden daha kapsamlı bir çalışma demektir.⁸⁰

Özel denetime tabi ortaklık ve kuruluşlar aşağıdaki gibidir:⁸¹

- Tahvil, finansman bonusu v.b. borçlanma araçlarının satışa sunulması için SPK'dan izin alan anonim ortaklıklar,
- Hisse senetleri halka arz edilen veya arz edilmiş sayılan anonim ortaklıklardan bir başka anonim ortaklıkla birleşen veya diğer bir anonim ortaklığa devrolan veya anonim ortaklıkla birleşmeye taraf olanlar ile tasfiye durumunda bulunanlar,

⁷⁸ Yasin Ulusoy, "Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 7., Sayı 2., 2005, s.276.

⁷⁹ Hasan Kaval, age, s.14.

⁸⁰ Age, s.21.

⁸¹ Mustafa Yavaşoğlu, Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2001, s.25

- Hisse senetlerini ilk kez halka arz edecek olan anonim ortaklıklar.

2.9. DENETİM STANDARTLARI

Denetim Standartları, denetim faaliyetlerinin sürdürülebilmesi açısından denetçiye asgari oranda yol gösteren bağlayıcı ilkeler ve kurallar bütünüdür. Bu ilkeler denetimin aşamalarını ve denetim sırasında yararlanılan prosedürlerin sınırlarını belirlemeye yardımcı olur. Ayrıca denetimin ne ölçüde kaliteli yapıldığının ve raporlarının kalitesinin değerlendirilmesinde kriter veya kıstas oluşturur.⁸²

Uyumlaştırma, çeşitli olan ve değişiklik gösteren farklı muhasebe uygulamalarını tek düzenliliğe götüren çalışmalardır.⁸³ Bağımsız dış denetim faaliyetlerine olan güvenin sağlanabilmesi için uyumlaştırma çalışmalarının yapılarak belli bir kalitede ve düzeyde sürdürülmesi gerekmektedir. Belirli ilkelere uymadan gerçekleştirilen bir denetim faaliyeti sonucunda hazırlanan denetim raporlarından istenilen fayda sağlanamadığı gibi aynı zamanda işletme ilgililerinin yanlış kararlar vermelerine ve dolayısıyla denetçinin sorumlu duruma düşmesine neden olabilir. Bağımsız dış denetim çalışmalarının kaliteli ve güvenilir olması ancak bazı standartların oluşturulması ve geliştirilmesiyle sağlanabilir. Oluşturulacak olan bu standartların tarafsızlığı sağlanması amacıyla, yasalarca ya da meslek kuruluşlarınca belirlenmiş ya da uygulamada genel kabul görmüş olmaları zorunludur.⁸⁴

Denetim faaliyetinin kimler tarafından ne şekilde yapılacağı ve sonuçlarının nasıl raporlanacağı kurallarını gösteren denetim standartları hakkında dünyadaki uygulamalara bakıldığında, bu konuda birçok ulusal ve uluslararası mesleki kuruluş bünyesinde çalışmalar yapıldığı görülmektedir. Yüksek denetim alanında, en önemli ilke ve kurallar bütünü olan Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) Denetim Standartlarıdır. Denetimin yürütülmesinde izlenecek usul ve uygulamaları belirlemek amacıyla yayımlanan INTOSAI Denetim Standartları, üye ülke Sayıştaylarının denetim standartlarını hazırlamasında yol gösterici bir rol oynamaktadır. Özel sektörde bağımsız denetim faaliyetleri için uluslararası alanda kabul gören ve

⁸² Baran Özveren, Avrupa Birliği'ne Yeni Üye Olan ve Aday Ülke Sayıştaylarının Ürettiği Denetim Standartlarına ve El Kitaplarına Kısa Bakış, Ankara: Sayıştay Bilgi Notları, 2004. s. 1.

⁸³ Masum Türker, "Uluslararası Denetim Standartları'na Yakınsama ve Türkiye Denetim Standartları'nın Oluşturulması", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 19, 2006, s.90.

⁸⁴ Adnan Dönmez ve Ayten Ersoy, "Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi", Bilig Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 36., Kış 2006, s.71.

denetim standartlarının belirlenmesinde dünyadaki en faal kuruluş IFAC'tır. IFAC kendi bünyesinde bulunan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu aracılığı ile "Uluslararası Denetim Standartları" nı oluşturmaktadır. ABD Sayıştay'ı tarafından "Kamu Denetim Standartları"; AICPA tarafından ise "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları" yayımlanmıştır. Avrupa Birliği ülkeleri arasında muhasebe ve denetim konularında standardizasyonu sağlamak için ise direktifler yayımlanmaktadır. Bu amaçla dördüncü, yedinci ve sekizinci yönergeler yayımlanmıştır. 1984 yılında yayımlanan ve dünyada yaşanan finansal skandalların ardından 2006 yılında son bir değişikliğe uğrayan Sekizinci Yönergede bağımsız denetim ve denetim standartlarına ilişkin hükümler yer almaktadır. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) tarafından ise hazırlanan "Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi" ile iç denetiminin uluslararası standartları oluşturulmuştur.⁸⁵

En yaygın olarak kullanılan denetim standartları, IFAC tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları (UDS) (International Standards on Auditing - ISAs) ve ABD'de uygulanan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGD)'dir.⁸⁶ Bu çalışmada da bu iki standart setinden bahsedilecektir.

2.9.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetim faaliyetlerinin kalitesini belirli bir düzeyde kalmasını sağlamak için denetçilerin özelliklerinin, sorumluluklarının, denetim çalışmalarında izlemeleri gereken yolun nasıl olacağını belirleyen standartlara ihtiyaç olduğu yukarıda belirtilmiştir.

Bu anlamda ilk olarak AICPA tarafından 1947 yılında "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları" yayınlanmıştır ve birçok ülke tarafından da benimsenmiştir. Bu standartlar 1972 yılından sonra Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standards of Board) tarafından gözden geçirilerek Denetim Standartları Açıklamaları (Statement on Auditing Standards) olarak adlandırılarak tekrar yayınlanmaya başlamıştır.⁸⁷ Bu standartlar 1947 yılında yayınlanan standartların bir yorumudur ve denetim uygulama

⁸⁵ Savaş Demirel, İsmail Cengiz Erek ve Mine Çetin, "Denetim Standartlarının Önemi", Dış Denetim Dergisi, Sayı 3., 2011, s. 247.

⁸⁶ Leyla Babayeva, "Uluslararası Denetim Standartları Uygulamaları: Türkiye-Azerbaycan Karşılaştırması", Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011, s. 48

⁸⁷ Adnan Dönmez, Başak Berberoğlu ve Ayten Ersoy, "Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması", Akdeniz İİBF Dergisi, Sayı 9., 2005, s.54.

tekniklerinde değişiklikler olmasına rağmen bu standartlar çok az değişikliğe uğrayarak günümüze kadar gelebilmiştir.⁸⁸

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denetim faaliyetinin kimlerin, nasıl ve ne şekilde yapacağını ve sonuçlarını nasıl raporlayacağını belirleyen minimum ilke ve kurallardır.⁸⁹ Bunları uyulması gereken azami kurallar olarak düşünmemek gerekir. Karşılaşılan durumu dikkate almadan sadece standartlara körü körüne bağlanarak denetimin kapsamını daraltmaya çalışan bir denetçi, denetim standartlarının ruhuna aykırı davranmış olur. Şayet karşılaşılan herhangi bir durumda denetçi, kullanılacak standardın o duruma uygulanmasının imkânsız olduğunu tespit ederse, denetçinin kendisinin karar vereceği başka bir yolu izlemesi gerekecektir. Ancak bu durumda tüm sorumluluk denetçiye aittir.⁹⁰

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları üç grup olarak oluşturulmuştur. Bunlar;

- Genel Standartlar,
- Çalışma Alanı Standartları ve
- Raporlama Standartlarıdır.

Bu üç grup altında toplanan ve toplamda on adet olan standartlarla ilgili olarak ülkeler arasında farklılıklar bulunmakla birlikte, aynı zamanda yaygın uygulama alanı bulmuştur.⁹¹

Tablo 2.2.'de AICPA'ya göre genel kabul görmüş denetim standartlarının grup başlıkları ile her bir grupta yer alan genel kabul görmüş denetim standartları sırayla gösterilmiştir.

⁸⁸ Adnan Dönmez ve Ayten Ersoy, agm, s.72.

⁸⁹ Hasan Kaval, Muhasebe Denetimi, Ankara: Akademik Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., 2003, s. 42.

⁹⁰ Ersin Güredin, age, s. 42.

⁹¹ Kaval, age, s.42.

Tablo 2.2. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Standartlar	<ol style="list-style-type: none"> 1. Denetim, işinde uzman, gerekli teknik bilgiye ve yeteneğe sahip kişi veya kişilerce yapılmalıdır. 2. Yapılan denetim faaliyetiyle ilgili karşılaşılan durumlara denetçi veya denetçiler tarafsız olarak yaklaşmalıdır. 3. Denetçi tüm çalışmalarında mesleki özen ve titizlik göstermelidir.
Çalışma Alanı Standartları	<ol style="list-style-type: none"> 1. Yapılacak çalışmalar iyi bir biçimde planlanmalı ve varsa yardımcıları da gözetim altında tutulmalıdır 2. Denetim çalışmalarına ait test sonuçlarının belirlenmesi amacıyla, işletmenin iç kontrol sistemi uygun bir şekilde incelenmeli ve değerlendirilmelidir. 3. Denetimden geçen finansal tablolar hakkında bir denetim görüşü verebilmek için soruşturmalar, gözlemler, teftişler ve doğrulama yoluyla yeterli ve uygun kanıt toplanmalıdır.
Raporlama Standartları	<ol style="list-style-type: none"> 1. Hazırlanan denetim raporlarında incelenen finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne (GKGMI) uygun olarak hazırlandığına dair bilgi verilmelidir. 2. Denetim raporlarında o dönemdeki muhasebe ilkelerinin geçen muhasebe dönemdeki gibi, aynen değişmeden uygulanıp uygulanmadığına dair bilgi verilmelidir. 3. Finansal tablolarda yer alan açıklamaları, raporda aksi belirtilmedikçe, uygun ölçüde yeterli sayılmalıdır. 4. Denetim raporlarında finansal tablolara ilişkin bir görüşe yer vermeli, görüş verilmeyecekse de bunun nedenleri raporda açıklanmalıdır.

Kaynak: William F., Messier, Steven M. Glover ve Douglas F. Prawitt, Auditing And Assurance Service, 1. Baskı, New York: Mc-Hill Inc., 2006, s. 44.

2.9.1.1. Genel Standartlar (Denetçiye İlişkin Standartlar)

GKGDS'nın birinci bölümü Genel Standartlara ayrılmıştır. Bu standartlar denetçilerin karakterleri, davranışları ve mesleki eğitimleri ile ilgili esasları kapsar.⁹² Bu anlamda bu standartlara “denetçiye ilişkin standartlar” da denilebilir.

Genel standartlar;

⁹² Ersin Güredin, age, s. 43.

- Bağımsızlık ve Tarafsızlık
 - Mesleki Eğitim ve Yeterlilik
 - Mesleki Özen ve Titizlik
- olmak üzere üç standarttan oluşmaktadır.⁹³

2.9.1.1.1. Bağımsızlık ve Tarafsızlık

Bağımsızlık standardına göre, denetçilerin müşterilerine olan yükümlülüklerinin yanı sıra kamuoyuna karşı, kaliteli ve güvenilir bir denetim çalışması yerine getirme sorumlulukları bulunmaktadır.⁹⁴ Denetim mesleği, diğer meslekler gibi, kendi hizmetlerinin kalitesiyle ve güvenilirliğiyle ilgili endişeye kapılmıştır.⁹⁵ Denetim hizmetinin kaliteli ve güvenilir olmasını sağlayan en önemli unsurlardan biri şüphesiz denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığıdır.

İşletmeler, bilgi kullanıcılarına mali tablolar aracılığıyla doğru ve güvenilir finansal bilgi sunduklarını ispatlamak amacıyla denetçinin hizmetini kiralarlar. Bu nedenle denetçi, denetim çalışmasında aynı anda iki tarafa birden hizmet etmektedir. Bu yönüyle bağımsız olma, taraflar arasında çıkar birliğinin korunması için denetçinin tarafsız davranmasını ve dolayısıyla sadece mesleğinin gereklerini yerine getirecek dürüstlükte olmasını gerektirir. Tabii denetim raporunun hazırlanması sırasında da denetçi bağımsız davranmalıdır.⁹⁶ Bilgi kullanıcılarının denetçinin bağımsızlığından kuşkulandıkları durumlarda, denetçinin görüşü bir değer taşımayacaktır.⁹⁷ Bu demek oluyor ki, denetçilerin bağımsızlıklarından kuşku duyulacak ilişki ve davranışlardan uzak durmaları yani gerçekte olduğu gibi görünürde de bağımsız davranmaları gerekmektedir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ne ve 6102 Sayılı TTK'ya göre denetçinin bağımsızlığını zedeleyen durumlar şunlardır:

- Denetçiler ile denetlenen işletme arasında doğrudan veya dolaylı olarak menfaat, ortaklık, kilit yönetici sıfatıyla iş, olağan ekonomik ilişkiler dışında borç veya

⁹³ Habip Akdoğan, Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Öneme Meslek Mensuplarının Yaklaşımları, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No:1470, 2003, s.102.

⁹⁴ Lerman Kavut, "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye'de ki Durumu", Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, Sayı 4., 2000, s.14.

⁹⁵ Saher, Aqel, "Bağımsız Denetim Uygulamalarında Beklenti Farkları ve Türkiye'de Algılanması Üzerine Araştırma", Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013, s.24.

⁹⁶ Seval Selimoğlu ve Diğerleri, age, s. 10.

⁹⁷ Celal Kepekçi, Bağımsız Denetim, 5. Baskı, İstanbul: Avcı Ol Basım Yayın, 2004, s.19

alacak ilişkilerinin olması,

- Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışması veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet vermesi,
- Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında katkıda bulunması,
- Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasına veya finansal tablolarının çıkarılmasına katkıda bulunması
- Denetim ücretinin, haklı bir neden olmaksızın, denetlenen işletme tarafından ödenmemesi,
- Denetim ücretinin, denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması, denetimin kalitesini zedelemesi, işletmeye sunulan denetim dışı diğer hizmetler dikkate alınarak belirlenmesi,
- Kanunen denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışması,
- Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesinin beklenmesi, bağımsızlığı zedelemektedir.

Bağımsızlığı tehdit eden hususlar ortaya çıkarsa bağımsızlığı korumak için önlemler alınır. Alınan önlemler tehditleri yok edemiyorsa, bağımsızlığın zedelendiği veya ortadan kalktığı kabul edilir. Tehdit unsurları ve buna karşılık alınan önlemlerin yazılı olarak kayda alınması zorunludur. Bağımsızlığı zedeleyen veya ortadan kaldıran durumlar KGK'ya bildirilir ve Kurumdan onay alınarak denetim sözleşmesi sona erdirilir.⁹⁸

2.9.1.1.2. Mesleki Eğitim ve Deneyim

Bu standart, denetim mesleğinin sadece gerekli teknik bilgi, eğitim ve yeteneğe sahip uzman kişilerce yapılması gerektiğini ifade eder.⁹⁹

⁹⁸ KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Resmi Gazete, 28509, 26 Aralık 2012, Md. 22.

⁹⁹ Ersin Güredin, age, s.43.

BDY'nin 15. Maddesiyle en az on beş yıl mesleki tecrübeye sahip olanlar hariç olmak üzere, denetçi olmak isteyenlerin en az 3 yıl süreyle, finansal tablo denetimi dahil olmak üzere mesleki konularda denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda uygulamalı eğitim almaları zorunlu tutulmuştur.

Denetim mesleğine talip olanlardan gerekli tahsil ve bilgi düzeyinde olduklarını kanıtlayanlar mesleğe adım attıktan sonra bağlı oldukları kurumlar ya da meslek kuruluşları tarafından düzenlenen hizmet içi eğitim çalışmaları kurs ya da seminerler yoluyla sürekli olarak bilgilendirilirler. Bu bilgilendirme ve deneyimi artırmaya yönelik eğitim çalışmaları, önceden belirlenen bir sürenin sonunda yapılan yeterlik sınavıyla sonuçlandırılır. Bu süreçle denetim mesleğini yapmaya yeterli olan meslek elemanları belirlenmiş olur. Meslek elemanı olmak için bu eğitim ve sınav zorunlu olmakla birlikte, denetimin kalitesi, denetçinin bilgi ve deneyimine bağlı olacağından, denetçinin çalışma hayatı boyunca kendisini bilgilendirme sürecini devam ettirmesi zorunludur.¹⁰⁰

İyi bir denetçi, muhasebecilik ve denetim alanlarındaki ulusal ve uluslararası kararları ve konu ile ilgili diğer kararları da kapsayan muhasebe mesleğindeki ilerlemeleri sürekli takip etmeyi hedeflemelidir.¹⁰¹

2.9.1.1.3. Mesleki Özen ve Dikkat

Denetçinin denetim çalışmalarının başından sonuna kadar mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermesi gereğini ifade eden standarttır.

Buradaki dikkat ve özen kavramı yalnızca çalışmaların özen ve titizlik çerçevesinde yapılmasını değil, aynı zamanda çalışma alanı standartlarına, raporlama standartlarına, denetim ile ilgili kanun, yönetmelik ve tebliğlere düzgün bir şekilde uymayı da gerektirir.¹⁰²

2.9.1.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları genel standartlara göre daha özeldir. Çalışma standartları denetçiye güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmak için kanıt toplamada ve bu kanıtları değerlemede yol gösterici olur.¹⁰³ Çalışma alanı standartları, denetlenecek

¹⁰⁰ Mehmet Bakır, Denetim ve Meslek Hukuku, 6. Baskı, Trabzon: Murathan Yayınevi, 2011, s.19.

¹⁰¹ Ümit Gücenme, Muhasebe Denetimi, 1 Baskı, Bursa: Aktüel Yayınları, 2004, s.33.

¹⁰² Mehmet Bakır, age, s.20.

¹⁰³ Ahmet Başpınar, "Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", Maliye Dergisi, Sayı 148., 2005, s.56.

olan işletmede yapılacak denetim işlemlerinin kapsamını ve türlerini verir.¹⁰⁴

Çalışma alanı standartları şu üç standarttan oluşur:

- Denetim Planlaması ve Gözetim Standardı
- İç Kontrol Sisteminin incelenmesi Standardı
- Kanıt Toplama Standardı

2.9.1.2.1. Denetim Planlaması ve Gözetim Standardı

Çalışma alanı standartlarından ilki olan bu standarda göre, denetime başlamadan önce, yeterli ve iyi bir planlama yapılmalı ve eğer denetçiye yardımcı olan denetçi yardımcıları da varsa bunlar da gerektiği şekilde gözlemlenip kontrol altında tutulmalıdır.¹⁰⁵

Planlama, denetimin özelliği, kapsamı ve zamanlaması göz önünde bulundurularak, denetim çalışmasının doğru bir biçimde yönlendirilmesi ve sistemli bir biçimde yürütülmesi için yapılır.¹⁰⁶

Denetim planlaması yapılmasının temelde üç nedeni vardır. Bunlar;¹⁰⁷

- Yeterli sayı ve kalitede kanıt elde edebilmek,
- Denetim maliyetlerini mantıklı bir düzeyde tutabilmek,
- Denetlenen işletme ile ilgili yanlış anlaşılmalara olanak vermemek.

Bu amaçları gerçekleştirebilmek için hazırlanan denetim planında yer alması gereken unsurlar şunlardır.¹⁰⁸

- Uygulanacak denetim politikası ve prosedürleri,
- Elde edilen bilgilere göre hazırlanan denetim programları,
- Gerekli niteliklere sahip kişilerden oluşan denetim ekibi,
- Denetim çalışmalarının zamanlaması ve zaman bütçesi,
- İşletmenin iç denetçisinden yararlanma biçimi,
- Gerekliğinde uzmanlığına başvurulacak kişiler.

Türkiye Denetim Standartları'nın planlama ile ilgili olan standardı BDS 300'e göre yeterli bir planlamanın finansal tablo denetimine sağladığı katkılar şunlardır:

- Denetimin önemli alanlarına dikkatini vermesi için,

¹⁰⁴ Hasan Kaval, age, s.44.

¹⁰⁵ Celal Kepekçi, age, s.17.

¹⁰⁶ Ümit Gücenme, age, s.42.

¹⁰⁷ Nejat Bozkurt, age, s.39.

¹⁰⁸ Age, s. 39-40.

- Muhtemel problemlerin zamanında belirlenmesi ve çözümlenmesi için,
- Denetimin etkin ve verimli bir şekilde yapılabilmesi amacıyla denetimin idare edilmesi konusunda,
- Denetim ekibi üyelerinin, öngörülen risklere karşılık verebilecek kadar yetenekli ve yeterlik sahibi kişilerden seçilebilmesi ve bu kişiler arasında uygun bir iş dağılımı yapılabilmesi için,
- Denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesini, gözetimini ve yaptıkları çalışmanın gözden geçirilmesini kolaylaştırmak için,
- -Uygun hâllerde- topluluğa bağlı birimlerin denetçileri ile uzmanlar tarafından yapılan çalışmanın koordinasyonunda denetçiye yardımcı olur.

Ayrıca bu standart, denetçi yardımcılarının yaptığı işlemlerin denetimden sorumlu uzman denetçi tarafından sıkı bir şekilde gözetimini ve kontrolünü gerektirmektedir. Gözetim kapsamında denetçilerin yapması gerekenler aşağıdaki gibidir:¹⁰⁹

- Yardımcı denetçilerin yaptığı işlerin kontrol edilmesi,
- Planlardan sapmaların tespiti,
- Önemli sorunlar hakkında devamlı bilgi elde edilmesi,
- Denetçi yardımcılarının eğitilmesi ve yönlendirilmesi.

2.9.1.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı

Genel kabul görmüş denetim standartlarında iç kontrol; bir işletmenin varlıklarını korumak, muhasebe kayıtlarının doğruluk ve güvenilirliğini kontrol etmek ve yönetim politikalarına uygunluk sağlamak amacıyla geliştirilen yöntem, önlem ve örgütlenmelerdir. İç kontrol sistemi sağlıklı bir şekilde çalışan bir işletmenin, finansal tablolarındaki hata olasılığının azalması, denetim riskinin de azalmasını sağlar. Denetim riskinin azalmasıyla denetçinin raporunda doğru görüş verebilmesi için yapacağı çalışmaların ve elde etmesi gereken kanıtların sayısı da azalacaktır.¹¹⁰

Bu standarda göre iç kontrol sisteminin incelenerek değerlendirilmesinde iki amaç vardır.

¹⁰⁹ Cem Niyazi Durmuş ve Oktay Taş, SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim, 1. Baskı, İstanbul: Alfa Basım Yayın, 2008. s.29.

¹¹⁰ Adnan Dönmez, Başak Berberoğlu ve Ayten Ersoy, agm, s.56.

Birinci amaç, iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyip işlemediği tespit edilerek sistemin güvenilirliğinin saptanmasıdır. Bu durum denetçilerin denetleme döneminde oluşan her bir kalemtedeki değişikliklere ait muhasebe kayıtlarını tek tek ele alıp inceleyememelerinden dolayı işletmedeki iç kontrol sisteminin işlerliğini araştırarak, muhasebeye kaydedilmesi gereken her bir hareketin finansal tablolara aktarıldığı konusunda güven duymak istemelerinden kaynaklanmaktadır. İşte işletmelerin iç kontrol sistemleri ne kadar etkin ise, denetçinin güveni o kadar fazla olacak ve bunun sonucu olarak da denetim riski azalacaktır.¹¹¹

İç kontrol sistemini denetlemede ki ikinci amaç, doğru bir denetim görüşü verebilmek adına uygulanacak denetim işlemlerinin kapsamını ve ayrıntı derecesini belirlemektir. Bilindiği üzere denetçinin hazırlayacağı denetim programının kapsamı büyük ölçüde denetimini yapacağı işletmedeki iç kontrol sisteminin işlerliğine bağlıdır.¹¹²

BDS 265 İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara Ve Yönetime Bildirilmesi Hakkında Tebliğ'e göre; denetçi, denetim sırasında muhakeme gücüyle tespit ettiği üst yönetimden sorumlu olanların ve yönetimin dikkatini çekmeyi gerektirecek kadar önemli olduğu kanaatine vardığı iç kontrol eksikliklerini uygun bir şekilde onlara bildirmelidir.

2.9.1.2.3. Kanıt Toplama Standardı

Bu standart, denetlenen finansal tablolar hakkında görüş elde edebilmek ve bu görüşün açıklanmasına dayanak olmak üzere yeterli ve güvenilir kanıt toplanmasını gerektirmektedir. Yeterli ve güvenilir kanıtlar denetçinin görüş verebilmesinde temel dayanaktır. Yeterlilik kanıtın miktarıyla ilgiliyken, güvenilirlik kanıtın türüne göre değişir. Kanıtların nasıl ve ne miktarda toplanacağı, hangi kanıtların güvenilir olduğunu belirlemek denetçinin sorumluluğundadır.¹¹³

İhtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarı, denetçinin “önemli yanlışlık” risklerine yönelik değerlendirmesinden (değerlendirilmiş riskler arttıkça daha fazla denetim kanıtına ihtiyaç duyulacaktır) ve ilgili denetim kanıtının kalitesinden (denetim kanıtının kalitesi arttıkça daha az denetim kanıtına ihtiyaç duyulacaktır) etkilenir. Ancak daha

¹¹¹ Ahmet Başpınar, agm, s.56.

¹¹² Agm, s.56.

¹¹³ Seval Selimoğlu ve Diğerleri, age, s. 11.

fazla denetim kanıtının elde edilmesi, denetim kanıtının düşük olan kalitesini telafi etmeyebilir. Denetim kanıtının güvenilirliği ise, kanıtın kaynağından ve niteliğinden etkilenir ve kanıtın elde edildiği şartlara bağlıdır.¹¹⁴

Bu standart yeterli sayıda kanıt toplanmasının yanı sıra bu kanıtların kaliteli kanıtlar olması gerektiği üzerinde de durmaktadır. Bu nedenle denetçi yeterli miktarda ve kaliteli kanıtı toplamakla yükümlüdür. Aynı zamanda miktarın yeterliliği ve kanıtın kalite derecesi denetçinin yargısına bağlıdır. Genel olarak bir denetim kanıtının kalitesine etki yapan etmenler şunlardır:¹¹⁵

- Kanıtın geçerliliği,
- Kanıtın nesneliliği,
- Kanıtın zamanlılığı,
- Kanıtın sürekliliği.

2.9.1.3. Raporlama Standartları

Finansal bilgi kullanıcıları açısından meslekî bir incelemenin yapılmış olduğunu ispatlayan tek kanıt yayınlanan denetim raporudur. Bu açıdan denetim raporunun meslekî bir görüşle hazırlanması ve ilgililere sunulması gereklidir.¹¹⁶

Raporlama standartları, denetim faaliyetinin sonucu olan raporun kamuya nasıl sunulması gerektiğini içermektedir. Dolayısıyla kamuyu aydınlatma, bu faaliyet sonucu oluşturulan “Denetim Raporu” ile yapılmaktadır. Bu çerçevede denetim faaliyetinin sonucu piyasa ile paylaşılmış olmaktadır. Bir bağımsız denetim raporu ancak raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanması durumunda başarılı ve sağlıklı olarak değerlendirilebilecektir.¹¹⁷

Toplum içi iletişimde ortak bir dil kullanmanın zorluğu, raporlama standartlarının genel standartlara ve çalışma alanı standartlarına göre çok daha kesin ve özel olmalarını gerektirir.¹¹⁸

Raporlama standartları şu dört standardı içerir:

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkelerinde Uygunluk Standardı

¹¹⁴ KGG, Türkiye Denetim Standartları, BDS 500.

¹¹⁵ Ersin Güredin, age, s. 46- 47.

¹¹⁶ Başpınar, agm, s. 57.

¹¹⁷ Cemal Küçüksozen ve Zafer Sayar, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Raporlama Standartları”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 6., 2002, s.51.

¹¹⁸ Başpınar, agm, s. 57.

- Muhasebe ilkelerinde Değişmezlik Standardı
- Yeterli Açıklama Standardı
- Görüş Bildirme Standardı

2.9.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Uygunluk Standardı

Bu standart, denetim raporunda, işletmenin finansal tablolarının GKGMİ'ye uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının belirtilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Denetçi, işletmenin kendisine sunduğu finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini denetlerken, işlemlerin tümüyle belgelenmiş, muhasebe ilkelerine uygun şekilde kaydedilmiş ve finansal tablolara yansıtılmış olup olmadığını özenle araştırmalı ve bunu denetim raporunda belirtmelidir.¹¹⁹ Bu ilkelere uyulmadığı tespit edildiğinde denetçi bunun sonuçlarını da açıklamakla yükümlüdür.¹²⁰

2.9.1.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Devamlılık Standardı

Bu standarda göre denetçiler bağımsız denetim raporlarında, denetimini yaptıkları işletmenin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, denetimi yapılan dönemde de bir önceki dönemde olduğu gibi değişmeden uyulduğunu açıkça belirtmek zorundadırlar.¹²¹ Finansal tabloların karşılaştırılabilir olmaları için bunların dayandığı ilkelerin yıldan yıla değişikliğe uğramamış olmaları gerekmektedir.¹²² Eğer denetçi herhangi bir farklılığa rastlamamışsa, bunu raporunda belirtme zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak farklı bir durumla karşılaşmışsa denetçinin bu durumu düzenlediği denetim raporunda belirtme zorunluluğu bulunmaktadır.¹²³

2.9.1.3.3. Yeterli Açıklama Standardı

Bu standart, denetçiden, finansal bilgi kullanıcılarına ulaşması gereken her türlü bilginin, işletme tarafından sağlanıp sağlanmadığını tespit edilmesini istemektedir. Finansal tabloların temel yapısında yer alan sayısal bilgilerin yanında, işletmeler finansal tablolarının dipnotlarında, işletme ilgililerinin makul derecede bilgilendirilmelerini sağlamak amacıyla çeşitli bilgilere ve açıklamalara yer

¹¹⁹ Seval Selimoğlu ve Diğerleri, age, s. 12.

¹²⁰ Ersin Güredin, age, s. 50- 51.

¹²¹ Adnan Dönmez, Başak Berberoğlu ve Ayten Ersoy, agm, s.57.

¹²² Başpınar, agm, s. 57.

¹²³ Adnan Dönmez, Başak Berberoğlu ve Ayten Ersoy, agm, s.57.

vermektedirler. Denetçi bu açıklayıcı bilgilerin yeterli olup olmadığını raporunda belirtmek zorundadır.¹²⁴

2.9.1.3.4. Görüş Bildirme Standardı

Denetçi denetim faaliyetlerini tamamladığında finansal tablolar hakkında bir görüş vermeli ve bu görüşü denetim raporunda açıklamalıdır. Denetim sonucunda herhangi bir görüşe varamıyorsa, bu durumu nedenleri ile belirtmelidir.¹²⁵

Denetçi incelediği finansal tabloların önemli yanlışlıklardan ve düzensizliklerden uzak olduğunu tespit edip, bu yönde bir görüş verdiğinde, bilgi kullanıcılarına makul düzeyde bir güven vermiş olur. Finansal tablolardaki her hareketin tek tek incelenmesi hem zaman alıcı hem de pahalı olduğundan, denetçinin görüş oluşturmak için yaptığı incelemede finansal tablolara tamamiyle güvenmesi beklenemez. Yüzde yüzlük bir inceleme yapmak mümkün olsa bile yine de incelenen işlemlerin tamamen doğru olduğu ya da mevcut tüm hataların saptanabildiği garanti edilemez. Bu yüzden makul düzeyde güven duyacak şekilde inceleme yapma zorunluluğu vardır. Finansal tabloların tamamen doğru olmasının beklenemediği gibi hiçbir iç kontrol sistemi de muhasebe kayıtlarının % 100 doğru ve eksiksiz olduğunu savunması beklenemez. Ancak, hataların önemsiz olması ve kabul edilebilir düzeyde olması gereklidir. Başka bir deyişle ihmal edilmesi veya yanlış kaydı nedeniyle finansal tabloların genel görünümünü bozmayan hatalar önemsiz hatalar olarak kabul edilebilir.¹²⁶

Genel kabul görmüş denetim standartları denetçiye görüş bildirme konusunda dört seçenek sunmaktadır. Olumlu Görüş, Şartlı Görüş, Olumsuz Görüş, Görüş Bildirmekten Kaçınma.¹²⁷

Denetçi, denetlediği finansal tablolarda;

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulduğu,
- Tüm gerekli bilgilerin tam açıklama kuralına uygun biçimde belirtildiği,
- Devamlılık ilkesine uyulduğu,

¹²⁴ Nejat Bozkurt, age, s. 42.

¹²⁵ *Denetim Standartları*,

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/4%20denetim%20standartlari.pdf>
(29.03.2016).

¹²⁶ Fikret Gülen, *Finansal Denetim*, Cumhuriyetin 75. Yılı Yayın Dizisi 6, Ankara: Sayıştay Başkanlığı Yayınları, 1998, s. 15.

¹²⁷ Nejat Bozkurt, age, s. 42.

- Önemli aksaklık ve düzensizliklerin bulunmadığı

görüşüne ulaşmış ise, bu yargısını olumlu bir denetim görüşü vererek açıklar. Finansal tablolarda önemli hataların, aksaklıkların ve düzensizliklerin bulunduğu saptadığı hallerde ise, olumlu bir görüş bildirmez. Denetçi aksaklık ve düzensizliklerin niteliğine, kapsamına, önemine ve düzeyine göre şartlı denetim görüşü veya olumsuz denetim görüşü bildirecek ya da bir görüş bildirmekten kaçınacaktır.¹²⁸

2.9.2. Uluslararası Denetim Standartları

Günümüzde en yaygın olarak kullanılan denetim standartlarından biri olan UDS, IFAC'ın bünyesinde kurulan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından belirlenir. Uluslararası Denetim Standartları bağımsız bir denetçi tarafından tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetim çalışmalarının yapılmasında uygulanır.¹²⁹

Mesleği güçlendirerek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişmesine katkıda bulunarak kamu çıkarına hizmet etmeye kendini adanmış muhasebe mesleğinin evrensel bir örgütü olan, 1977 yılında kurulan IFAC 130 ülkeden 175'i aşkın meslek örgütü üyesiyle, eğitim, sanayi, ticaret ve devlet kuruluşlarında görevli 2,5 milyon muhasebeciyi temsil etmektedir.¹³⁰

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) ise başlangıçta yani Mart 1978'de Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC) adıyla kurulmuştur. İlk çalışmaları daha ziyade finansal tabloların denetimi üzerinde olmuş ve bu çalışmalar Kanada, Almanya ve Avustralya gibi ülkelere kabul görmüştür. Nitekim diğer gelişmiş ülkelerin zaten bu tür çalışmaları vardır. Gerek ABD'de gerekse Birleşik Krallık topluluğunda geçerli yönerge ve standartlar mevcuttur. IAPC'nin yayınlanan ve uygulamaya geçen çalışmaları 1991 yılına kadar bildiri ve yönerge düzeyinde kalmıştır. 2002 yılında adı değiştirilerek IAASB'e dönüştürülen IAPC ilk standardını 1991 yılında yayınlamıştır. Böylece günümüze kadar gelen ve ISAs şeklinde kısaltılan denetim standartları yaşama geçirilmeye başlanmıştır.¹³¹

¹²⁸ Ersin Güredin, age, s.52.

¹²⁹ KGK, Türkiye Denetim Standartları Bilgi Notu, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/bilgiNotu.pdf> (01.04.2016).

¹³⁰ IFAC, About IFAC, <http://www.ifac.org/about-ifac> (01.04.2016).

¹³¹ Recep Pekdemir, "Denetim Ve Güvence Standartları; Gerçekler Ve Beklentiler", Mali Çözüm Dergisi, Sayı 101. 2010, s.123.

Standartların anlaşılmasını ve kullanılmasını kolaylaştırarak yaygınlığını artırmak amacıyla IFAC tarafından 2004 yılında başlatılan açıklık projesi 2008 yılında tamamlanmıştır. Çalışmanın sonucunda bir kısmı değiştirilen, bir kısmı ise yeniden düzenlenen Uluslararası Denetim ve Kalite Kontrol Standartları 15 Aralık 2009 tarihinden itibaren başlayan dönemlerin denetiminde uygulanmak üzere IFAC tarafından 2009 El Kitabı olarak yayınlanmıştır.¹³²

IAASB tarafından günümüze kadar 1 adet kalite kontrol standardı yayınlanmıştır. Bu standart muhasebe ve denetim firmalarının yaptıkları denetim faaliyetleri, finansal raporlama hizmetleri ve bunların dışındaki diğer hizmetleri gerçekleştirilmesinde kalite kontrol sisteminin oluşturulması ve işletilmesi ile ilgili kuralları içermektedir.¹³³

IAASB'nin denetim sürecine ilişkin olarak belirlediği UDS (ISAs), içeriği itibariyle, denetimin başlangıcından sonuna kadar bütün aşamaları ayrıntılı olarak ele almakta olup denetimin temel evreleri olan planlama, denetim programının yerine getirilmesi ve raporlama evrelerini esas almaktadır.¹³⁴ Bu nedenle IAASB tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartlarının, AICPA tarafından yayınlanan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından daha kapsamlı olduğu söylenebilir.¹³⁵

IFAC tarafından yayınlanan UDS altı gruba ayrılmaktadır.

- 200- 299 Genel İlkeler ve Sorumluluklar,
- 300-499 Risk Değerlendirmesi Ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklar
- 500-599 Bağımsız Denetim Kanıtları
- 600-699 Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması
- 700-799 Bağımsız Denetimin Sonuçları ve Raporlama
- 800-899 Özel Alanlar

¹³² *Denetim Standartları*,

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/4%20denetim%20standartlari.pdf>
(29.03.2015).

¹³³ Recep Pekdemir, agm, s.124.

¹³⁴ Suna Oksay ve Onur Acar, Avrupa Birliği ve Türk Sigorta Sektöründe Denetim, Yayın NO:23, İstanbul: Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği- Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları, 2007, s. 89

¹³⁵ Adnan Dönmez, Başak Berberoğlu ve Ayten Ersoy, agm, s. 60.

2.9.3. Türkiye’de Denetim Standartlarının Oluşumu

Türkiye’de bağımsız denetim mesleğinin oluşması ve gelişmesine 1960’lı yılların ortalarında finansal piyasalarda faaliyet gösteren banka ve diğer finansal kuruluşların yurt dışından fon sağlama istekleri karşısında onlara fon sağlayan kuruluşların talepleri üzerine finansal tablolarının denetimini yurt dışında faaliyet gösteren bağımsız denetim firmalarına yaptırmaya başlamaları sebep olmuştur.¹³⁶ Ülkemizdeki işletmelerin uluslararası düzeydeki ilişkilerinin giderek artmaya başlaması, yabancı şirketlerin ülkemizdeki yatırımlarının artması, Türk şirketleri için uluslararası fon kaynaklarının artmaya başlaması gibi nedenlerle 1970’lerden sonra ülkemizde bağımsız dış denetim zorunlu bir ihtiyaç haline gelmiş ve Uluslararası Bağımsız Denetim şirketlerinin Türkiye’de yerleşik üye firmaları tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır.¹³⁷

Ülkemizde bağımsız dış denetim uygulamaları ilk defa bankalarda 1987 yılında T.C. Merkez Bankası’nın bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılacak banka denetimlerinin esaslarını açıklayan Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’i yayınlamasıyla başlamıştır.¹³⁸ Bunu Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi şirketler izlemiştir. Sermaye Piyasası Kurulu tarafından bağımsız denetim ile ilgili olarak yayınlanan ilk yönetmelik olan "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelik" 13.12.1987 tarihinde yayınlanmıştır. Türkiye’de denetim ilke ve kuralları SPK’nın 1988 yılında yayınladığı tebliğler ile ilk kez yasal bir niteliğe kavuşmuştur. Ancak halka açık şirketlerde bağımsız dış denetimin başlama tarihi 1989 dur.¹³⁹ Sermaye piyasasında bağımsız denetimle ilgili olan ilke ve kuralların tamamına yakını 04.03.1996 tarih ve 22570 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Seri X, No:16 sayılı Tebliğde yer almıştır. Ayrıca yine ülkemizde bağımsız denetime başlanan yıl olan 1989’da 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun yayınlanması ile denetim mesleğinin tanımı yapılmış ve bağımsız denetim yapan kuruluşların sayısı hızla artmaya başlamıştır.

9 Şubat 1994 tarihinde, denetlenmiş finansal tabloların ihtiyaca uygun, doğru, eksiksiz, güvenilir ve karşılaştırılabilir olmaları, ulusal muhasebe ilkelerinin geliştirilmesi

¹³⁶ Nil Aslı Bilgin, “Uluslararası Denetim Standartları Ve Türkiye Uygulaması”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006. s. 13.

¹³⁷ Adnan Dönmez, Başak Berberoğlu ve Ayten Ersoy, agm, s. 62.

¹³⁸ Başak Ataman Akgül, age, s. 5.

¹³⁹ Ahmet Başpınar, agm, s. 45.

ve benimsenmesi ve denetçilerin denetim faaliyetlerini disiplinli bir şekilde yürütmeleri için gerekli olan ulusal muhasebe ve denetim standartlarını yayınlamak üzere TÜRMOB tarafından T MUDESK kurulmuştur.¹⁴⁰ Bu kurul 1996 yılındaki toplantısında 11 adet, 1997 yılından itibaren ve 1999 yılındaki toplantısında da 4 adet muhasebe standardını kabul ederek 1 Ocak 2000 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere yayınlamıştır.¹⁴¹ T MUDESK, 2002 yılına kadar toplamda 19 adet Türkiye Muhasebe Standardı yayınlamıştır.¹⁴² Ancak T MUDESK tarafından yayınlanan bu standartlar herhangi bir yasal düzenlemeyle desteklenmediğinden herhangi bir yaptırım gücü de yoktur. Bu standartlar, sadece muhasebe uygulamalarını yön vererek uluslararası muhasebe standartlarına uyumu sağlamak amacıyla önerilen kurallardır.¹⁴³

T MUDESK'in muhasebe standartları oluşturma görevi, 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun'un 27. maddesinde yapılan değişiklikle kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na denetim standartlarını oluşturma görevi ise 2003 yılında TÜDESK'e verilerek kurul ikiye ayrılmıştır.¹⁴⁴ TÜDESK'in amacı; 3568 sayılı kanununda belirtilen, denetim faaliyetleri ve başka kanunlarla verilen denetim işlerinin düzgün ve disiplinli bir şekilde yürütülebilmesi amacıyla ulusal denetim standartlarını saptamak, yayınlamak ve güncelliğini korumaktır.¹⁴⁵ Bu kurul IFAC'tan izin almak suretiyle ve TÜRMOB'un denetiminde IFAC'ın 2002 yılı sonunda yayınladığı UDS'yi Türkçe'ye tercüme ederek 2004 yılında yayınlamıştır.¹⁴⁶ Bu çalışmanın ardından, TÜDESK; ulusal denetim standartlarını inceleyerek yorumlamak üzere çevirisi yapılan her denetim standardı için bir komite kurmuştur. Ayrıca, 2008 yılı itibarıyla uygulanmak üzere Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarının 2007 yılında yayınlanan metni de TÜDESK tarafından Türkçe'ye çevirerek yayınlanmış ve kullanıcıların yararlanması için sunulmuştur.¹⁴⁷ 2008 yılında TÜDESK tarafından

¹⁴⁰ Ahmet Başpınar, agm, s. 43.

¹⁴¹ Yüksel Koç Yalkın, "Türkiye Muhasebe ve Denetim Kurulu'nun (T MUDESK) Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 5. Sayı, 2001, s.2.

¹⁴² Murat Erdoğan ve Engin Dinç, "Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 43., 2009, s. 156.

¹⁴³ Ahmet Başpınar, agm, s.44.

¹⁴⁴ Adnan Dönmez, Başak Berberoğlu ve Ayten Ersoy, agm, s. 64.

¹⁴⁵ Süleyman Uyar ve Muhsin Çelik, "Uluslararası Denetim Standartları Ve Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemelerine Göre Denetim Raporları: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda Bir Araştırma", 26. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya, 23- 27 Mayıs 2007, s. 5-6.

¹⁴⁶ Cenap İltar, "Uluslararası Denetim Standartları", *Vergi Dünyası Dergisi*, 2006, Sayı 301., <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4438> (09.04.2016).

¹⁴⁷ Aslan Coşkun, "Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları ve TTK'da Denetim", IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İstanbul: İSMMMO Yayınları, 12-13 Ekim 2009, s.237-238.

tercümesi yapılarak yayınlanan UDS ülkemiz ulusal standartlarının belirlenmesi açısından ilk adım olmuştur.¹⁴⁸

Türkiye’de UDS’yi de kapsayan denetim standartlarına ilişkin olarak yaşanan en önemli gelişmelerden biri SPK’nın UDS ile uyum çalışmaları sağlamak amacıyla 12.06.2006 tarihinde yayınlamış olduğu Seri X, No:22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” dir.¹⁴⁹

Ayrıca bu süre boyunca denetim şirketlerinin sermaye piyasası kapsamında yaptıkları denetimlerde SPK’nın; bankalar ve özel finans kuruluşlarının denetimlerinde BDDK’nın; sigorta ve reasürans şirketlerinin denetimlerinde Hazine Müsteşarlığı’nın; enerji piyasasında faaliyet gösteren işletmelerin denetimlerinde ise EPDK’nın ilgili kurallarına uymak zorunda kalmışlardır. Aynı zamanda bu kuruluşlar kanunları gereği sorumlu oldukları işletmelere kamu gözetimi yapma yetkisi olan kuruluşlardır.

2000’li yılların başından itibaren ABD’de ve Avrupa’da peşpeşe meydana gelen bağımsız denetim skandalları sonucunda, bağımsız denetimin kamu gözetimi ve denetimi fikri ön plana çıkmıştır.¹⁵⁰ Daha önce de belirtildiği gibi ABD’de 2002 yılında finansal skandallara tepki olarak çıkarılan Sarbanes Oxley Yasası ile muhasebe ve denetim mesleğine yeni boyutlar kazandıracak düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin en önemlilerinden biri de, Kamu Gözetim Kurulu ’nun oluşturulmasıdır.¹⁵¹

Bu düzenlemelere paralel olarak Türkiye’de de 13.01.2011’de 6102 sayılı TTK’nın yasalaşması ile 2 Kasım 2011’de 660 sayılı KHK yürürlüğe girmiştir. Böylece uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları’nı oluşturmak, bağımsız denetim çalışmalarını tek bir çatı altında toplamak, bağımsız denetçileri ve şirketlerini yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetimin kamu gözetimini yapması için Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Bu yeni kararnameye göre, özel sektörün

¹⁴⁸ Ender Güler, “Faaliyet Alanlarının Kapsamına Göre Ayrılmış Bağımsız Denetim Firmalarının Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları Hakkındaki Görüşlerine İlişkin Bir Araştırma”, Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Cilt 15, Sayı 21, 2011, s. 104.

¹⁴⁹ Agm, s.104.

¹⁵⁰ Rauf Karasu, “Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”, Amme İdaresi Dergisi, Cilt 47., Sayı 1., 2014, s.80.

¹⁵¹ Şaban Uzay, “Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu Ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, The 10th World Congress of Accounting Educators & The 3rd Annual International Accounting Conference, İstanbul, 9-11 Kasım 2006, s. 3.

mali denetimi KGK tarafından ve KGK'nın yayımlayacağı Türkiye Denetim Standartları'na uygun olarak gerçekleştirilecektir. Böylece 660 sayılı KHK ile SPK, BDDK, EPDK gibi Türkiye'de kanunları gereği ilgili oldukları işletmelere kamu gözetimi yapma yetkisini haiz kuruluşların yetkileri alınmış KGK'ya verilmiştir.¹⁵² KGK kuruluşunun tamamlanmasının ardından Türkiye Denetim Standartları'nı oluşturmak için çalışmalara başlamış ve SPK tarafından yapılan duyuruda:

“660 sayılı KHK'nin Geçici Madde 1 uyarınca KGK tarafından yayımlanacak standart ve düzenlemeler yürürlüğe girinceye kadar, bu hususlara ilişkin mevcut düzenlemelerin uygulanmasına devam edileceği hükme bağlanmıştır. Bu kapsamda, Kurulumuzca yayımlanan Seri: X, No: 28 Tebliğ ile Seri: X, No:22 Tebliğinin ilgili maddeleri KGK düzenlemeleri ile uyumlu bir şekilde değiştirilmiş, ancak tebliğin uluslararası denetim standartları ile uyumlu 2 ila 34'üncü kısımları, KGK tarafından Türkiye Denetim Standartlarının yayını tamamlanmadığı için yürürlükten kaldırılmamıştır. 09.04.2014 tarihi itibarıyla KGK tarafından 38 standardın 35 adedi Türkiye Denetim Standardı olarak Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kalan 3 adet standardın ise 1 aylık bir süreçte yayımlanmasının tamamlanması beklenmektedir. Bu çerçevede, KGK tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartları'nın tamamlanmasını takiben Kurulumuz'un Seri: X, No: 22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği yürürlükten kaldırılacaktır”¹⁵³ demiştir.

2.10. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ

UDS çerçevesinde denetim yapmak isteyen bir denetim kuruluşunun öncelikle bu standartlara uygun bir denetim çalışması yürütebilmesi için gerekli olan düzenlemeleri yapması gerekir.¹⁵⁴

Bağımsız denetim genellikle müşteri seçimi ve bağımsız denetim görevinin kabul edilmesiyle başlayan ve denetim raporunun hazırlanmasıyla son bulan birbirini izleyen aşamalardan oluşmaktadır. Aslında bağımsız denetim müşterinin teklifini değerlendirme, rapor verildikten sonra da Müşteri Genel Kurulu'na katılma ve finansal tabloların yayınlaması aşamalarını da kapsayan uzunca bir süreçtir.¹⁵⁵

Bütün bağımsız denetimlerde, denetim süreci benzerdir fakat her bağımsız denetim aynı sürede tamamlanmaz. Bu süreç şirketlerin büyüklüklerine, kurumsal yapılarına ve yapılan denetimin ilk denetimleri veya yenilenen denetimleri olup olmamasına göre değişir.

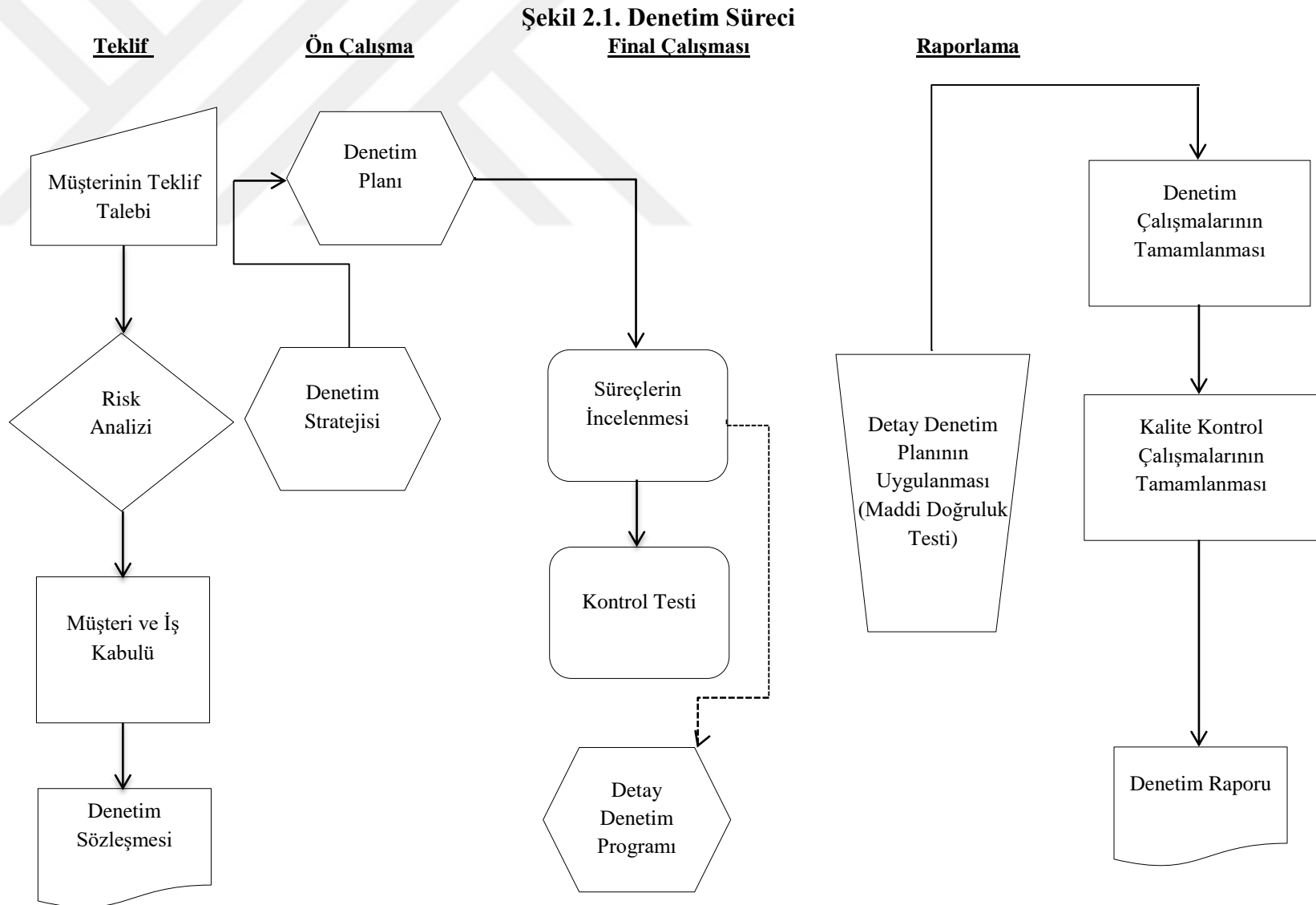
Bu aşamalar Şekil.2.1. deki gibi gösterilebilir.

¹⁵² Rauf Karasu, agm, s.80.

¹⁵³ SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ Taslakları Hakkında Duyuru, <http://www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=20140411&subid=0&ct=c> (04.04.2016).

¹⁵⁴ *Denetim Süreci*, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/5%20denetim%20sureci.pdf> (13.11.2016).

¹⁵⁵ Hasan Kaval, age, s. 65.



Kaynak: Tuba Şavlı, "Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim Süreci",
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/10/TR/TUBASAVLI.pdf> (10.02.2015)

2.10.1. Müşteri Seçimi ve İşin Alınması

Denetim faaliyeti, işletmelerin finansal tablolarının denetimini yaptırmak amacıyla denetim şirketlerine talepte bulunması ve şirketin bu talebi değerlendirip, işi kabul etmesiyle başlar. Denetim şirketi denetim işini kabul edip etmeme konusunda işletme de istediği denetçiyi seçme konusunda özgürdür. Denetim yaptırmak isteyen şirket denetim şirketinin tanınmışlığını, gerçekleştirdiği denetim hizmetinin kalitesini, geçmiş yıllardaki tecrübelerini ve işin maliyetini göz önüne alarak çalışmak istediği denetim şirketini seçer.¹⁵⁶

Denetçiler/ denetim şirketleri ise belirli bir politika oluşturarak ve bir ön inceleme yaparak, denetim için kendilerine başvuran işletmelerin taleplerini kabul edip etmeyeceklerine kararverirler. Denetim için başvuran her işletme, denetçi için belirli bir risk taşımaktadır.¹⁵⁷ Muhasebe denetimi ile ilgili başlıca iki tür risk kavramı bulunmaktadır. Bunlar:

a) Denetim riski; finansal tablolarda önemli yanlışlık olduğu halde, denetçinin finansal tabloların usule uygun olarak oluşturulduğu sonucuna varması ve denetim raporunda finansal tablolar hakkında olumlu görüş vermesi olasılığıdır.

b) İşletme riski; denetim firmasının denetim işini alması sonucunda zarar görmesi, mesleki itibarının kayba uğraması olasılığıdır.¹⁵⁸ Mesela işletme kara para aklama, açık satışlar, sahte fatura kullanma gibi konularda medyada, kamuoyunda, vergi daireleri nezdinde sicilli ise denetçi sözleşme yapmak istemeyecektir.¹⁵⁹

Bu nedenle denetçi işi kabul etmesi durumunda yükleneceği riski belirleyebilmek ve işletmeyi tanıyabilmek için aşağıda sıralanan işlemleri yapar:¹⁶⁰

- İşletmenin faaliyette bulunduğu sektördeki durumu ile ilgili bilgiler toplanır,
- Genel olarak işletmenin geçmişi incelenir,
- Çeşitli kurumlarla olan ilişkileri araştırılır. Özellikle devlet kurumları ile olan ilişkilerinin sağlıklı olup olmadığına bakılır,
- İşletmenin mali tabloları genel olarak incelenerek, mali durumu ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi sahibi olunmaya çalışılır,

¹⁵⁶ Ümit Ataman, Rüstem Hacıüstemoğlu ve Nejat Bozkurt, age, s. 52.

¹⁵⁷ Nejat Bozkurt, age, s. 87,

¹⁵⁸ Seval Selimoğlu ve diğerleri, age, s. 85.

¹⁵⁹ Bülent Buz, Bağımsız Denetim. 1. Baskı. İstanbul: Hilal Yayıncılık ve Seminer A.Ş., 2015, s.36.

¹⁶⁰ Nejat Bozkurt, age, s. 87-88.

- Tepe yöneticilerinin dürüst olup olmadıkları ve ilişkileri araştırılır, denetim faaliyetlerine bakışları belirlenir,
- Denetimin hangi amaçla istenildiği öğrenilir,
- İşletmenin kabulü ile denetçinin toplumda itibar kaybedip kaybetmeyeceği konusunda bilgi sahibi olunmaya çalışılır,
- Varsa önceki denetçi ile görüşme yapılır,
- İşletmede bağımsız bir çalışma yapılıp yapılamayacağı hakkında araştırma yapılır,
- İşletmenin uyguladığı muhasebe sistemi genel olarak incelenerek, denetim çalışmalarını kolaylaştıracak özellikte olup olmadığına bakılır.

Yeni müşteri hakkında sağlıklı bilgilerin alınabilmesi için, işletmenin önceki denetçisiyle görüşme yapılması kaçınılmazdır. Önceki denetçinin yönetimin dürüstlüğü, denetim görevinden ayrılmasının nedenleri, muhasebe ilkelerinin uygulanması açısından yöneticilerin davranışları, denetim sırasında karşılaşmış olduğu önemli sorunlar hakkında vereceği bilgiler, yeni işin alınıp alınmama kararına ışık tutar.¹⁶¹

Denetim firması, bağımsız denetimini kabul ettiği kuruluşlara gönderdiği bir mektupla, iki tarafın imzalaması sonucu denetim sözleşmesini yapmış olur.

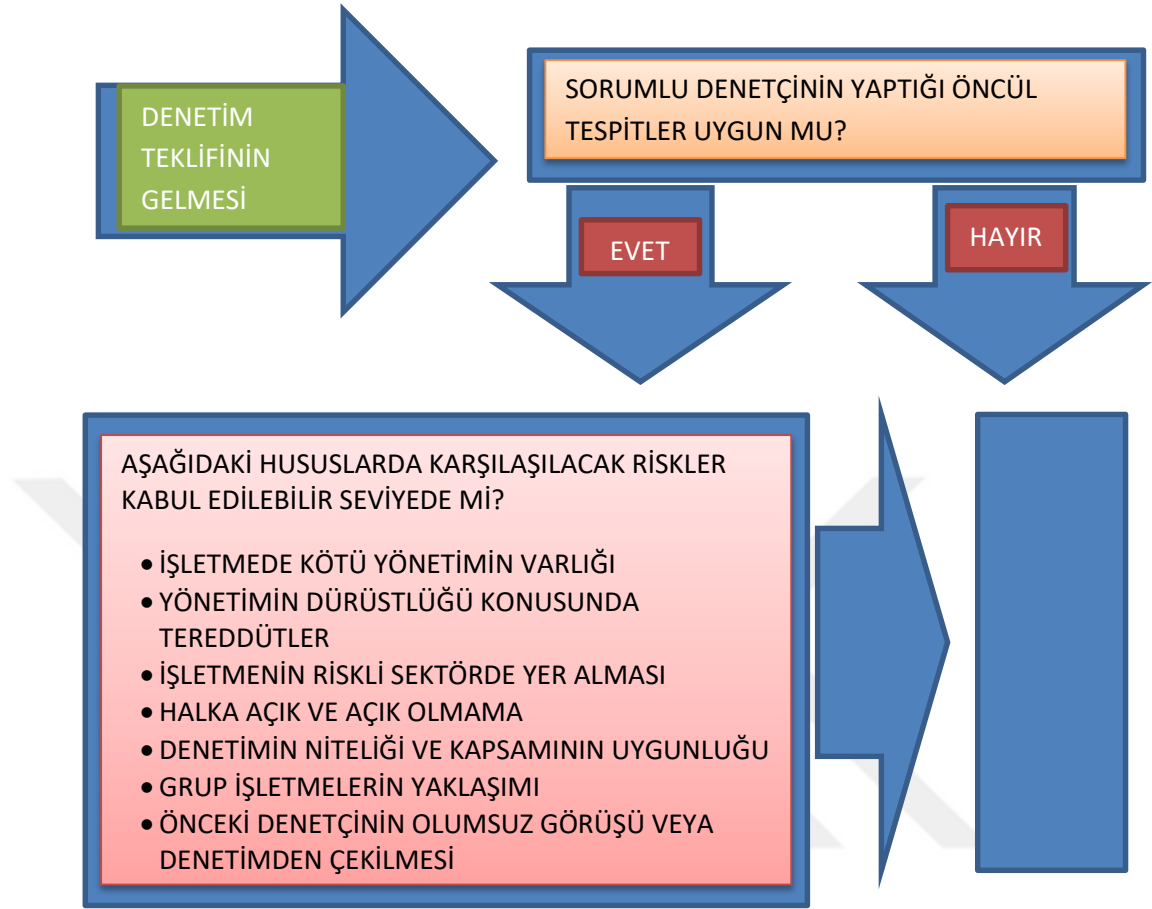
Denetim sözleşmesi şu hususları içerir:¹⁶²

- Finansal tabloların denetiminin amacı ve kapsamı,
- Denetçinin sorumlulukları,
- Yönetimin sorumlulukları,
- Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak geçerli finansal raporlama çerçevesini belirten açıklama,
- Denetçi tarafından düzenlenecek raporların beklenen şekil ve içeriğine atıf ile raporların beklenen şekil ve içerikten farklılık gösterebileceği durumlar olabileceğine ilişkin açıklama.

¹⁶¹ Ersin Güredin, age, s. 180.

¹⁶² KGK, Türkiye Denetim Standartları, BDS 210.

Şekil 2.2. Denetim Sözleşmesi Yapma



Kaynak: Bülent Buz, Bağımsız Denetim, 1. Baskı. İstanbul: Hilal Yayıncılık ve Seminer A.Ş., 2015, 37.

Tablo 2.3. Denetim Sözleşmesi Örneği

BİLGE DENETİM A.Ş.
İstanbul, 20.01.2016
Sayın Hasan YILMAZ
Doğa A.Ş. İstanbul
Bu mektup Şirketinizin 31.12.2016 tarihinde biten döneminin tarafımızdan denetleneceği kabul ettiğimizi göstermektedir. Yaptığımız denetim anlaşmasının amacı, İşletmenizin 2016 yılına ait mali tablolarının, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine olan uygunluk derecesi açısından incelenmesi ve değerlendirilmesi.
İncelemelerimiz Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygun olarak yapılacak ve işletmenin iç kontrol yapısı tarafımızca incelenecek ve değerlendirilecektir.
Muhasebe işlemlerinin kayıtlara doğru olarak geçirilmesinden ve işletme varlıklarının korunmasından işletme yönetimi sorumlu olacaktır.
Ücretimiz zaman esasına göre hesaplanacaktır. Ekstra giderler ayrıca talep edilecektir. Ücretimizin toplamının 7- 8 bin lira sınırları arasında olacağı tahmin edilmektedir. Denetim Raporu 15.3.2017 tarihinde teslim edilecektir.
Koşulları kabul ediyorsanız, lütfen anlaşmayı imzalayarak, bir kopyasını tarafıma gönderiniz.
Saygılarımla
Çetin AKAR
Bağımsız Denetçi
Kabul Edilmiştir.

Kaynak: Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi, 3. Baskı, İstanbul: Alfa Basım Yayım, 2000, 89.

2.10.2. Denetimin Planlanması

Denetim sözleşmesinin yapılmasının ardından denetim görevi de başlamıştır ve yapılacak ilk iş kısa sürede sorumlu ortak baş denetçi tarafından denetim planının yazılı olarak geliştirilmesidir.¹⁶³

Denetim planlaması, denetim faaliyetinin başlangıcından bir denetim görüşü verilmesine kadar geçen sürede denetçilerin faaliyetlerini yürütme konusundaki adımlarını ifade eder. Denetim planının amacı, tüm denetim faaliyetini denetim alanlarına ayırmak, denetçileri bu denetim alanlarında görevlendirmek, her bir denetim alanında uygulanması gereken yöntem ve işlemleri belirlemek ve denetim faaliyetini programlamaktır.¹⁶⁴ Sözcüğü, bir hizmet işletmesinde stoklar olmayacağı veya önemsiz olacağı için, stoklara daha az denetim süresi verilecektir. Bunun gibi az sayıda müşteri ile çalışan işletmelerde alacaklar üzerinde süre olarak daha az durulacaktır. Dolayısıyla

¹⁶³ Hasan Kaval, age, s.67.

sürelere göre uygun sayıda denetim elemanı atanacaktır.¹⁶⁵

Planlama faaliyetlerinin yapısı ve kapsamı, müşteri işletmenin büyüklüğüne, işletmedeki faaliyetlerin karmaşıklığına, denetim çalışması sırasında işletmenin iç ve dış şartlarında meydana gelen değişikliklere göre farklılık gösterir. Planlamanın aşamaları aşağıdaki gibi sıralanabilir:¹⁶⁶

- Müşteri işletmenin faaliyetleri ve iç ve dış çevresi hakkında bilgi edinme,
- Denetim çalışmalarını bölümlenme,
- Önemlilik düzeyini belirleme,
- Denetim riskini belirleme,
- Denetim amaçlarını belirleme,
- İç kontrol sistemi ve muhasebe sistemi hakkında bilgi edinme,
- Denetim programının hazırlanması,
- İşgücü ve zaman planlaması

Hazırlanacak denetim planı esnek olmalıdır. Bu plan denetim sırasında meydana gelebilecek değişikliklere her an ayak uydurabilecek şekilde, çeşitli seçenekler dikkate alınarak hazırlanmalıdır. Denetim planını hazırlayan üst denetçilerin planı iyi bir şekilde düzenlemeleri, planı uygulayacak olan denetçilerin ortaya çıkabilecek yeni durumlara hemen ayak uydurabilmeleri açısından önemlidir.¹⁶⁷

2.10.3. Denetim Programının Yürütülmesi

Denetim planlanmasında ikinci adım üstlenilen denetim görevi için ayrıntılı bir denetim programının hazırlanmasıdır. Denetim programları planlama faaliyetlerinin sonuçlarına dayandırılır ve yazılı olarak hazırlanır.¹⁶⁸ O halde denetim programı için, denetim çalışmalarının uygulanmasına ilişkin safhaları, her bir safhanın uygulanmasıyla ilgili işlemlerin türünü ve sırasını gösteren yazılı bir taslaktır diyebiliriz.¹⁶⁹ Denetim programının yürütülmesi aşaması denetim çalışmalarının yapıldığı, denetim kanıtlarının toplanıp değerlendirildiği aşamadır.¹⁷⁰ Bu aşamada ilk olarak işletmenin iç kontrol sisteminin incelenerek ve işlerliğinin değerlendirilmesi gerekmektedir. Çünkü eğer

¹⁶⁴ Ümit Gücenme, age, s. 62.

¹⁶⁵ Bülent Buz, age, s. 39.

¹⁶⁶ Sami Karacan, ve Rahmi Uygun, Denetim ve Raporlama, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2012, s. 75.

¹⁶⁷ Ersin Güredin, age, s.184.

¹⁶⁸ Age, s. 191

¹⁶⁹ Mehmet Bakır, Denetim, 5. Baskı, Trabzon: Dilara Yayınevi, 2007, s.53.

¹⁷⁰ Ümit Gücenme, age, s. 63.

işletmede etkin bir iç kontrol sistemi varsa, denetim çalışmalarının planlandığı şekilde yürütülmesi mümkün olacak, aksi durumda iç kontrol sisteminin yetersizliği ya da güvenilir olmadığı kanaatine varılarak, denetim programında değişikliğe gidilebilecektir.¹⁷¹

İyi bir şekilde düzenlenmiş bir denetim programı;¹⁷²

- Yapılacak denetim faaliyetiyle ilgili sorumluluğu belirler.
- Denetimin koordine edilmesine, gözetimine, kontrolüne ve zaman tasarrufuna imkân sağlar,
- Her denetim için temel denetim işlemlerini belirler.
- Gelecek yıllar için kılavuz görevi görür.
- Uygun bir planlamanın yapılmış ve önemli hususların unutulmamış olduğu konusunda güvence oluşturur.
- Denetim standartlarına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumu güven altına alır.
- Denetim programının hazırlanması denetim görevini üstlenen denetçileri, neden değişik denetim işlemleri uyguladıkları konusunda düşünmeye yöneltir ve böylece daha kaliteli bir denetim faaliyetinin tamamlanmasına yardımcı olur.

İşletmenin iç kontrol sistemi incelendikten ve oluşan şartlara göre denetim programında değişiklikler yapıldıktan sonra, yılsonuna doğru maddi denetim işlemleriyle denetime ilişkin kanıtlar toplanarak finansal tablo kalemlerinin doğruluğu araştırılır.¹⁷³ Yıl sona ermeden önce denetçi, işletmenin stok ve demirbaş sayımlarında bulunarak fiili durum ortaya çıkarılmaya çalışılır. Bu çalışmalar çalışma kâğıtları üzerine uygun şekilde notlar alınarak belgelendirilir.¹⁷⁴

2.10.4. Denetim Çalışmasının Tamamlanması ve Raporlanması

Muhasebe denetiminin son safhası, denetim çalışmalarının tamamlanması ve denetim raporunun hazırlanmasıdır. Bütün safhalar tamamlandıktan sonra bu zamana kadar yapılan denetim çalışmalarında gözden kaçırılan bir durumun olup olmadığı, ek çalışmalara gerek duyulup duyulmadığı konusunda son kontroller yapılır.

¹⁷¹ Mehmet Bakır, age, s. 56.

¹⁷² Ersin Güredin, age, s. 191- 192.

¹⁷³ Age, s. 198.

¹⁷⁴ Hasan Kaval, age, s. 69.

Bu kontroller sonucunda önemli sapmalar tespit edilirse sapmaya konu olan kalemler üzerinde yeniden bir çalışmanın yapılması, sapmaların sebeplerinin ortaya çıkarılması gerekir. Çünkü bu sapmalar çoğu kez yıl içinde tespit edilemeyen bazı hata ve hilelerin yılsonu mali tablolarına yansımaları şeklinde ortaya çıkmış olabilir.¹⁷⁵ Bu gibi durumlarda denetçi yönetimden teyit mektubu isteyebilir. Teyit mektupları mali tabloların, muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmasına ilişkin sorumluluğun işletme yönetimine ait olduğuna ve mali tabloları onayladığına dair kanıt oluşturacak mektuplardır.¹⁷⁶ İşletme yönetimi teyit mektubu vermeyi reddederse, denetçi bu durumu çalışma alanının sınırlandırılması olarak değerlendirecek ve bu durumda rapordaki görüşünü etkileyecektir. Ayrıca, çalışmanın sonuna doğru gelirken bilanço tarihinden sonraki olayların değerlendirilmesi ve işletmenin sürekliliği varsayımının son bir kez gözden geçirilmesi çalışmaları yapılır. Denetçi işletmenin sürekliliği varsayımına ilişkin bir takım şüpheler tespit etmiş ise öncelikle bu konuya ilişkin mali tablo dipnotlarında yeterli açıklamanın yapıp yapılmadığı değerlendirilir ve buna göre bir görüş verilir.¹⁷⁷

Tüm çalışmalar tamamlandıktan sonra sıra denetim görüşünün bilgi kullanıcılarına iletilmesine gelir. Bu da denetim raporları aracılığıyla gerçekleştirilir. Denetim raporu, bağımsız denetim faaliyeti sonunda denetçinin mali tablolar hakkında vardığı görüşünü içerir.¹⁷⁸

Raporlama aşamasında ilk etapta denetim raporunun taslağı hazırlanır ve müşteri işletmenin yetkili kurullarına sunulur. Eğer onların bir itirazları veya ek açıklama veya düzeltme şeklinde teklifleri varsa, durum değerlendirilir ve gereği yapılır. Böylece denetim faaliyetleri tamamlanmış ve asıl raporu oluşturma aşamasına gelinmiştir. Asıl rapor denetim şirketinin yetkili kurullarında görüşüldükten sonra sorumlu denetçi tarafından imzalanır ve müşteri işletmeye istenilen sayıda sunulur.¹⁷⁹

Bağımsız denetim raporunun işletmeyle ilgisi olan ve işletmenin mali tablolarındaki verileri dikkate alarak karar veren kişi ve kurumlar üzerinde yönlendirici etkisi vardır. Dolayısıyla denetim raporunun mali tablo kullanıcılarının yanıltılmasını önleyecek şekilde, başka bir deyişle işletmenin içinde bulunduğu gerçek durumu

¹⁷⁵ Age, s. 69.

¹⁷⁶ Sami Karacan ve Rahmi Uygun, age, s. 241.

¹⁷⁷ Tuba Şavlı, "Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim Süreci", <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/10/TR/TUBASAVLI.pdf> (10.02.2016)

¹⁷⁸ *Bağımsız Denetim Süreci*. <http://www.bagimsizdenetim.gen.tr/bagimsiz-denetim-rapor-turleri/> (18.11.2016).

¹⁷⁹ Hasan Kaval, age, s. 69- 70.

yansıtacak şekilde düzenlenmesi büyük önem taşır.¹⁸⁰ Denetim raporlarının nasıl düzenlenmesi gerektiği konusundaki hususlar Kamu Gözetim Kurumu'nun yayınladığı BDS-700-799 arasındaki standartlarda yer almaktadır.

2.11. DENETÇİNİN GÖRÜŞÜNE GÖRE DENETİM RAPORLARI

Yukarıda da ifade ettiğimiz gibi denetim raporlarında, işletme yöneticilerince hazırlanıp yayınlanan finansal tabloların işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde yansıtmayı yansıtmadığı hakkında genel bir görüş açıklanmalıdır.¹⁸¹

Denetim sırasında yeterli kanıtın toplanıp toplanamaması, denetim kapsamının sınırlandırılıp sınırlandırılmaması, etkin bir iç kontrol sisteminin bulunup bulunmaması gibi buna benzer nedenler denetçinin denetim raporunda vereceği görüşü belirleyecektir.

Denetçi, raporunda olumlu, şartlı, olumsuz görüş bildirebilir veya görüş bildirmekten kaçınabilir.¹⁸²

Bir sonraki bölümde denetçi görüşlerine ayrıca değinilecektir.

¹⁸⁰ Seval Selimoğlu ve Diğerleri, s. 149.

¹⁸¹ Sami Karacan ve Rahmi Uygun, age, s. 245.

¹⁸² Age, s. 246.

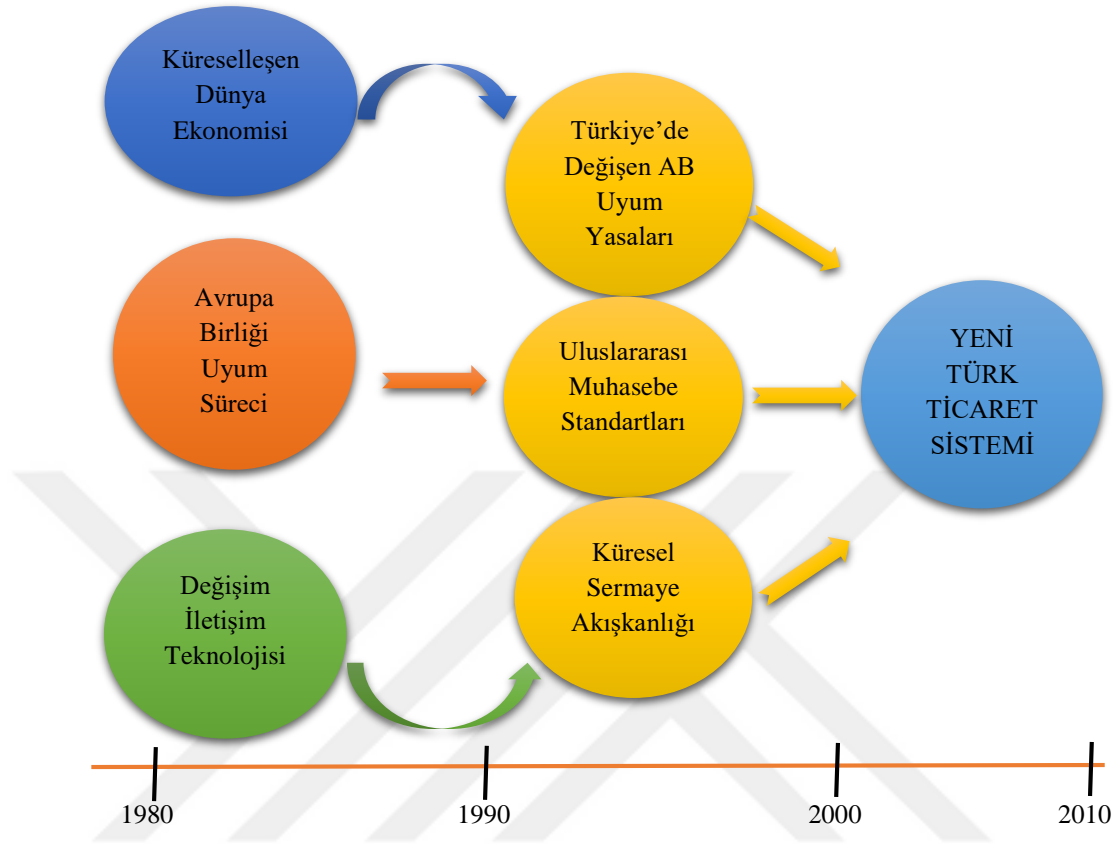
3. TÜRK TİCARET KANUNU'NDA BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN DÜZENLEMELER VE KAMU GÖZETİMİ

Uluslararası ve ulusal alanda yaşanan krizler ve şirket skandalları kaliteli bir finansal raporlamaya olan ihtiyacı artırarak denetimin daha da önemli bir hal almasına sebep olmuştur. Aynı zamanda sermaye piyasaları ve teknolojide yaşanan hızlı değişimin farklı ülke ekonomileriyle hızla bütünleşen ve AB yasalarına uyum çalışmaları yapan Türkiye’de de etkilerini göstermeye başlaması, birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de yeni yasal düzenlemelerin yapılması gerektiğini göstermiştir. Bunun dışında dış ticaret, endüstri, hizmet, finans ve sermaye piyasalarında yer edinme isteği özellikle finansal raporlamada şeffaflık gibi güncel ve genel kabul görmüş kuralları içeren yeni bir ticaret kanununa sahip olmayı gerektirmiştir.¹⁸³ Bu nedenlerle, 01 Ocak 1957 yılından bu yana yürürlükte olan 6762 sayılı TTK’nu tamamen değiştirmek amacıyla 1999-2005 yılları arasında yapılan kapsamlı çalışmalar sonucunda yeni TTK tasarısı hazırlanmıştır. Tasarı 13 Ocak 2011 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) Genel Kurulu’nda görüşülerek 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu adıyla kabul edilmiş, 14 Şubat 2011 tarihinde 27846 sayılı T.C. Resmi Gazete’de yayınlanmış ve nihayet yeni TTK 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir.¹⁸⁴ 6102 sayılı Yeni TTK’nın muhasebe uygulamaları ile ilgili düzenlemelerini kapsayan maddeleri 01 Ocak 2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

¹⁸³ Gülfer Çankaya, “Anonim Şirketlerde (Yeni) Türk Ticaret Kanunu’na Göre Denetim”, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014, s.77.

¹⁸⁴ Vasfi Haftacı ve A. Cemkut Badem. “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler”. Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı 50., 2011, s.2.

Şekil 3.1. Yeni TTK'yı İhtiyaç Haline Getiren Süreç



Kaynak: Ali Kılıç, “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve Denetim”,

<http://www.samsunso.org.tr/upload/dosyalar/%E2%80%9CYeni%20TTK%20T%C3%BCrkiye%20%20%99nin%20C3%B6n%C3%BCn%C3%BC%20a%C3%A7acak%20-13042012095942-1.pdf> (26.11.2016).

Yeni TTK kamuoyunda çok tartışılan hususları ve değişiklik talep edilen konuları da beraberinde getirmiştir. Dolayısıyla 6102 Sayılı TTK yayımlandıktan ancak henüz yürürlüğe girmeden önce 30 Haziran 2012 tarihli ve 28339 sayılı Resmî Gazete’de 6335 Sayılı TTK ile Türk TTK’nın Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un yayınlanması ile hatta yürürlüğe girdikten sonra bile önemli değişikliklere uğramıştır.

6102 Sayılı yeni TTK’nın genel özelliklerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:¹⁸⁵

- Avrupa Birliği uyum süreci, uluslararası ticaretin artan önemi ve bunun gerektirdiği standartlar, teknolojik yenilikler ve gelişmeler esas alınmıştır.

¹⁸⁵ Güler Aras, (Ed.), Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Finans Ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, İstanbul: İSMMMO Yayınları, 2011, s.14.

- Uluslararası düzenlemelerle uyumlu muhasebe standartlarını öngörmekte ve muhasebe kayıtlarının tutulması ve saklanması açısından yenilikler getirmektedir.
- Kurumsal yönetim ilkelerine, pay ve menfaat sahiplerine verdiği önemle dikkat çekmektedir. Pay sahipleri ve yatırımcıların en iyi şekilde korunması sağlanmaya çalışılmıştır.
- Şeffaflık ve hesap verebilirlik Yeni TTK'nin önemli kavramlarıdır. Kamuyu aydınlatma gereği ile düzenlemeler yapılmış, önemli sorumluluklar getirilmiştir.
- Denetim, uluslararası standartlara yükseltilmeye çalışılan en önemli düzenleme alanlarından olmuştur. Bağımsız denetim mesleğine ayrı bir önem verilmiştir.
- Ayrıca bütün bunlara ilave olarak, 6102 sayılı Yeni TTK, 6762 sayılı eski TTK'ya göre daha yalın ve sade bir dil içermektedir.

Çalışmanın bu bölümünde yeni TTK'nın bağımsız denetime yönelik düzenlemelerine yer verilecektir.

3.1. TTK ÇERÇEVESİNDE BAĞIMSIZ DENETİM

Bilindiği üzere eski TTK'da bağımsız denetime ilişkin hükümler bulunmazken anonim şirketlerin iç denetimiyle ilgili hükümler mevcuttu ve anonim şirketlerin işlemleri, genel kurul tarafından şirket ortağı olan veya olmayanlar arasından seçilen en az bir, en çok da beş kişiden oluşan murakıplarca denetleniyordu. Murakıplarca gerçekleştirilen denetimin, kendisinden beklenen işlevi yerine getirememesi ve uluslararası düzeyde yapılan bir denetim olmaması hem diğer ülke ekonomileriyle bütünleşmeyi hem de AB yasalarına uyum sağlamayı engelliyordu. Dolayısıyla yeni TTK'da bağımsız denetimin uluslararası düzeyde düzenlenerek yer alması zorunluluk haline gelmiştir. Sonuç olarak yeni TTK, anonim şirketlerin denetiminde radikal bir değişiklik yaparak bu şirketlerde iç denetleme organını kaldırmış ve yerine bağımsız denetim ve bağımsız denetçiyi esas alan bir sistem getirmiştir. TTK'nın bu sistemi bağımsız denetim mesleğini öne çıkardığı gibi beraberinde bağımsız denetime ilişkin önemli kurumların kurulmasını da getirmiştir. 660 Sayılı KHK ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur.¹⁸⁶

¹⁸⁶ Seniha Dal ve Yıldırım Ercan Çalış, "Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim Ve Bağımsız Denetçi", Mali Çözüm Dergisi, Sayı 118., 2013, s. 88.

Tablo 3.1. TTK'da Yer Alan Bağımsız Denetimle İlgili Maddeler

Md.	KONUSU
207	Özel Denetim
397	Denetleme / Genel Olarak
398	Denetleme / Konu ve Kapsam
399	Denetçi Seçimi, Azli
400	Denetçi Olabilecekler
401	İbraz Yükümü ve Bilgi Alma Hakkı
402	Denetim Raporu
403	Görüş Yazıları
404	Denetçilerin Sır Saklamadan Doğan Sorumluluğu
405	Şirket İle Denetçi Arasındaki Görüş Ayrılıkları
406	Topluluk İlişkileri İçin Özel Denetçi Denetimi
438	Özel Denetim İsteme Hakkı
439	Özel Denetimi Genel Kurulun Reddi
440	Özel Denetçi Atama
441	Özel Denetçinin Görevi
442	Özel Denetçi Raporu
443	Yönetim Kurulunun Özel Denetçi Raporunu İşleme Koyması
444	Özel Denetim Giderleri
618	Denetçi Seçiminde Oy Hakkı
635	Denetçi
1534	Yürürlük
GEÇ 1	Türkiye Muhasebe Standartları'nın (TMS) Uygulanması
GEÇ 6	TMS'nin Uygulanması

Kaynak: Bülent Buz, Bağımsız Denetim. 1. Baskı. İstanbul: Hilal Yayıncılık ve Seminer A.Ş., 2015, s. 91.

3.1.1. Genel Olarak Bağımsız Denetim

Yeni TTK, reformcu bir anlayışla birçok konuda olduğu gibi finansal raporlama ve bağımsız denetim alanında da devrim niteliğinde yenilikler getirmiştir.

6102 sayılı TTK'nın bağımsız denetimi ile ilgili maddeleri 397-406. maddelerdir. Söz konusu kanun, tasarı haline getirildikten sonra kamuoyunun görüşleri alınarak son şekline getirilmiştir.¹⁸⁷

6102 sayılı Yeni TTK henüz yürürlüğe girmeden 26.06.2012 tarihli 6335 sayılı Kanun ile yeni TTK'nın finansal raporlama ve bağımsız denetim alanına ilişkin hükümlerinde bazı değişiklikler yapılmıştır.¹⁸⁸

6102 Sayılı TTK'da denetçiler anonim şirketin organı olmaktan çıkarılmıştır. TTK'nın 397. Maddesi anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun denetimiyle ilgili konuları içermektedir. Bu maddenin birinci fıkrasının ilk halinde;

“Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarıyla denetlenir. Yönetim kurulunun “yıllık faaliyet raporu” içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir.”

Denilerek her ölçekteki anonim şirketin ve şirketler topluluğunun denetiminin, bağımsız denetim kuruluşlarına veya küçük ve orta ölçekli sermaye şirketlerinde bir veya birden fazla serbest muhasebeci mali müşavire veya yeminli mali müşavire bırakılması öngörülmüştür. Ancak 6335 Sayılı kanun ile 397. maddenin birinci fıkrası;

“Dördüncü fıkra uyarınca denetime tabi olan şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na yayınlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na göre denetlenir.” şeklinde değiştirilmiştir.¹⁸⁹

397. maddenin 2. fıkrasına göre; “denetime tabi olan şirketler, hazırlanmış finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini ve denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır”. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Denetime tabi olduğu halde denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir.¹⁹⁰

397. maddenin 4. Fıkrası ise 6335 Sayılı Kanun ile bu maddeye sonradan eklenmiş ve bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmiştir. Bu da şartları sağlamayan büyük ölçekteki işletmelerin ve ülkemizdeki işletmelerin yaklaşık %99,2'sini oluşturan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin (KOBİ) bağımsız denetime tabi olma zorunluluklarını ortadan kaldırmıştır. Belirli şartları taşıyan büyük ölçekli sermaye şirketlerinin haricindeki şirketlerin

¹⁸⁷ Mehtap Karakoç, “Türk Ticaret Kanunu İle Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 59., 2013, s. 18.

¹⁸⁸ Muharrem Karataş, “Şirket Denetçiliğinden Bağımsız Denetçiliğe”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 43., 2014, s. 125.

¹⁸⁹ Soner Altaş, Şirket Denetimi, 6. Baskı., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015, s. 177.

¹⁹⁰ Age, s. 178.

denetim kapsamı dışında bırakılmaları, denetimden beklenen verimin alınamayacağı endişesiyle tepkilere neden olunca 28.03.2013 tarih ve 28615 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 6455 Sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve KHK’larda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’la 6102 Sayılı TTK’nın “Denetleme” başlığı altında düzenlenen 397’nci maddesine beşinci fıkra eklenerek denetim dışında kalan anonim şirketlerin tamamı denetime dahil edilmiştir.

Bakanlar Kurulu kendisine tanınan denetime tabi şirketlerin belirlenmesi yetkisi çerçevesinde AB standartlarına uyum sağlayıncaya kadar her yıl değiştireceği kararla bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin kapsamını kademeli bir şekilde genişletmiştir. Bakanlar Kurulu, kararlarında bağımsız denetime tabi şirketleri ölçütlerine bakılmaksızın denetime tabi olacaklar ve ölçütlerine göre denetime tabi olacaklar olmak üzere ikiye ayırmıştır.

Bağımsız denetime tabi olacak şirketler hakkındaki ilk Bakanlar Kurulu kararı 23 Ocak 2013 tarihli ve 28537 sayılı Resmi Gazete’de, ikincisi 14 Mart 2014 tarihli ve 28941 sayılı Resmi Gazete’de, üçüncüsü 1 Şubat 2015 gün ve 29254 sayılı Resmi Gazete’de ve son olarak dördüncüsü 19 Mart 2016 tarihli ve 29658 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Bu kapsamda, son değişikliklerle birlikte şirketlerin denetime tabi olup olmadığının belirlenmesinde tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aktif toplamına, yıllık net satış hâsılatına ve çalışan sayısına ilişkin genel ölçütler aşağıdaki gibi belirlenmiştir:¹⁹¹

¹⁹¹ Muharrem Karataş ve Tarık Bölükbaş, “Son Düzenlemeler Ve Gelişmeler Işığında Ülkemizde Finansal Raporlama Uygulamaları Ve Şirketlerin Denetimi”, Mali Çözüm Dergisi. Sayı 128., 2015, s. 57-58.

Tablo 3.2 Bakanlar Kurulu Kararlarıyla (BKK) Belirlenen Bağımsız Denetime İlişkin Ölçütler

	2013	2014	2015	2016
Aktif Toplam	150 Milyon TL ve Üzeri	75 Milyon TL ve Üzeri	50 Milyon TL ve Üzeri	40 Milyon TL ve Üzeri
Yıllık Net Satış Hasılatı	200 Milyon TL ve Üzeri	150 Milyon TL ve Üzeri	100 Milyon TL ve Üzeri	80 Milyon TL ve Üzeri
Çalışan Sayısı	500 Çalışan ve Üzeri	250 Çalışan ve Üzeri	200 Çalışan ve Üzeri	200 Çalışan ve Üzeri

Şirketlerin bağımsız denetime tabi olması için yukarıda belirtilen dört ölçütten en az ikisini üst üste iki hesap dönemi sağlaması gerekmektedir. Birbirini takip eden hesap dönemlerinde sağlanan iki ölçütün aynı ölçütler olması şartı bulunmamaktadır. Dolayısıyla 2014 ve 2015 yıllarında bu 3 kriterden herhangi 2 sini sağlayan şirketler 2016 yılında bağımsız denetime tabi olacaktır.¹⁹²

Büyük ölçekli işletmelerden başlanarak 2013 yılında 2.500, 2014 yılında 3500, 2015 yılında 5 bin civarında şirket bağımsız denetime tabi olmuş olup, 2016 yılı ve sonrasında ise BKK'da yapılacak değişikliklerle 25.000 civarında şirketin bağımsız denetime tabi olacağı tahmin edilmektedir. BKK'ya ekli (I) sayılı listede belirtilen alanlarda (SPK denetimine tabi şirketler, BDDK denetimine tabi şirketler, Sigortacılık Kanunu ile Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, Borsa İstanbul Altın Borsasında üye olarak faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler, Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri ile 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket şeklinde kurulan şirketler, Ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı şirketler) faaliyet gösteren

¹⁹² Murat Koç, "Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin İnternet Sitesi Açması ve İnternet Sitesinde Bulunması Gereken Zorunlu Hususlar", 2015, <http://www.alomaliye.com/2015/02/12/bagimsiz-denetime-tabi-sirketlerin-internet-sitesi-acmasi-ve-internet-sitesinde-bulunmasi-gereken-zorunlu-hususlar/> (27.11.2016).

şirketler ise herhangi bir ölçüt şartı aranmaksızın denetime tabidir. Ekli (II) sayılı listede belirtilen alanlarda faaliyet gösteren şirketlerden aynı listede yer verilen üç ölçütten ikisini üst üste iki hesap dönemi sağlayanlar bağımsız denetime tabidir.¹⁹³

Avrupa Birliği uyum süreci çerçevesinde AB'nin KOBİ'ler için yaptığı tanıma göre bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin ölçütleri;¹⁹⁴

- Aktif toplamı: 5 milyon ve üzeri Avro
- Yıllık net satış hasılatı: 10 milyon ve üzeri Avro
- Çalışan sayısı: 50 çalışan ve aşağısıdır.

Bu ölçütlerin Türk Lirası bazında ülkemizdeki ölçütler ile uyumlaştırılacağı tahmin edilmektedir. Böylece ülkemizde bağımsız denetimden geçen firma sayısı artacaktır.

3.1.2. Bağımsız Denetimin Konusu ve Kapsamı

Eski TTK'da bağımsız denetimle ilgili düzenlemelere yer verilmezken yeni TTK'nın 398. maddesinin birinci fıkrasında denetimin konusu ve kapsamı;

“Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartları'nın öngördüğü ölçüde iç denetimin, bu bölüm hükümleri anlamında 378. madde uyarınca verilen raporların ve 397. maddenin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartları'na, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Denetleme, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun belirlediği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir. Denetleme, şirketin ve topluluğun, mal varlıksal ve finansal durumunun 515 inci madde anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır.”

şeklinde açıklanmaktadır.

Bu denetim 398. Maddenin ikinci fıkrasına göre; şirketin finansal tablolarının ve topluluğun konsolide finansal tablolarının ve 397. Maddenin birinci fıkrası ve 402. Maddenin ikinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içerisinde olup olmadığını belirterek açıklayacak şekilde yapılmalıdır.

Yine denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri erken teşhis edebilmeli ve risk yönetimini gerçekleştirebilmelidir. Bunun için,

¹⁹³ Muharrem Karataş ve Tarık Bölükbaş, agm, s. 58.

¹⁹⁴ Muhsin Bilgin, “Bağımsız Denetçiler İçin Son Viraj Yaşanıyor”, 2014, <http://www.denetim24.com/denetim-haberleri/bagimsiz-denetciler-icin-son-viraja/> (27.11.2016).

riskin erken teşhisi ve yönetimi sistemini ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısını ve komitenin uygulamalarını açıklayan ayrı bir rapor düzenleyerek, hazırlanacak denetim raporuyla birlikte yönetim kuruluna sunması zorunludur.¹⁹⁵

3.1.3. Denetçi

TTK'nın 399. maddesi denetçinin seçimini, görevden alınmasını ve sözleşmenin feshini düzenlemektedir. Bu maddenin birinci fıkrasına göre denetçi genel kurul tarafından, topluluk denetçisi ise, ana şirketin genel kurulu tarafından seçilir. Denetçi seçimi faaliyet dönemi bitmeden ve her faaliyet dönemi için ayrı ayrı yapılmalıdır. Denetçi seçimi yapıldıktan sonra yönetim kurulu denetçiyi ticaret siciline tescil ettirerek Ticaret Sicili Gazetesi ve şirketin internet sitesinde ilan eder. Aynı maddenin üçüncü fıkrasına göre topluluk denetçisinin seçilmediği hallerde, konsolidasyona dahil olan ana şirketin finansal tablolarını denetlemek için seçilen denetçi, topluluk finansal tablolarının da denetçisi kabul edilecektir.

Şirketin herhangi bir nedenle denetçisiz kalmaması için TTK'nın 399. maddesinin dördüncü fıkrasında önlem mahiyetinde iki alternatif düzenleme vardır. Buna göre;¹⁹⁶

a) Yönetim kurulunun,

b) Sermayenin yüzde onunu, halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerinin istemi üzerine, ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyerek, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebi gerektirmesi, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı halinde, şirket merkezinin bulunduğu asliye ticaret mahkemesi başka bir denetçi atayabilir.

Bu davanın açılabilmesi için, denetçinin seçimine

“genel kurulda karşı oy vermiş, karşı oyunu tutanağa geçirtmiş ve seçimin yapıldığı genel kurul toplantısı tarihinden itibaren geriye doğru en az üç aydan beri şirketin pay sahibi sıfatını taşıyor olması”

gerekmektedir.¹⁹⁷

TTK'nın 399. maddesi sekizinci fıkrasına göre genel kurul tarafından seçilen

¹⁹⁵ TTK, m. 398/ f. 4

¹⁹⁶ Suat Yıldırım, “Türk Ticaret Kanunu na Göre Anonim Şirketlerde Denetçi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 106., 2011, s. 45- 46.

¹⁹⁷ TTK, m. 399/ f. 5

denetçi denetleme sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Denetçinin sözleşmeyi feshi yazılı ve gerekçeli olmalıdır. Denetçi fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula sunmakla yükümlüdür; bu sonuçlar 402. maddeye uygun bir rapor haline getirilerek genel kurula verilir. 399. Maddenin dokuzuncu fıkrasına göre denetçinin fesih ihbarında bulunması halinde, yönetim kurulu hemen, geçici bir denetçi seçer ve fesih ihbarını genel kurulun bilgisine, seçtiği denetçiyi de aynı kurulun onayına sunar.¹⁹⁸

3.1.4. Denetçi Olabilecekler

Denetim organını kaldırıp yerine bağımsız denetim kuruluşunu getiren yeni TTK, denetçinin bağımsızlık niteliğinin korunmasına özel önem vererek “denetçi olabilecekler” başlığı altında 400. maddede denetçilerin sahip olması gereken nitelikleri ayrıntılı şekilde belirtmektedir.¹⁹⁹

TTK’nın 400. Maddesinin birinci fıkrası denetçi kavramını;

“Bağımsız denetim yapmak üzere 1 Haziran 1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir”

şeklinde tanımlamıştır.²⁰⁰ Yine birinci fıkraya göre; sermaye şirketi olarak kurulacak bağımsız denetleme kuruluşunun ortaklarının yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanına sahip olması zorunludur.²⁰¹ Kanunu 400. maddesinin 2. fıkrasında “*On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez*” ifadesi yer almaktadır. Diğer taraftan 3. fıkrada “*Denetçi denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet veremez, bunu yavru şirket aracılığı ile yapamaz.*” ifadeleri yer almaktadır.

Ayrıca TTK’nın 401. Maddesine göre, denetlenen anonim şirket yönetim kurulu, denetçinin, denetim hizmetini gereği gibi yapabilmesi için gerekli olan tüm bilgi ve belgeleri vermekle yükümlüdür. TTK’da denetçilere verilen en önemli yetki, bilgi ve

¹⁹⁸ Suat Yıldırım, agm, s.46.

¹⁹⁹ Yahya Deryal ve Mehmet Durgut, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile Anonim Şirketlerin Denetimine Getirilen Yenilikler, Hukuksal Bir Bakış”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 96., 2009, s. 48

²⁰⁰ Habip Akdoğan ve Birgül Bozkurt Yazar, “Yeni Türk Ticaret Kanununun Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler”, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, Cilt 4., No 2., 2012, s.23- 24.

²⁰¹ Soner Altaş, age, s. 195.

belgeleri alma yetkisidir. Bu amaçla, anonim şirket yönetim kurulu, yıllık faaliyet raporunu düzenleyip, onaylayarak gecikmeksizin, denetçiye vermek zorunda olduğu gibi ayrıca şirketin defterlerinin, yazışmalarının, belgelerinin, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli evrakının ve envanterinin incelenerek denetlenebilmesi için anılan belgelerin denetçiye ibrazı ile birlikte gerekli tüm olanakları sağlamakla da yükümlüdür.²⁰²

3.1.5. Denetçi Olamayacaklar

TTK 400. Maddesinin birinci fıkrası, “*yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişilerin*”, aşağıdaki durumlardan birinin varlığında ilgili şirkette denetçi olamayacaklarını belirtmektedir.

Bu çerçevede, yukarıda sayılanlardan gerek denetçi, gerekse yanında çalışan kişiler;

- a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,
- b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa,
- c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kliğinin kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dahil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısımsıysa,
- d) Denetlenecek şirketle bağlantı halinde bulunan veya böyle bir Şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,
- e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,
- f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) maddesine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin kanuni temsilcisi,

²⁰² Seniha Dal ve Yıldırım Ercan Çalış, agm, s. 97.

temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,

- g) (a) ve (f) maddelerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,
- h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin mesleki faaliyetinden kaynaklanan gelirinin yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan kişilere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa, ilgili şirkette denetçi olamayacak ya da ilgili şirket nezdinde denetleme elemanı olarak görev alamayacaktır.

3.1.6. Denetim Raporu ve Görüş yazıları

TTK'nın 402. Maddesinin birinci fıkrasına göre; denetçi, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenleyecektir.

Finansal tablolara ilişkin denetim raporunun “esas bölümü” nde;²⁰³

- Defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı,²⁰⁴
- Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği,²⁰⁵
- Finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin, öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı,²⁰⁶
- Finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin, Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, şirketin mal varlığı, finansal ve karlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı²⁰⁷ açıkça belirtilir.

TTK'nın 403. maddesi denetçi görüşü ile ilgilidir. Maddenin gerekçesinde görüş

²⁰³ Soner Altaş, age, s. 200.

²⁰⁴ TTK, m. 402/ f. 4

²⁰⁵ TTK, m. 402/ f. 4

²⁰⁶ TTK, m. 402/ f. 5

²⁰⁷ TTK, m. 402/ f. 5

yazısı ifadesinin seçilmesinin sebepleri şu şekilde sıralanmaktadır;²⁰⁸

1. Görüş raporu ifadesi kullanılsaydı eğer 402. maddedeki denetçi raporuyla karışabilir veya bağlantılı sanılmasına yol açabilirdi.

2. “Görüş” sözcüğü öznel bir değerlendirmeyi değil, uluslararası standartlara göre varılan sonucu ifade etmektedir.

TTK’nın 403. Maddesinin birinci fıkrasına göre; “*denetçi, denetimin sonucunu görüş yazısında açıklar. Görüş yazısı, KGK’nin belirlediği esaslar çerçevesinde, denetimin konusu, türü, niteliği ve kapsamı yanında denetçinin değerlendirmelerini de içerir*”.

Görüş yazısı üç türlü olabilecektir.²⁰⁹

1. Olumlu Görüş Yazısı
2. Sınırlı Olumlu Görüş Yazısı
3. Olumsuz Görüş Yazısı

Ancak TTK’da denetçiye belli hallerin varlığında, görüş bildirmekten kaçınma olanağı da getirilmektedir.

Çalışmada kullanılan her görüş türüne ait birer tane bağımsız denetim raporu Ek- 2, Ek- 4, Ek- 6, Ek- 8 ve Ek- 10’ da verilmiştir.

²⁰⁸ Mehtap Karakoç, agm, s. 28.

²⁰⁹ Soner Altaş, age, s. 206.

Tablo 3.3. Görüş Oluşturmada Önemlilik

Önemlilik Düzeyi	Kullanıcı Kararlarına Etki	Görüş Türü
Tutarlar Önemlidir	Kullanıcıların Kararları Etkilenmez	OLUMLU
Tutarlar Önemlidir; Finansal Tablolar Bir Bütün Olarak Doğru ve Güvenilirdir	Hata ve Yanlışlıklar Kullanıcıların Kararlarını Etkilememektedir, Fakat Finansal Raporların Dürüst Olmasına Gölge Düşmemiştir.	ŞARTLI
Tutarlar Yeterince Önemlidir; Finansal Tablolar Bir Bütün Olarak Doğru ve Güvenilir Değildir.	Finansal tablolara dayalı olarak karar alan kullanıcıların tümü, ya da çoğunluğu önemli derecede etkilenmektedir.	GÖRÜŞ BİLDİRMEKTEN KAÇINMA veya OLUMSUZ GÖRÜŞ
Denetçi Bağımsız Değildir.		GÖRÜŞ BİLDİRMEKTEN KAÇINMA

Kaynak: Ersin Güredin, Denetim ve Güvence Hizmetleri; 14. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2014.

Denetçi raporunun şekli, içeriği ve finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma sorumlulukları ise; çalışmamızın ilerleyen kısımlarında yer vereceğimiz KGK tarafından yayınlanan Türkiye Denetim Standartları Tebliği'nde (BDS 700) düzenlenmiştir.

3.1.6.1. Olumlu Görüş Yazısı

Olumlu görüş yazısı, mali tabloların denetiminin sonucunda yeterli kanıtın toplanarak mali tabloların aykırılıklardan uzak olduğunun ve şirketin finansal tabloları ile yıllık faaliyet raporunun esas sözleşmedeki finansal raporlamaya, kanuna ve TDS'ye uygun olduğunun denetçi tarafından doğrulanarak açıklanmasıdır.

Dolayısıyla denetçi olumlu görüş verdiğinde görüş yazısında²¹⁰

“Öncelikle 398. Madde ve Türkiye Denetim Standartları uyarınca yapılan denetimde, Türkiye Muhasebe Standartları ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını; denetim sırasında elde edilen bilgilerine göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, mal varlığı ile finansal duruma ve karlılığa ilişkin resmen gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını” açıklayacaktır.²¹¹

²¹⁰ Age, s. 206.

Ayrıca, özellikli bir konuya finansal tablo kullanıcılarının dikkatini çekmek üzere denetçi, raporuna görüşünü etkilemeyen, görüşüne şart oluşturmayan bir açıklama paragrafı ekleyerek standart raporun şeklini değiştirebilir. Bu raporlara açıklamalı olumlu görüş içeren rapor denilir.²¹² Bu durum TTK'nın 403. maddenin 2. fıkrasında;

“Görüş yazısında, yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin konular bakımından sorumluluğunu gerektirecek bir sebebin mevcut olmadığına, varsa bu sorumluluğa dikkat çekilir. Görüş KGK'nin belirlediği şekilde ve herkesin anlayabileceği bir dille yazılır.”

şeklinde yer almaktadır.

3.1.6.2. Sınırlı Olumlu (Şartlı) Görüş Yazısı

Kavramın içerisinde olumlu kelimesinin geçmesinden de anlaşılacağı üzere, sınırlı olumlu görüş yazısı aslında olumlu bir yazıdır.²¹³ Bağımsız denetçi tarafından olumlu görüş verilemeyeceği, fakat yönetimle olan herhangi bir anlaşmazlığın veya çalışma alanı sınırlamasının etkisinin olumsuz görüş bildirmeyi veya görüş bildirmekten kaçınmayı gerektirecek kadar önemli ve yaygın olmadığı kanaatine varıldığı durumlarda şartlı görüş verilir.²¹⁴

Bu çerçevede TTK'nın 403. Maddesinin üçüncü fıkrası denetçiye, “çekinceleri varsa, olumlu görüş yazısını sınırlandırma” olanağı getirilmiştir. Ancak sınırlandırılmış olumlu görüş, “ *finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı*” durumlarda verilebilecektir. “Sınır” kelimesiyle anlatılmak istenen denetçinin kendisini sorumluluktan korumak için koyduğu çekinceler değil, sonuçlara ne kadar ve ne ölçüde dayanabileceğidir. Bu itibarla, TTK madde 403 üçüncü fıkraya göre; sınırlamanın konusu kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği, sınırlandırılmış olumlu görüş yazısında açıkça gösterilmelidir.²¹⁵

3.1.6.3. Olumsuz Görüş Yazısı

Denetçi, işletme yönetiminin bazı finansal tabloları bir bütün olarak işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun, açık ve

²¹¹ TTK, m. 403/ f. 1.

²¹² Sami Karacan ve Rahmi Uygun, age, s. 246.

²¹³ Soner Altaş, age, s. 208.

²¹⁴ Seval Selimoğlu ve diğ., age, s.161.

²¹⁵ Soner Altaş, age, s. 208.

dürüst bir biçimde yansıtmadığı kanaatine ulaşırsa olumsuz görüş yazısı verebilir.²¹⁶

Bu çerçevede TTK madde 403 üçüncü fıkraya göre denetçinin şirketin yılsonu finansal tabloları ile yıllık raporunun Türkiye Muhasebe Standartları ile Kanuna ve/veya esas sözleşmenin finansal raporlama hükümlerine uygun olmadığı durumlarda olumsuz görüş yazısı verebilir.

26.06.2012 tarihli ve 6335 sayılı kanunla değiştirilen TTK'nın 403. maddesi beşinci fıkrasına göre; olumsuz görüş yazılan hallerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslim tarihinden itibaren dört iş günü içinde genel kurul toplantıya çağırarak ve genel kurul bu toplantıda yeni bir yönetim kurulu seçecektir. Eğer şirket esas sözleşmesinde aksine bir hüküm yok ise, genel kurul eski yönetim kurulu üyelerini yeniden seçebilecektir. Seçilen yönetim kurulu da altı ay içinde kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tabloları hazırlayacak ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunacaktır.²¹⁷

Olumsuz görüş yazısı verilmesi şirket yönetimi açısından sıkıntı doğuracak bir takım yaptırımları da beraberinde getirmektedir. Bu durumda, denetçinin, ancak büyük ve geniş kapsamlı ayrılıkların bulunması, durumun açık ve kanıtlanmış olması halinde olumsuz görüş yazısı vermesi gerekliliği öne çıkmaktadır. Denetçinin resme değil, yoruma ve değerlendirmelere dayalı olumsuz görüş vermesi, TTK'nın sistemiyle de bağdaşmayacaktır. Şartları var ise olumsuz görüş yazısı verilmesi, sadece denetçinin takdirine kalmış bir seçenek değil, aynı zamanda kanuni bir yükümdür.²¹⁸

3.1.6.4. Görüş Bildirmekten Kaçınan Görüş Yazısı

Denetimin kapsamının görüş bildirilmeyecek kadar önemli bir oranda sınırlandırılmış olması dolayısıyla denetçinin yeterli sayıda ve uygun denetim kanıtı toplayamadığı durumlarda görüş bildirmekten kaçınılır.²¹⁹

Bu görüş türü nadiren de olsa denetçinin, işletmenin taşıdığı belirsizliklerin, finansal tabloları önemli derecede etkilemesi kanısına varması durumlarında da kullanılabilir.²²⁰

²¹⁶ Sami Karacan ve Rahmi Uygun, age, s. 247.

²¹⁷ Soner Altaş, age, s. 210.

²¹⁸ Age, s.211.

²¹⁹ Sami Karacan ve Rahmi Uygun, age, s.247.

²²⁰ Bülent Buz, age, s. 82.

Görüş bildirmekten kaçınma TTK çerçevesinde 403. maddenin 4. fıkrasında;

“Şirket defterlerinde, denetlemenin uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasını sağlamaya imkân vermeyecek belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması durumunda denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir. Kaçınma olumsuz görüşün sonuçlarını doğurur. KGK, kaçınmanın sebep ve usulü ile buna dair gerekçenin esaslarını bir tebliğ ile düzenler.”

şeklinde yer almaktadır.

Kanunda, görüş bildirmekten kaçınma hususu belirtilmesine rağmen kaçınma ya da kısıtlamaların neler olabileceği konusunda bir açıklama yapılmamıştır. Ancak TTK'nın 403'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında KGK'nın, kaçınmanın neden ve usulü ile buna dair gerekçenin esaslarını bir tebliğ ile düzenleyeceği belirtilmektedir.

Kanun, görüş bildirmekten kaçınmanın da olumsuz görüş vermenin sonuçlarını doğuracağını belirtmiştir. Dolayısıyla, görüş bildirmekten kaçınma durumlarında da, yönetim kurulu görüş yazısının kendisine teslim edildiği tarihten itibaren dört iş günü içinde genel kurulu toplantıya çağırmakta, ancak istifa etmemektedir. Yapılacak olan bu genel kurul toplantısında yeni bir yönetim kurulu seçilebilmekte ya da eski yönetim kurulu tekrar seçilerek görevine devam edebilmektedir. Bu şekilde yeniden seçilen yönetim kurulunun altı ay içerisinde yeni finansal tabloları hazırlatarak, denetleme raporuyla birlikte genel kurulun bilgisine sunması gerekmektedir.

Olumsuz görüş veya görüş belirtmekten kaçınılması durumunda genel kurul, söz konusu finansal tablolara dayanarak, özellikle açıklanan kar veya zarar ile doğrudan veya dolaylı bir şekilde karar alamamaktadır. Bu durum bağımsız denetim raporunun etkisini ve işletme açısından önemini ön plana çıkartmaktadır. Bu yönüyle işletmeler, böyle bir olumsuz tablo ile karşı karşıya kalmamak için bağımsız denetçilerin yönlendirmelerine uymak durumundadırlar.²²¹

3.1.7. Denetçilerin Sır Saklamadan Doğan Sorumlulukları

Denetçinin sır saklamadan doğan sorumlulukları TTK'nın 404. Maddesinde düzenlenmiştir.

Anılan hükmün 1. fıkrası uyarınca, bağımsız denetçi ve yardımcıları, denetleme faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz

²²¹ Seniha Dal ve Yıldırım Ercan Çalış, agm, s. 96

olarak kullanamazlar. Denetçinin bu hukuki sorumluluğunun doğabilmesi için sırrın kullanılmış olması şarttır. Kullanılma ile kastedilen şirkete ait bilgilerin üçüncü kişilere aktarılmasıdır. Bu halde bu kullanımdan dolayı denetçinin bir fayda elde etmemesi sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Yani bu sırrı başkalarıyla paylaşarak hiçbir fayda elde etmemiş olsa bile hukuki sorumluluktan kurtulamaz. Ancak denetçi şirket sırrını şirketin yasal temsilcisinden izin alarak kullanmışsa herhangi bir sorumluluğu olmaz. Bununla birlikte herkes tarafından bilinen bilgilerini, denetçi denetim faaliyeti sırasında öğrenmiş olsa da yine herhangi bir sorumluluk söz konusu olmaz.²²²

Bu sorumluluğun ihlal edilmesi sonucunda verilen zarar nedeniyle her bir denetim için 100.000 Türk Lirasına, hisseleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise 300.000 Türk Lirasına kadar tazminat ödemek zorunda kalınabilir. Bu durum denetime birden fazla kişinin katılması ve katılan kişilerden bazılarının kasti eylemleri durumunda uygulanır.²²³

Ayrıca yine aynı maddeye göre; ihmal sonucu zarara sebebiyet verenler üst sınırı gösterilmiş tazminat ile sorumlu olurlarken, kasıtlı eylemde bulunanlar için sınır yoktur. Bu fıkroda belirtilen sorumluluk halleri dürüstlüğü, tarafsızlığı ve sır saklama yükümlülüğünün ihlalidir.²²⁴

3.1.8. Şirket İle Denetçi Arasındaki Görüş Ayrılıkları

Denetçinin herhangi bir mevzuat veya esas sözleşme hükmüne dair savunduğu görüşün, denetlenen şirketle aralarında bir anlaşmazlığa sebep olması durumunda, TTK 'ya göre anlaşmazlığın mahkeme kararı ile çözümlenmesi gerekmektedir.

Buna göre;

“Şirket ile denetçi arasında şirketin ve topluluğun yılsonu hesaplarına, finansal tablolarına ve yönetim kurulunun faaliyet raporuna ilişkin, ilgili kanunun, idari tasarrufun veya esas sözleşme hükümlerinin yorumu veya uygulanması konusunda doğan görüş ayrılıkları hakkında, yönetim kurulunun veya denetçinin talebine istinaden şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi dosya üzerinden karar verir. Verilen bu karar kesindir”²²⁵

ve söz konusu davanın giderlerinin şirket tarafından karşılanacağını

²²² Agm, s.102- 103.

²²³ TTK m. 404/ f. 2.

²²⁴ Mehtap Karakoç, agm, s.30.

²²⁵ TTK, m. 405/ f. 1

bildirmektedir.²²⁶

Denetçinin herhangi bir mevzuata veya esas sözleşme hükmüne ilişkin yorumunun onun denetim görüşünü etkilemesi (şartlı, olumsuz veya kaçınma yazısı yazması) şirket açısından kötü sonuçlara sebep olabileceği için TTK'nın bu konuda şirkete mahkemeye verme hakkı sağlaması büyük önem taşımaktadır.

3.2. BAĞIMSIZ DENETİMDE KAMU GÖZETİMİ İHTİYACI

Küreselleşmenin etkisiyle toplumsal ve ekonomik alanda yaşanan değişim sonucu işletmelerin daha da büyümesi, işletmeler arası ticari ilişkilerin giderek artması finansal verilerde de sayısal bir artışa ve bu veriler de finansal tabloların daha karmaşık bir hal almasına sebep olmuştur. Gelişen ticari ilişkilerin finansal tablolar üzerindeki etkisini incelemek ve güvenilirlik derecelerini artırmak amacıyla kurulan sistemlerden biri de bağımsız denetim sistemidir.²²⁷

Bağımsız denetim, bir işletmenin finansal tablolarının önceden belirlenmiş kurallara ve ilkelere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini, bu tablolarda yer alan bilgilerin doğru olup olmadığını, muhasebe ile ilgili bilgileri içeren belgelerin defterlere, defterlerdeki bilgilerin finansal tablolara doğru yansıtılıp yansıtılmadığını belirlemek amacıyla yapılan denetimdir.²²⁸

Finansal tabloların denetiminde denetçilerin sorumluluğu, mesleki standartlara uygun inceleme yapmak, finansal tabloların dürüstlüğü konusunda bir görüşe ulaşmak ve bulgularını raporlamaktır. Bu rapor, finansal tabloların güvenilirliğini arttırmaktadır. Denetim faaliyeti sonunda hazırlanan rapor denetlenen finansal tablolarla birlikte ilan edilmektedir. Denetimi gerçekleştiren denetçiler, denetlenen finansal tablolardaki ve denetim sonuçlarındaki bilgilere gereksinim duyan işletme ilgililerinin çoğu tarafından tanınmamalarına rağmen denetçilerin yaptıkları denetimi ve sonuçlarının doğru olduğuna güvenerek kararlarını verirler. Diğer bir ifadeyle, yatırım riskinin olduğunu her zaman kabul eden yatırımcılar, denetim raporundan dolayı kararlarında bilgi riskinin çok az veya olmadığını düşünürler. Ancak son zamanlarda ortaya çıkan muhasebe skandalları ve bu skandallara denetçilerin isimlerinin karışması, günümüzde

²²⁶ TTK, m. 405/ f. 2

²²⁷ Durmuş Acar ve Serpil Senal, "Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 35., Ekim 2011, s. 34.

²²⁸ Age, s. 34.

uygulanmakta olan ve büyük ölçüde güven esasına dayanan finansal tablolarla ilgili denetim çalışmalarına olan güveni sarsmıştır.²²⁹ Bu skandalların nedenleri araştırıldığında, denetçiler tarafından denetim standartlarının yanlış yorumlanarak yanlış uygulamalara dolayısıyla yanlış denetim raporu hazırlanmasına sebebiyet verdiği görülmüştür.²³⁰ Bunun yanı sıra yapılan araştırmalarda skandalların denetçinin bağımsız olması ve yapılan denetimin kalitesinde eksikliklerin olmasından kaynaklandığı tespit edilmiştir. Bu eksiklikler şu şekilde sıralanabilir:²³¹

- Bağımsız denetim şirketlerinin denetimlerini yaptıkları işletmelere danışmanlık da yapmaları,
- Denetim şirketlerinin gelirlerinin önemli bir kısmını denetimlerini ve danışmanlıklarını yaptıkları şirketlerden elde ettiklerinden ilgili şirketlerin menfaatlerinin korunmasına yönelik çaba göstermeleri,
- Hangi denetim şirketiyle çalışılacağı ve verilen tekliflere göre denetim ücretlerinin ne kadar olacağına işletme yöneticileri tarafından belirlenmesi.

Ayrıca yaşanan skandallar bağımsız denetim şirketlerinin kar elde etmek amacıyla bazen sorumluluklarını yerine getirmediklerini göstermiştir. Bu sorun, toplum çıkarının korunması ve piyasalarda güven ortamının tesis edilebilmesi için denetim kalitesinin gözetimine gereksinim duyulduğunu ortaya çıkarmıştır.²³²

Bu çerçevede sermaye piyasalarına karşı sarsılan güvenin yeniden inşa edilebilmesi için kamunun bir takım düzenlemeler yaparak denetim çalışmalarını yüksek bir denetim altında tutması gerektiği anlaşılmıştır. Bağımsız denetimin daha kaliteli ve yüksek güvenilirlik seviyesinde yapılmasını sağlamak amacıyla bağımsız denetimle ilgili kuralları yeniden düzenlenerek yeni önlemler alınmış, denetim ve gözetim mekanizmaları oluşturulmuştur.

Daha önce de belirtildiği gibi bu önlemlerden en önemlisi ABD tarafından Sarbanes Oxley Yasası'nın çıkarılması ve bu yasa ile Kamu Gözetim Kurulu kurulmasıdır. Kamu Gözetim Kurulu'nun denetim firmalarını denetleme fonksiyonuyla birlikte denetim standartlarını oluşturma gibi önemli bir görevi daha bulunmaktadır. Bu yasayla birlikte birçok ülkede yatırımcıları ve kamuyu korumak adına çalışmalar hız

²²⁹ Adem Dursun, "Finansal Tabloların Denetiminde Alternatif Bir Yaklaşım: Finansal Tabloların Sigorta Ettirilmesi Modeli", Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 6., Sayı 2., 2005, s. 421.

²³⁰ Durmuş Acar ve Serpil Senal, agm, s. 34.

²³¹ Serpil Senal, age, s. 80-81.

²³² Age, s. 81.

kazanmıştır. ABD'den sonra AB Komisyonu ile IFAC ve Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü gibi uluslararası nitelikli kuruluşlar da Kamu Gözetim Kurulu benzeri bir modeli benimsemişler ve üyelerine önermişlerdir. Türkiye'de ise uzun yıllardır denetim şirketlerinin denetimi veya gözetimi SPK, BDDK, Hazine Müsteşarlığı, EPDK gibi düzenleyici kurumlar tarafından denetçilerin denetimleri ise TÜRMOB ve Maliye Bakanlığı tarafından gerçekleştirilmiştir. Türkiye'de 90'lı yıllardan itibaren yaşanan mali skandallar hem bağımsız denetim şirketlerinin gözetiminin yetersiz olduğunu göstermiştir. Bu durum artık Türkiye'de de bağımsız denetim kalitesinin yükseltilmesi, yatırımcının ve kamunun çıkarlarının korunması ve üyelik görüşmeleri yaptığımız AB'nin bu konudaki düzenlemelerine uyum sağlayabilmek için kamu gözetim kurulunun oluşturulmasının şart olduğunu göstermiştir.²³³ Böylece denetim alanındaki uluslararası gelişmelerin ve yaşanan skandalların gereği olarak 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda ön görülerek bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı KHK ile 2 Kasım 2011 tarihinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur.

3.2.1. 660 Sayılı KHK ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

Yukarda da bahsettiğimiz üzere ülkemizde uzun yıllardır bağımsız denetimin gözetiminin birden fazla kurum tarafından yerine getirilmesi, bağımsız denetim alanında dağınık bir yapının oluşmasına neden olmuştur. Bağımsız denetim alanındaki bu dağınık yapı, yapılan denetimlerde farklı usul ve tekniklerin uygulanması ve bir işletme adına aynı dönem için birden fazla denetim raporu düzenlenmesine sebep olmuştur. Ayrıca bağımsız denetimin gözetimini yapacak yetkili bir otoritenin olmaması, bu alandaki düzenlenmelerin kamuoyuna yeterince güven verecek derecede uygulanamamıştır.²³⁴ Yani denetim standartlarını yayınlayan ve bu standartlara denetim şirketlerinin tam olarak uyumunu sağlayacak gözetim faaliyetini yürüten tek bir otoritenin bulunmaması denetim faaliyetlerinde istenilen kalite sağlanamamıştır.²³⁵ Nitekim ülkemizde bağımsız denetim konusunda bütüncül bir hukuki yapının

²³³ Şaban Uzay, agm, s.1.

²³⁴ KGK 2012 Faaliyet Raporu, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/KGK_Faaliyet_Raporu_2012.pdf (10.09.2016).

²³⁵ Durmuş Acar ve Serpil Senal, agm, s. 39.

oluşturulabilmesi için bu konuda yetkili bir kurumun kurulması gerekmektedir.²³⁶

İşte bu gelişmeler sonucunda, Avrupa Birliği şirketler hukukuna uyum sağlanması ve daha fazla şirket skandalının yaşanmaması için 06.04.2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiyle Bakanlar Kurulu tarafından 26.9.2011 tarihinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun kurulması kararlaştırılmıştır. Nihayet 2 Kasım 2011 tarih ve 28103 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 660 Sayılı KHK ile bu karar yürürlüğe girmiştir.

Bu KHK ile SPK, BDDK, Hazine Müsteşarlığı, EPDK gibi ülkemizde kanunları gereği ilgili oldukları işletmelere kamu gözetimi yapma yetkisine haiz kuruluşların bu yetkileri alınmış ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na verilmiştir.²³⁷

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”.²³⁸

KGK, 6102 Sayılı TTK ve 660 Sayılı KHK çerçevesinde yapılacak bağımsız denetim, bağımsız denetim kuruluşları bağımsız denetçilerin yetkilendirilmeleri, sicil kayıtlarının tutulması, yükümlülükleri, sorumlulukları, bunların KGK tarafından incelenmesi ve denetlenmesi ile denetçiler hakkında uygulanacak idari yaptırımlara ilişkin düzenlemeleri²³⁹ 26 Aralık 2012 tarih ve 28509 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY)'yle belirlemiştir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin çeşitli hükümleri 21/10/2014 tarihinde değiştirilmiştir. Yapılan değişikliklerin ve eklenen hükümlerin genellikle yetkilendirme ile ilgili hükümlerde olması dikkat çekmektedir. Ayrıca, 660 sayılı KHK'da BDY'nin yayımlanmasından sonra yapılan mevzuat değişikliklerinin etkisi Yönetmelik metnine

²³⁶ KGK 2012 Faaliyet Raporu, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/KGK_Faaliyet_Raporu_2012.pdf (10.09.2016).

²³⁷ Yahya Arıkan, “Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu Görüşler/ Saptamalar/ Öneriler”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 107., 2011, s.9.

²³⁸ 660 Sayılı KHK, m. 1

²³⁹ BDY, m. 2

işlenmiştir.²⁴⁰

Ayrıca 18.11.2015 tarihinde Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin bazı maddelerinde tekrar değişiklik yapılması için “Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik Taslağı” görüş ve öneride bulunulması amacıyla kamuoyunun bilgisine sunulmuş ve 22.12.2015 tarih ve 29570 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

3.2.1.1. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun Oluşumu, Yetki ve Görevleri

Kamu tüzel kişiliğine ve idari özerkliğe sahip olan Kurum Başbakanlık’la ilişkilidir. Ancak Başbakan bu yetkisini bir Bakan eliyle de yürütebilecektir. Nitekim anılan Kurum, 26.11.2011 tarihli ve 28124 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Karar kapsamında Maliye Bakanlığı ile ilişkilendirilmiştir. Kurul; Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından önerilecek dörder aday arasından ikişer kişi, Hazine Müsteşarlığı, SPK ve BDDK’nın bağlı olduğu Bakanlıklar ile TÜRMOB ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) tarafından önerilecek ikişer aday arasından birer kişi olmak üzere, Bakanlar Kurulu tarafından atanacak dokuz üyeden oluşacaktır. Üyelerin görev süresi altı yıl olup, süreleri dolmadan herhangi bir nedenle üyelerin görevlerine son verilemeyecektir. Ancak, ciddi hastalık veya sakatlık nedeniyle iş göremeyecekleri, atanmaları için gerekli şartları kaybettikleri veya durumlarının KHK’nın 6. maddesinde düzenlenen yasaklara aykırı olduğu anlaşılanlar Bakanlar Kurulu tarafından görevden alınabilecektir. Atanacak üyelerin son üç yılda; bağımsız denetim faaliyetinde bulunmamış, bir bağımsız denetim kuruluşunda yönetim kurulu üyeliği yapmamış veya bir bağımsız denetim kuruluşunca istihdam edilmemiş olması ya da doğrudan veya dolaylı olarak bir bağımsız denetim kuruluşu ile ortaklık ilişkisinin olmaması zorunludur. Öte yandan, Kurul görevini yaparken bağımsız olup, hiçbir organ, makam, merci ve kişi; Kurulun kararını etkilemek amacıyla emir ve talimat veremeyecektir.²⁴¹ Ayrıca Kurul üyeliklerine atanacakların; en az dört yıllık eğitim veren yükseköğretim kurumlarının hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler ile ticari bilimler fakültelerinden ya da bunlara denkliği Yükseköğretim

²⁴⁰ Muharrem Karataş ve Tarık Bölükbaş, agm, s. 58.

²⁴¹ Mustafa Yavuz, “Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 107., 2011, s. 153.

Kurulu'nca kabul edilen yükseköğretim kurumlarından mezun olmaları veya bu dallarda yüksek lisans yapmış olmaları ve muhasebe, finans, vergi, denetim ve hukuk alanlarından birinde en az on yıllık deneyim sahibi olmaları; öğretim elemanları arasından Kurul üyeliklerine atanacakların ise iktisat, işletme, maliye ve muhasebe alanlarında en az on yıl süreyle öğretim üyesi veya öğretim görevlisi olarak görev yapmış olmaları şarttır.²⁴²

26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 14 üncü maddesine dayanılarak KGK tarafından hazırlanan yönetmeliğin 4. Maddesi'ne göre kurulun yetki ve görevleri şunlardır:

a) Finansal tabloların; ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla uluslararası standartlarla uyumlu TMS'leri oluşturmak ve yayımlamak.

b) TMS'lerin uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanları itibarıyla düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek.

c) Finansal tabloların; işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını TMS'ler doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, kamu yararını da gözetmek suretiyle, bilgi sistemleri denetimi dahil, uluslararası standartlarla uyumlu TDS'leri oluşturmak ve yayımlamak.

ç) Bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilme şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, gerekli şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek resmi sicile kaydetmek, yetkilendirilenleri ve yetkileri askıya alınan veya iptal edilenleri Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli açık olacak şekilde listeler halinde ilan etmek.

d) Bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak amacıyla bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının yayımladığı standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek.

²⁴² Rauf Karasu, agm, s. 94

e) Mevzuata aykırılıkları tespit edilen bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları hakkında uygulanacak idari yaptırımlara karar vermek, gerektiğinde bunların faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek.

f) Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarında aranacak nitelikler ile bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş veya yetkilendirme şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bunlara yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, kalite güvence sistemini oluşturmak, bu sisteme yönelik incelemelerin usul ve esaslarını belirlemek ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak.

g) Görev alanıyla ilgili konularda yabancı ülkelerin yetkili birimleriyle işbirliği yapmak, yetkilendirdiği bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler ile mütakabiliyet esasına göre Türkiye’de bağımsız denetim yapmasına yetki verilen yabancı ülke denetim kuruluşlarını ve denetçilerini resmi sicile kaydetmek, yetkilendirilenleri ve yetkileri askıya alınan veya iptal edilenleri Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli açık olacak şekilde listeler halinde ilan etmek.

ğ) Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak.

h) Kurumun düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu alanla ilgili ikincil düzenlemeleri yapmak ve bu konularda gerekli kararları almak.

ı) 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede sayılanlara ilave olarak faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre kamu yararını ilgilendiren diğer kuruluşları belirlemek.

i) Görev alanıyla ilgili konularda uluslararası kuruluşlarla ve diğer ülkelerin ilgili kurumlarıyla işbirliği yapılmasına, gerektiğinde bu kuruluşlara üye olunmasına ve anlaşmaların akdedilmesine ilişkin çalışmaları yapmak.

j) Muhasebe standartları ve denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanması ile görev alanıyla ilgili konularda kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik toplantı, konferans ve benzeri etkinlikler ile gerekli yayınlarda bulunmak.

k) Kurumun ana stratejisini, performans ölçütlerini, amaç ve hedeflerini, hizmet kalite standartlarını belirlemek, insan kaynakları ve çalışma politikalarını oluşturmak,

Kurumun hizmet birimleri ve bunların görevleri hakkında öneride bulunmak.

l) Kurumun ana stratejisi ile amaç ve hedeflerine uygun olarak hazırlanan bütçesini görüşmek ve karara bağlamak.

m) Kurumun performansını ve mali durumunu gösteren raporları onaylamak.

n) Taşınmaz alımı, satımı ve kiralanması konularındaki önerileri görüşüp karara bağlamak.

o) Başkanın önerisi üzerine, Başkan Yardımcıları ve Daire Başkanlarını atamak.

ö) Çalışma ve danışma komisyonlarının üyelerini belirlemek.

p) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak.

3.2.1.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının ve Denetim Kuruluşlarının Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu Tarafından Yetkilendirilmesi

6102 sayılı TTK'da, 30.06.2012 tarihli 6335 sayılı TTK ile yapılan değişiklikten önce, kimlerin denetçi olabileceği konusunda açık bir ifade bulunmamaktadır ancak bu değişiklikten sonra 6335 sayılı TTK'da bağımsız denetçinin tanımı yeniden yapılmıştır. Buna göre, SMMM veya YMM olan ve KGK'nın yetki verdiği kişiler bağımsız denetçi olarak kabul edilmiştir. Ancak 6335 sayılı Kanun'un 37. maddesi ile, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre YMM hakkını kazanmış olan meslek mensupları ile mülga 3143 sayılı Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 6762 sayılı Kanun hükümlerine göre ticaret şirketleri nezdinde denetim yetkisine en az on yıldır sahip olanların, KGK tarafından öngörülen eğitimi tamamlamış olmaları hâlinde sınav veya başkaca bir şart aranmaksızın bağımsız denetçi olarak yetkilendirilecekleri hüküm altına alınmıştır. Söz konusu bu kişilere sınavsız olarak verilen bağımsız denetçi olma hakkı, meslek mensuplarından gelen eleştiriler üzerine 03.07.2012 tarihinde TBMM'de görüşülen 302 sayılı Torba Yasaya eklenen yeni madde ile yürürlükten kaldırılmıştır. Eklenen bu yeni maddeye göre bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesinin meslek mensubu olanlar arasından KGK tarafından yapılmasına karar verilmiştir.²⁴³

660 sayılı KHK'nın 2. maddesinde bağımsız denetçi;

“Bağımsız denetim yapmak üzere, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci

²⁴³ Rauf Karasu, agm, s. 83.

mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişiler”

şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre bağımsız denetçi olmak için öncelikle YMM veya SMMM olmak gerekir. Bağımsız denetim kuruluşlarının ortaklarının ise kimler olabileceği belirtilmemiştir. Ancak 660 sayılı KHK'nın 31. maddesinde, bu Kanun Hükmünde Kararnamede hüküm bulunmayan hallerde 13.01.2011 tarihli ve 6102 sayılı TTK'nın bağımsız denetimle ilgili hükümleri uygulanır, hükmüne yer verildiğinden, bağımsız denetim kuruluşlarının ortaklarının da YMM ve/veya SMMM olması zorunludur. 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK, YMM veya SMMM mesleğine mensup olmayı, denetlemede temel bir ilke olarak kabul etmiştir.²⁴⁴

Denetçi olarak yetkilendirilecek kişilerin YMM veya SMMM olmalarının yanı sıra BDY Madde 14'e göre aşağıdaki şartları taşımaları gerekir.

- a) İlgili dallarda lisans mezunu olması veya diğer öğretim dallarından lisans mezunu ise ilgili dallarda yüksek lisans mezunu olması,
- c) Türkiye'de yerleşik olması,
- ç) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunması,
- d) Uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olması,
- e) Denetçilik sınavında başarılı olması,
- f) Yönetmelikte belirtilen suçlardan dolayı mahkûmiyeti olmaması,
- g) Faaliyet izninin daha önce KGK tarafından BDY'de geçen nedenlerden dolayı iptal edilmemiş olması,
- h) Şeref ve haysiyete uymayan bir durumun bulunmaması ve olumsuz bir itibara sahip olmaması.

Denetim alanında faaliyet göstermek isteyen denetim kuruluşlarının yetkilendirilebilmeleri için BDY Madde 13'e göre aşağıdaki şartları taşımaları gerekir,

- a) Sermaye şirketi olması ve paylarının nama yazılı olması,
- b) Faaliyet konusunun bağımsız denetime veya 3568 Sayılı Kanun kapsamındaki mesleki alana mahsus olması,
- c) Ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresinin bulunması,
- d) Esas sözleşmesinin veya şirket sözleşmesinin denetime ilişkin mevzuat hükümlerine aykırı hususlar içermemesi,

²⁴⁴ Agm, s. 83.

- e) Sermayenin ve oy haklarının yarıdan fazlasının denetçilerine ait olması ve ortaklarının tamamının meslek mensubu olması,
- f) Denetçilerinin Bağımsız Denetçi Belgesine sahip olması,
- g) Denetçilerinin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olması,
- ğ) Gerekli şartları taşıyan en az iki sorumlu denetçisinin bulunması,
- h) Denetim kadrosunun, asgari olarak, denetim ekiplerini oluşturabilecek nitelik ve genişlikte olması,
- i) Yönetim organı üyelerinin tamamının meslek mensubu olması, yüzde yetmiş beşi geçmemek üzere çoğunluğunun ise kadrosundaki denetçilerden oluşması,
- ı) Denetçilerinin, ortaklarının ve kilit yöneticilerinin denetim faaliyeti yapan başka kişi ya da kuruluştaki ortak, kilit yönetici veya denetçi olmaması, kendi adına denetim faaliyetinde bulunmaması,
- j) Esasları KGK tarafından belirlenen kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerini yazılı olarak oluşturmuş olması,
- k) KGK tarafından uygun görülecek düzeyde organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzenine sahip olması,
- l) Faaliyet izninin daha önce BDY’de yer alan nedenlerden dolayı KGK tarafından iptal edilmemiş olması
- m) Tüzel kişiliğin ve ortaklarının olumsuz bir itibara sahip olmaması ve ortaklarının denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumun bulunmaması.

3.2.1.3. Denetim Kuruluşlarının ve Denetçilerin Yükümlülükleri

BDY’ye göre bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçinin yükümlülüklerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- a) Denetimlerde kalite ve güvenilirliği sağlama yükümlülüğü,
- b) Kalite kontrol sistemi oluşturma yükümlülüğü,
- c) Mesleki etik ilkelere uyma yükümlülüğü,
- d) Bağımsızlık yükümlülüğü,
- e) Reklam yasağında bulunmama yükümlülüğü,
- f) Haksız rekabette bulunmama yükümlülüğü,
- g) Sürekli eğitim yükümlülüğü,

- h) Denetim raporu düzenleme ve görüş bildirme yükümlülüğü,
- i) Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olayları denetim raporuna işleme yükümlülüğü,
- j) Mesleki sorumluluk sigortası yaptırma yükümlülüğü,
- k) Bildirimde bulunma yükümlülüğü,
- l) Saklama ve ibraz yükümlülüğü,
- m) Şeffaflık raporu hazırlama ve ilan etme yükümlülüğü,
- n) Türk Ticaret Kanununa uyma yükümlülüğü.

3.2.1.4. Bağımsız Denetçinin Denetimi

Bağımsız denetim görevinin, kamu çıkarını koruyan bir hizmet olması ve denetim faaliyetini gerçekleştirebilecek bağımsız denetçilerin mesleki bilgi ve tecrübesine bağlı olması bağımsız denetçinin de denetiminin ve gözetiminin yapılması gerektiğini göstermiş ve 660 sayılı KHK ile bu görev KGK'ya verilmiştir. KGK yayınladığı Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 38. maddesinde, oluşturacağı kalite güvence sistemi kapsamında, seçilmiş yeterli sayıda denetim dosyaları ve diğer bilgi, bildirim ve belgeler çerçevesinde denetim kuruluşlarını ve denetçileri inceleme ve denetleme yetkisine sahip olduğunu belirtmiştir. Bu maddeye göre KGK, bağımsız denetim faaliyetini gözetim altında tutarak, denetçinin faaliyeti gerçekleştirirken kanuni hükümlere ve standartlara uyup uymadığını denetleyecektir.²⁴⁵

KKS1 ve BDS 220'ye göre KGK tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimi ve denetim şirketinin, kalitesinin gözden geçirilmesinin gerekli olduğu kanaatine varıldığı diğer denetimlerin kalitesi gözden geçirilir.

Eğer KGK incelediği bağımsız denetimin düzenlemelere ve standartlara uygun olmadığını tespit ederse denetçilere ve denetim şirketlerine idari yaptırım uygular. Bu yaptırımlar, uyarı, faaliyet iznini askıya alma ve faaliyet iznini iptal etme olarak üzere üç başlık altında düzenlenmiştir. KGK'nın idari yaptırıma ilişkin olarak verdiği kararlar kesindir ve itiraz edilemez. Ancak KGK'nın idari yaptırım uyguladığı denetçi veya denetim şirketi, verilen karar için yargı yolu açık olduğundan mahkemeye

²⁴⁵ Seniha Dal ve Yıldırım Ercan Çalış, agm, s. 103.

başvurulabilir. Verilen kararlar mahkeme kararıyla iptal edilene kadar geçerli sayılır ve bağımsız denetçinin siciline işlenir.²⁴⁶

3.3. TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

KGK, 660 sayılı KHK ile kendisine verilen denetim standartlarını yayımlama yetkisi çerçevesinde, Uluslararası Denetim Standartları'yla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını yayınlamış ve böylece özel sektörün mali denetimi KGK tarafından ve KGK'nın yayınladığı Türkiye Denetim Standartları'na uygun olarak gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Dolayısıyla denetim konusundaki dağınık yapıya son verilmiş ve bütün yetkiler tek bir kurumda toplanmıştır. TÜRMOB ve Maliye Bakanlığı'nın standartları belirleme konusunda hiçbir yetkisi kalmamıştır.

Türkiye Denetim Standartları oluşturulurken IFAC tarafından yayımlanan uluslararası standartların aynen benimsenmesi, bu Federasyon'un dünyadaki denetim standartlarını yayınlayan en etkin kuruluş olması, daha da önemlisi Avrupa Birliği adaylık sürecinin bir gereği olmasından kaynaklanmaktadır.

KGK'nın IFAC ile yaptığı telif anlaşması çerçevesinde TDS'nin bir parçası olan Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS) dahil olmak üzere uluslararası denetim standartlarının 2013 yılı versiyonunun tercümesi olarak hazırlanan 38 adet Türkiye Denetim Standardının sonuncusu 22.04.2014 tarihli 28980 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bunun yanı sıra 2014 yılı içerisinde İlgili Hizmetler Standardı (İHS) ve Güvence Denetimleri Standartlarından (GDS) 25 adeti, Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı (SBDS) 2410 kurul onayına sunulup Resmî Gazetede yayımlamıştır. 2016 yılı itibariyle SBDS 2400 **Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi Standardı** yayımlanmak üzere Resmi Gazete'ye gönderilmiş ve BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı ise kamuoyu görüşüne açılmıştır.

Bu standartlar pek çok ülkede olduğu gibi ülkemizde de bağımsız denetime tabi şirketlerin denetiminde uygulanacaktır.

Nisan 2015'de, yayınlanan bütün denetim standartlarının ve yürürlüğe konulan diğer düzenlemelerin yer aldığı Türkiye Denetim Standartları Kitabı yayınlanmış bulunmaktadır. Bu kitapta yer alan Esas ve Standartların her biri, 1/1/2013 tarihinde ve

²⁴⁶ Agm, s. 104.

sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinden itibaren yürürlüğe konmuş olup, standartlara ilişkin tebliğlerde yer verilen geçici madde uyarınca ilgili standardın yayımı tarihine kadar 660 sayılı KHK'nın geçici 1 inci maddesine göre mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde yürütülen bağımsız denetim faaliyetlerinin, ilgili standart hükümleri çerçevesinde yürütülmüş kabul edileceği hükme bağlanmıştır.²⁴⁷

Uluslararası Denetim Standartları dikkate alınarak hazırlanan Türkiye Denetim Standartları ve Uluslararası Denetim Standartlarının karşılaştırılması aşağıdaki tabloda kodlarıyla birlikte verilmiştir.

²⁴⁷Seyit Ahmet Baş, Türkiye Denetim Standartları Kitabı Önsöz,
http://www.kgkuzder.org.tr/satis/index.php?route=product/product&path=61&product_id=51
(10.04.2016).

Tablo 3. 4. Uluslararası Denetim Standartlarıyla Türkiye Denetim Standartlarının Karşılaştırılması

KKS 1	Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı	UDS K
BDS 200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi	UDS 200
BDS 210	Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması	UDS 210
BDS 220	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol	UDS 220
BDS 230	Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi	UDS 230
BDS 240	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları	UDS 240
BDS 250	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması	UDS 250
BDS 260	Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim	UDS 260
BDS 265	İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara Ve Yönetime Bildirilmesi	UDS 265
BDS 300	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması	UDS 300
BDS 315	İşletme Ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi	UDS 315
BDS 320	Bağımsız Denetimin Planlanmasında Ve Yürütülmesinde Önemlilik	UDS 320
BDS 330	Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler	UDS 330
BDS 402	Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar	UDS 402
BDS 450	Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi	UDS 450
BDS 500	Bağımsız Denetim Kanıtları	UDS 500
BDS 501	Bağımsız Denetimi Kanıtları Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar	UDS 501
BDS 505	Dış Teyitler	UDS 505
BDS 510	İlk Bağımsız Denetimler- Açılış Bakiyeleri	UDS 510
BDS 520	Analitik Prosedürler	UDS 520
BDS 530	Bağımsız Denetimde Örneklem	UDS 530
BDS 540	Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin Ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi	UDS 540
BDS 550	İlişkili Taraflar	UDS 550

BDS 560	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	UDS 560
BDS 570	İşletmenin Sürekliliği	UDS 570
BDS 580	Yazılı Açıklamalar	UDS 580
BDS 600	Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)	UDS 600
BDS 610	İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması	UDS 610
BDS 620	Uzman Çalışmalarının Kullanılması	UDS 620
BDS 700	Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama	UDS 700
BDS 705	Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi	UDS 705
BDS 706	Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Ve Diğer Hususlar Paragrafları	UDS 706
BDS 710	Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler Ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar	UDS 710
BDS 720	Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları	UDS 720
BDS 800	Özel Hususlar-Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi	UDS 800
BDS 805	Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi İle Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların Veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi	UDS 805
BDS 810	Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler	UDS 810

Kaynak: http://www.kgk.gov.tr/content_detail-315-792---.html ve <http://www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center/clarified-standards> (04.04.2016).

4. LİTERATÜR TARAMASI

Literatür incelemesinde bağımsız denetim alanında yapılmış çalışmalara yer verilmiştir.

Bilgin (2006), yüksek lisans çalışmasında; Uluslararası Denetim Standartlarını incelenmiş ve çalışmanın yapıldığı sırada tasarı halinde olan çalışılan 3568 sayılı Kanun, Sermaye Piyasası Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısı kapsamında Uluslararası Denetim Standartları'na uyumu sağlamak amacı ile yapılan düzenlemelere yer verilmiştir. Yapılan yeni düzenlemelerle bağımsız denetime tabi olan şirket sayısının artırıldığı ve UDS'ye uyumu sağlamak için çeşitli mevzuatlara tabi kuruluşların kurullar oluşturmaya başladıkları belirtilmiştir.

Ulusoy (2006), doktora tezinde halka açık anonim ortaklıklardaki bağımsız dış denetim ve bu konudaki yasal düzenlemeleri incelemiştir. TTK tasarısının bağımsız denetim konusundaki eksik yönlerini, açıkça ifade edilmeyen kısımlarını irdelemiş ve tavsiyelerde bulunmuştur. Ayrıca bağımsız denetimde yetkili olan SPK, BDDK, Hazine Müsteşarlığının yönetmelik ve tebliğlerinin bazı maddelerinde farklı uygulamalar ve bu kurumlar arasında yetki karmaşası olduğunu tespit etmiştir. Bu karmaşayı engellemek için SPK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığı tarafından belirlenecek uzmanlardan oluşan ve yaptırım gücü olmayan, tavsiye niteliğinde kararlar alacak bir danışma komitesi oluşturulması tavsiyesinde bulunmuştur. Son olarak, Uygulamada zaman zaman uluslararası denetim standartlarının tam olarak uygulanmadığı veya gerekli özenin gösterilmediğini savunarak bu konuda taviz verilmemesi gerektiğini vurgulamıştır.

Aygören ve Uyar (2007), çalışmalarında İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda (İMKB) işlem gören 101 adet şirketin 2004 ve 2005 yıllarına ait denetim raporlarında açıklanan görüşleri incelenerek denetim görüşlerinin hisse senedi getirileri üzerindeki etkilerini araştırılmıştır. Denetim görüşlerinin açıklandığı tarihe yakın günlerde piyasanın denetim görüşlerine tepkisini ölçmek amacıyla anormal getiriler hesaplanmıştır. Veriler olay çalışması yöntemine göre değerlendirilmiş ve sermaye piyasasının yarı kuvvetli etkin olduğu varsayılmıştır. Elde edilen bulgulara göre; yatırımcılar olay penceresi içinde anormal getiriler elde etmişlerdir. Olumlu ve şartlı denetim görüşlerinin yatırımcılara farklı bilgi değeri sundukları tespit edilmiştir. Ayrıca yatırımcıların farklı dönemlerde denetim görüşlerini aynı şekilde değerlendirmedikleri saptanmış ve elde edilen verilerden hareketle İMKB'nin yarı kuvvetli etkinliğe sahip

olmadığı sonucuna varmıştır.

Sakin (2008), doktora çalışmasında Sermaye Piyasası Kurulu'nun bağımsız denetim mevzuatı incelenmiş ve Türkiye'de uygulanan bağımsız denetim standartları AB ve ABD'deki bağımsız denetim mevzuatı ile karşılaştırılarak ülkemizdeki yasal düzenlemelerin yeterli olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca SPK'nın bağımsız denetim mevzuatının bağımsız denetim uygulamalarında hakkıyla uygulanıp uygulanmadığını halka açık işletmelerin bağımsız denetimden geçmiş mali tabloları incelenerek ortaya konmaya çalışılmıştır.

Uyar ve Çelik (2009), çalışmalarında İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören şirketlerin denetim görüşlerini ve raporlarını incelemişlerdir. Denetim raporlarının hazırlanmasında Uluslararası Denetim Standartları ve Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan tebliğlere uygunluk derecelerini araştırmışlardır. Çalışmalarında tespit ettikleri sonuçlardan bazıları; denetim raporlarının eski düzenleme veya standartlara göre hazırlanmasının denetim raporunu farklılaştırmadığı, denetim raporlarının genelde dört büyük denetim şirketi tarafından üretildiği, denetim görüşlerinin düzenlemelere göre farklılaşmadığıdır.

Ayrancı (2010), yapmış olduğu yüksek lisans çalışmasında; bağımsız denetimin nasıl yapıldığını ve bağımsız denetimin yararlarını incelemiş, bağımsız denetimin sınırlayıcı etkenlerini, denetçi ve denetim kuruluşlarının sorumluluklarını ve verdiği hizmetleri araştırarak bağımsız denetimle ilgili teorik bilgileri Türkiye'de faaliyet gösteren bir işletmeye uygulayarak bağımsız denetim sürecinin nasıl işlediğini göstermiştir.

Fidan (2010), yüksek lisans çalışmasında; denetim, denetçi ve denetim standartları hakkında genel bilgilere yer vererek, Dünya'da bağımsız denetimle ilgili olarak meydana gelen finansal skandalları ve Türkiye'deki yasal düzenlemeleri araştırmış ve halka açık bir üretim işletmesinin bağımsız denetim çalışmasını inceleyerek bağımsız denetimin tüm adımlarını başından sonuna kadar incelemiştir.

Tanç (2010), doktora çalışmasında muhasebenin temel kavramlarından biri olan süreklilik kavramı, ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun işletmenin sürekliliği ile ilgili taslak standardı ve bu standartla ilgili görüşleri, işletmenin sürekliliği konusunda işletme yönetimine ve bağımsız denetçiye düşen görev sorumluluklar incelenmiştir. Ayrıca İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören

153 sanayi şirketinin 2000–2008 yılı finansal tablo, dipnot ve bağımsız denetçi raporlarına ilişkin verileri dikkate alınarak, sıralı lojistik regresyon analizi ve yapay sinir ağları yardımıyla bağımsız denetçi gözüyle işletmelerin sürekliliğine ilişkin bir araştırma yapılmıştır.

Çelik (2012), yüksek lisans çalışmasında bağımsız denetim eski TTK ve yeni TTK açısından incelenerek, sermaye piyasalarında bağımsız dış denetimin yapılabilme koşulları ve bağımsız denetimin her aşaması üzerinde ayrıntılı bir şekilde durulmuştur.

Keleş (2013), yüksek lisans çalışmasında; yeni TTK'nın bağımsız denetime ilişkin getirdiği yeniliklere ve 660 Sayılı KHK'nın bağımsız denetimin gözetimine yönelik getirdiği düzenlemelere yer vererek Ordu ilinde KGK tarafından bağımsız denetçi olarak yetkilendirilecek muhasebe meslek mensuplarının, bağımsız denetimle ilgili yapılan düzenlemeler hakkındaki görüşlerini araştırarak değerlendirmiştir.

Baskan (2013) doktora çalışmasında; muhasebe hata ve hilelerini, muhasebe ve denetim skandalları ile şirket iflasları incelenmiştir. Bağımsız denetim kurumlarının gelişimi, gerekliliği, sorunları, yapılan yeni düzenlemeler ve etkileri, hukuki ve idari sorumlulukları üzerinde durularak bağımsız denetim firmalarının etkinliğini ölçebilmek için Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerde yapılan anket uygulaması ile konuya ilişkin algılara ulaşılmaya çalışılmıştır.

Kandemir ve Akbulut (2013), çalışmalarında bağımsız denetiminin etkin olarak uygulanabilmesinde denetim komitesinin rolünü araştırmışlardır. Denetimden sorumlu komitenin işletmede iç kontrol sisteminin tesis edilmesini sağladığını, iç denetim birimi yoksa bunun kurulması için çaba sarf ettiğini ve bunların sağlıklı işlemlerini temin ettiğini belirtmişlerdir. Bunun yanında yönetim, yönetim kurulu, iç denetçi ve bağımsız denetçiler arasında köprü görevi gördüğü, bağımsız denetçinin bağımsızlığını güçlendirerek bağımsız denetimin etkinliğini artırdığı, ayrıca işletmenin karşılaşılabileceği riskler konusunda da uyarı görevi gördüğü sonucuna ulaşmışlardır.

Oktay (2013), yapmış olduğu çalışmada bağımsız denetim etkinliğinin artırılmasında, denetim hizmetinde kalite ve kalite kontrolün önemini ortaya koyarak, ABD'deki bu konuya ilişkin güncel düzenlemeleri incelemiş ve bu şekilde Türkiye'ye yönelik önerilerde bulunmuştur. Avrupa Birliği'ne girme ve kalkınma hamlelerinde bulunan Türkiye'nin, her konuda yakalamaya ve hatta geçmeye çalıştığı batı standartlarını kalite kontrol konusunda da yakalaması, geliştirmesi ve sürekliliğini

sağlaması gerektiğini belirtmiştir. Bu konuda meslekle ilgili tüm kesimlere önemli görevler düştüğünü ifade etmiştir.

Aqel (2013), yapmış olduğu doktora çalışmasında Türkiye'deki bağımsız denetçiler ile finansal tablo kullanıcıları arasında bağımsız denetim fonksiyonu ve bağımsız denetçinin sorumluluklarına ilişkin beklenti farkları olup olmadığını araştırmıştır. İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda yetkili denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçiler, işlem gören halka açık şirket yöneticileri ve aracı kuruluşların yöneticilerine uyguladığı anket sonucunda Türkiye'de bağımsız denetçiler, halka açık şirketlerin yöneticileri ve aracı kuruluşların yöneticileri arasında bağımsız denetim uygulamalarına ilişkin beklenti farkları bulunduğunu tespit etmiştir.

Bozdemir (2013), çalışmasında 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile sermaye şirketlerinin bağımsız denetimine tabi olma zorunluluğunu incelemiştir. Bu bağlamda en önemli yasal düzenlemenin 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı olduğu sonucuna varmıştır. Buna göre belirli kriterleri aşan tüm sermaye şirketleri bağımsız denetime tabi olduğu ayrıca 6455 sayılı Kanunla tüm anonim şirketlerin bağımsız denetime tabi kılındığını belirtmiştir.

Özçelik, Şenol ve Aktürk (2014), yapmış oldukları çalışmada bağımsız denetim alanındaki değişikliklere meslek mensuplarının bakış açıları ve farkındalıklarının belirlenmesi için meslek mensupları üzerinde bir anket uygulamışlardır. Yaptıkları analizler sonucunda, meslek mensuplarının yarıya yakınının bağımsız denetçi olmayı düşündüklerini, bağımsız denetimin en önemli sorununun işletme sahiplerinin sürece gösterecekleri direnç olduğunu, faydasının ise muhasebe bilgilerinin kalitesini artırdığını, başarı faktörünün bağımsız denetim alanındaki kuruluşların uyumlu çalışması olduğunu tespit etmişlerdir.

Sağlar ve Yüce'nin (2015), çalışmalarında KGK'nın kuruluş süreci ile faaliyetlerini, düzenleyici kuruluşa duyulan ihtiyacı ve meslek üyelerinin KGK'dan olan beklentilerini karşılayıp karşılamadığını ve beklentilerini tespit etmeyi amaçlamışlardır. Bu doğrultuda 2013 yılında Adana'da faaliyet gösteren ve her birinin bağımsız denetçi adayı olduğu varsayılan Serbest Muhasebeci Mali Müşavire yönelik bir anket çalışması yapmışlardır. Ankete katılan meslek üyelerinin önemli bir kısmı eğitim görevinin TÜRMOB tarafından diğer görev ve yetkilerin ise KGK tarafından yerine getirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca, olumsuz durumlarla karşılaşılması durumunda gerekli

yaptırımların ve daha birçok görevin KGK tarafından yerine getirilmesi gerektiğine de inanmaktadırlar. Bunun sonucunda ankete cevap verenlerin KGK'nın oluşumuna veya bu kurumun yetki kapsamına karşı olmadığı hatta gerekli olduğuna inandıklarını ve bu durumun TÜRMOB'un mevcut yapılanmasında bazı eksik yerlerin olduğu ve etkinliğinin daha az olduğu izlenimini yarattığını ifade etmişlerdir. Bununla beraber katılımcıların bağımsız denetçilik unvanını sınavsız alma beklentileri olduğu ve TÜRMOB'un KGK'da 1 kişi ile temsil edilmesini uygun bulmadıkları sonucuna ulaşmışlardır.



5. BORSA İSTANBUL'DA İŞLEM GÖREN ŞİRKETLERİN BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARININ ANALİZİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Bu bölümde, 2013 ve 2014 yılında Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin aynı yıllara ait bağımsız denetim raporlarının analizine ve bu analiz sonucunda elde edilen verilere ve yorumlarına yer verilecektir.

5.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Bu araştırmanın amacı bağımsız denetim raporlarında denetçiler tarafından verilen görüşlerin, denetim firmalarıyla, kullanılan denetim standartlarıyla ve şirketlerin faaliyetlerini sürdürdükleri sektörle bir alakası olup olmadığını ve bağımsız denetim raporlarının SPK ve TDS tebliğlerine uygunluk derecelerini araştırmak ve her iki yıla ait verileri karşılaştırmaktır. Bu nedenle Borsa İstanbul'da 2013 ve 2014 yıllarında işlem gören şirketlerin aynı yıllara ait bağımsız denetim raporları incelenmiştir.

5.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI

Borsa İstanbul'da 2013 yılında işlem gören şirket sayısı 424, 2014 yılında 451'dir. Araştırmaya bu şirketlerden bankalar, sigorta şirketleri, finansal kiralama şirketleri ve faktoring şirketleri kapsam dışı bırakılarak 2013 yılında 393, 2014 yılında 417 şirket dâhil edilmiştir. Bu şirketlerden tamamının denetim raporlarına ulaşılmak istense de 2013 yılı için ancak 380 şirketin denetim raporlarına ulaşılmış yani 393 raporun %96.7 si incelenmiştir. 2014 yılı içerisinde SPK'nın "Ortaklıktan Çıkarma ve Satma Hakları Tebliği" nin yürürlüğe girmesiyle bazı şirketlerin borsa kotundan çıkmasıyla bu yıl için incelenecek bağımsız denetim raporu sayısı da azalmıştır. Geriye kalan şirketlerden ise 2013 yılıyla yapılacak karşılaştırmanın daha sağlıklı olması açısından 2014 yılı için de 380 adet şirketin denetim raporları değerlendirmeye alınmıştır.

Denetim raporlarının içeriği ve türleri KGK'nın yayınladığı TDS'nin;

- BDS 570 İşletmenin Sürekliliği,
- BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama,
- BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi,

- BDS 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Ve Diğer Hususlar Paragrafları standartlarında ve SPK'nın Seri X, 22 numaralı tebliğinde yer almaktadır.

Buna göre denetim raporlarında bulunması gereken şekil şartları şunlardır:²⁴⁸

- a) Başlık
- b) Muhatap
- c) Giriş Paragrafı
- d) Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu
- e) Denetçinin Sorumluluğu
- f) Denetçi Görüşü
- g) Denetçinin İmzası
- h) Denetçi Raporu Tarihi
- i) Denetçinin Adresi

Çalışmanın ikinci bölümünde de bahsedildiği üzere denetim raporlarında olumlu görüş, şartlı görüş, görüş bildirmekten kaçınma ve olumsuz görüş olmak üzere dört ayrı görüş verilebilir. Denetçi çeşitli nedenlerle olumlu denetim raporundan sapabilir. Finansal tablo kullanıcılarının dikkatine sunulması gerekli görülmekle birlikte bağımsız denetim görüşünü etkilemeyen durumların varlığı halinde olumlu denetim görüşü verilir ancak görüşü etkilememekle birlikte bu hususlar denetim raporunda görüş paragrafından hemen sonra dikkat çekilen hususlar paragrafında ayrıca belirtilir.²⁴⁹ Bu nedenle “dikkat çekilen hususlar paragrafı eklenen olumlu görüş” de beşinci görüş şekli olarak çalışmada yer almıştır.

BDS 706 “Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Ve Diğer Hususlar Paragrafları” 6. Paragrafına göre;

“Denetçi, muhakemesine göre, kullanıcıların finansal tabloları anlamaları açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan, finansal tablolarda sunulan veya açıklanan bir hususa kullanıcıların dikkatinin çekilmesinin gerekli olduğunu düşünürse; finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmiş olması şartıyla, denetçi raporuna Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı ekler”.

BDS 706 “Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Ve Diğer Hususlar Paragrafları” A1. Paragrafına göre;

²⁴⁸ BDS 700, 21-42 Paragraflar.

²⁴⁹ Süleyman Uyar ve Muhsin Çelik, agm, s.143.

- “İstisnai bir davanın veya düzenleyici bir kurumun yaptığı incelemenin/verdiği kararın gelecekte ortaya çıkacak sonucuna ilişkin bir belirsizliğin bulunması.
- Finansal tablolar üzerinde yaygın etkisi bulunan yeni bir muhasebe standardının (örneğin, yeni bir Türkiye Muhasebe Standardının) yürürlük tarihinden önce (izin verilmesi hâlinde) erken uygulanması.
- İşletmenin finansal durumunu önemli ölçüde etkilemiş veya etkilemeye devam eden ciddi bir afet durumu”

denetçinin Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafının eklenmesinin gerekli olduğunu düşünebileceği durumlara örnek olarak verilebilir.

Dikkat çekilen hususlar paragraflarına ilişkin diğer hükümler;

- SPK'nın Seri X, 22 numaralı tebliğinde 30/31/a paragraflarında,
- BDS 210, “Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması”, 19(b) paragrafında,
- BDS 560, “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar”, 12(b) ve 16 ncı paragraflarında
- BDS 570, “İşletmenin Sürekliliği”, 19 uncu paragrafında
- BDS 800, “Özel Hususlar - Özel Amaçlı Çerçvelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi”, 14 üncü paragrafında yer alır.

Çalışmada incelenen 380 adet şirketin bağımsız denetimlerini 2013 yılında 59 denetim şirketi, 2014 yılında 55 denetim şirketi gerçekleştirmiştir. Raporların analizlerinin istatistiki açıdan yapılabilmesi için denetim şirketleri üç grup altında toplanmıştır. Bu gruplar aşağıdaki gibidir:

Dört Büyük Denetim Şirketi (DBDŞ): Dünyada denetim alanında en çok tanınan dört büyükler diye adlandırılan denetim şirketlerinin (PwC, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, KPMG) Türkiye'deki temsilcileri olan Başaran Nas YMM A.Ş., DRT Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş., Güney Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş. ve Akis Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.'den oluşmaktadır.

Yabancı Lisans Anlaşması Olan Denetim Şirketleri (YLADŞ): Dört büyük denetim şirketi dışında kalan ve yabancı lisans anlaşması bulunan bu şirketlerin 2013 yılında 40 tanesinin denetim raporları, 2014 yılında ise 34 tanesinin denetim raporları bu çalışmada kullanılmıştır.

Yabancı Lisans Anlaşması Olmayan Denetim Şirketleri (YLODŞ) : Yabancı lisans anlaşması olmayan bu şirketlerin 2013 yılında 15 tanesinin denetim raporları, 2014 yılında 17 tanesinin denetim raporları bu çalışmada kullanılmıştır.

5.3. VERİ TOPLAMA YÖNTEMİ

Araştırmada veriler, 2013 ve 2014 yıllarında borsada işlem gören şirketlerin Kamuyu Aydınlatma Platformu'nun internet sitesinde yayınlanan bağımsız denetim raporlarının incelenmesi sonucu elde edilmiştir. 2013 yılına ait mali tabloların bağımsız denetimi sonucu oluşturulan denetim raporları 2014 yılında yayınlandığından, raporlar Mart 2014'de incelenmeye başlanmış ve her iki yıl için ulaşılabilen 380 adet Bağımsız Denetim raporu incelenmiştir. Raporlarda elde edilen veriler, denetimi yapan bağımsız denetim firması, bağımsız denetim sonucu verilen görüş, kullanılan denetim standardı seti, bağımsız denetim raporunda bulunması gereken şekil şartlarının varlığına aittir. Ayrıca bağımsız denetim raporu incelenen şirketlerin sektörlerine ait bilgiler de yine Kamuyu Aydınlatma Platformu'nun internet sitesinden elde edilmiştir.

5.4. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ

Çalışmanın amaçları doğrultusunda test edilmek üzere oluşturulan araştırma hipotezleri aşağıdaki gibidir:

- 1) H_0 : Denetim görüşleri denetim şirketlerine göre farklılaşmamaktadır.
- 2) H_0 : Denetim görüşleri denetimde kullanılan denetim standart setine göre farklılaşmamaktadır.
- 3) H_0 : Denetimde kullanılan denetim standardı seti denetim şirketlerine göre farklılaşmamaktadır.
- 4) H_0 : Denetim görüşleri bağımsız denetime tabi tutulan şirketin sektörüne göre farklılaşmamaktadır.
- 5) H_0 : Denetimde kullanılan denetim standardı seti bağımsız denetime tabi tutulan şirketin sektörüne göre farklılaşmamaktadır.

5.5. VERİLERİN ANALİZİ VE ELDE EDİLEN BULGULAR

Denetim raporlarının incelenmesi sonucunda elde edilen verilerin analizinde SPSS 21.0 İstatistik Paket programı ve Microsoft Office Excel programından yararlanılmıştır. İlk olarak verilerin frekans analizi yapılmıştır. İkinci olarak verilerimiz kategorik olduğundan araştırmanın hipotezlerine non- parametrik testlerden Kruskal Wallis ve Parametrik Olmayan Çoklu Karşılaştırma Testi uygulanmıştır.

5.5.1. Verilerin Frekans Analizi

Araştırma kapsamına giren 2013 ve 2014 yıllarında borsada işlem gören 380 adet şirketin her iki yıla ait denetim raporlarının denetim şirketleri, denetim görüşleri, denetimde kullanılan standart seti, şirketlerin faaliyet gösterdiği sektör ve denetim raporlarında bulunması gereken şekil şartları açısından frekans dağılımları verilmiştir.

Tablo 5.1. 2013-2014 Yılları Denetim Şirketlerinin Frekans Dağılımı

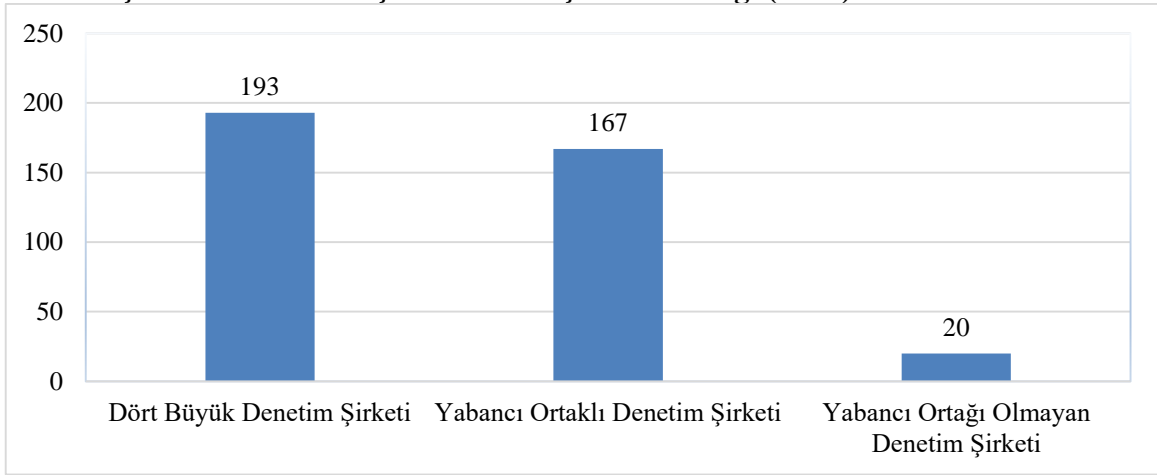
Denetim Şirketi	2013		2014	
	Frekans	Yüzde (%)	Frekans	Yüzde (%)
Dört Büyük Denetim Şirketi	193	50,8	180	47,4
Yabancı Lisans Anlaşması Olan Denetim Şirketi	167	43,9	158	41,6
Yabancı Lisans Anlaşması Olmayan Denetim Şirketi	20	5,3	42	11,1
Toplam	380	100	380	100,0

Tablo 5.1.'e göre halka açık şirketlerin 2013 yılına ait incelenen 380 denetim raporunun 193 tanesi dört büyük denetim şirketi (% 50,8), 167 tanesi yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri (%43,9), 20 tanesi yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketleri (%5,3) tarafından hazırlanmıştır. Buna göre denetim faaliyetlerinin yarısından fazlasını dört büyük denetim şirketi, ona çok yakın bir oranla ikinci sırayı yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri gerçekleştirmiştir. Yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketleri ise bağımsız denetimde % 5 gibi bir oranla çok düşük bir paya sahiptir.

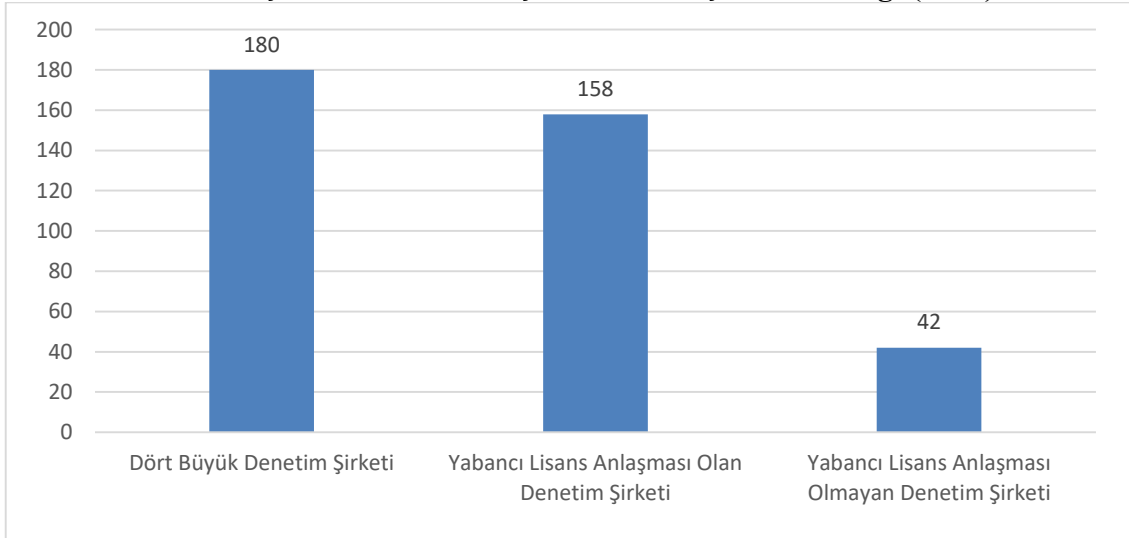
Tablo 5.1.'ye göre halka açık şirketlerin 2014 yılına ait incelenen 380 denetim raporunun 180 tanesi dört büyük denetim şirketi (% 47,4), 158 tanesi yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri (%41,6), 42 tanesi yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketi (%11,1) tarafından hazırlanmıştır. Buna göre 2014 yılında da 2013 yılına göre yaptıkları bağımsız denetim sayısında çok küçük bir azalmayla, dört büyük denetim şirketi en büyük paya sahipken, çok az bir farkla yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri onu takip etmektedir. Yine 2013 yılına göre yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketleri bağımsız denetimdeki payını iki kat artırmıştır. Bu durum;

amacı ekonomiyi dışa bağımlı olmaktan korumak olan ekonomik milliyetçilik anlayışının bir sonucu olabilir. Buna rağmen her iki yıl için de bu sonuçlar bize Türkiye’de yapılan denetim faaliyetlerinin hemen hemen tamamına yakınının yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri tarafından gerçekleştirildiğini göstermektedir. Bunun sebebi hizmet kalitesinin ve deneyimin yabancı lisans anlaşmalı denetim şirketlerinde daha iyi olduğu düşüncesi olabilir.

Şekil 5.1. Denetim Şirketlerinin Çubuk Grafiği (2013)



Şekil 5.2. Denetim Şirketlerinin Çubuk Grafiği (2014)



Tablo.5.2. 2013-2014 Yılları Denetim Görüşlerinin Frekans Dağılımı

Denetim Görüşü	2013		2014	
	Frekans	Yüzde (%)	Frekans	Yüzde (%)
Olumlu	273	71,8	286	75,3
Şartlı	49	12,9	47	12,4
Dikkat Çekilen Husus Paragrafi Eklenen Olumlu Görüş	54	14,2	38	10,0
Görüş Bildirmekten Kaçınma	3	0,8	1	0,3
Olumsuz Görüş	1	0,3	8	2,1
Toplam	380	100	380	100

Tabloya göre; 2013 yılında denetim raporlarının %71,8'inde (273 tane) olumlu görüş, %14,2'sinde (54 tane) dikkat çekilen husus paragrafi eklenen olumlu görüş, %12,9'unda (49 tane) şartlı görüş, %0,8'inde (3 adet) görüş bildirmekten kaçınılmış ve %0,3'ünde (1 tane) olumsuz görüş verilmiştir.

Görüş bildirmekten kaçınılan denetim raporları; Egeplast Plastik Ticaret ve Sanayi A.Ş., Feniş Alüminyum Sanayi ve Ticaret A.Ş. ve Mazhar Zorlu Holding A.Ş.'ye aittir. Olumsuz görüş verilen denetim raporu; Şeker Piliç ve Yem Sanayi Ticaret A.Ş.'ye aittir.

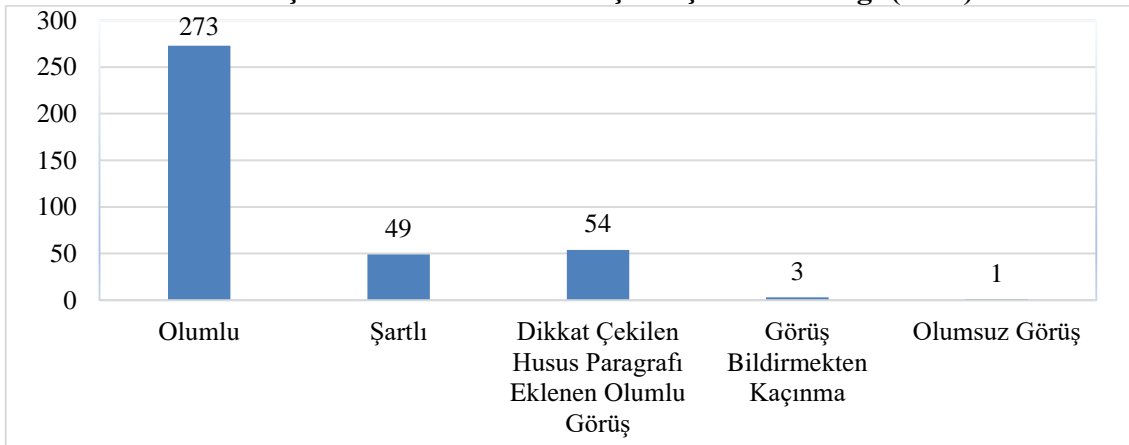
Tabloya göre; 2014 yılında denetim raporlarının %75,3'ünde (286 tane) olumlu görüş, %10'unda (38 tane) dikkat çekilen husus paragrafi eklenen olumlu görüş, %12,4'ünde (47 tane) şartlı görüş, %2,1'inde (8 adet) görüş bildirmekten kaçınılmış ve %0,3'ünde (1 tane) olumsuz görüş verilmiştir. 2013 yılına göre görüş bildirmekten kaçınılan denetim raporlarındaki artış (%0,8'den %2,1'e yükselmiştir) dikkat çekmekle birlikte, bu sonuçlara göre her iki yıl için de bağımsız denetimlerinde olumlu görüş verilen şirketlerin çoğunluğu oluşturması, borsada işlem gören şirketlerin muhasebe standartlarına uygun kayıt tuttuklarını göstermektedir. Diğer denetim görüşlerinin oranlarına bakıldığında uygun bir dağılım gösterdiği söylenebilir.

Görüş bildirmekten kaçınılan denetim raporları; Ar Tarım Organik Gıda A.Ş., CLK Holding A.Ş., Egeplast Ege Plastik Ticaret ve Sanayi A.Ş., Feniş Alüminyum

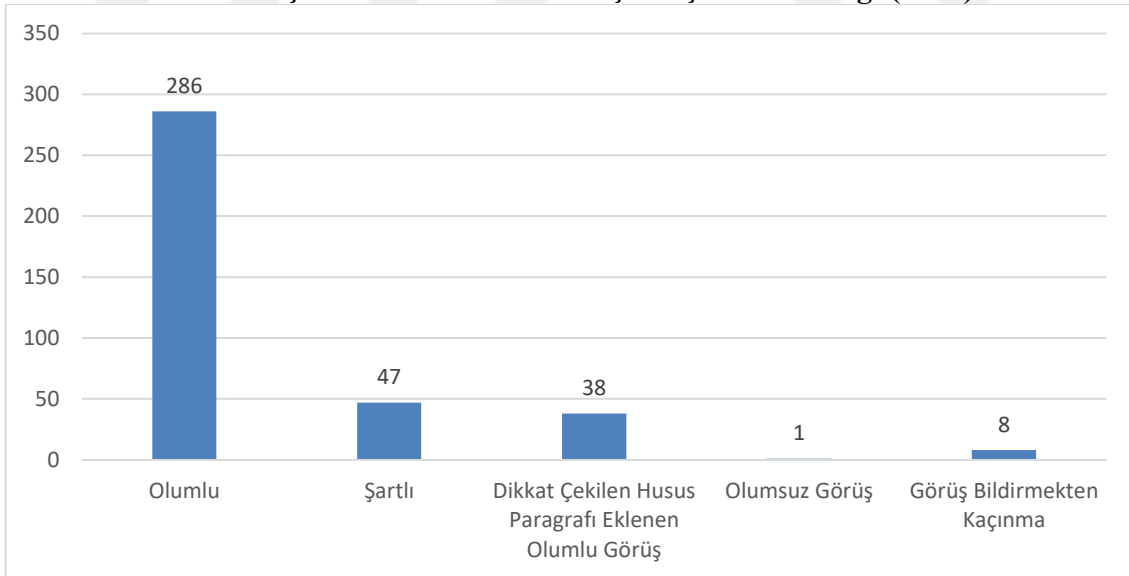
Sanayi ve Ticaret A.Ş., İdaş İstanbul Döşeme Sanayi A.Ş., Latek Lojistik Ticaret A.Ş., Mango Gıda Sanayi Ve Ticaret A.Ş., Mazhar Zorlu Holding A.Ş.'ye aittir. Egeplast Plastik Ticaret ve Sanayi A.Ş., Feniş Alüminyum Sanayi ve Ticaret A.Ş. ve Mazhar Zorlu Holding A.Ş.'nin 2013 yılına ait denetim raporlarında da görüş bildirmekten kaçınılmıştır.

Olumsuz görüş verilen denetim raporu ise, Hitit Holding A.Ş.'ye aittir.

Şekil 5.3. Denetim Görüşleri Çubuk Grafiği (2013)



Şekil 5.4. Denetim Görüşleri Çubuk Grafiği (2014)

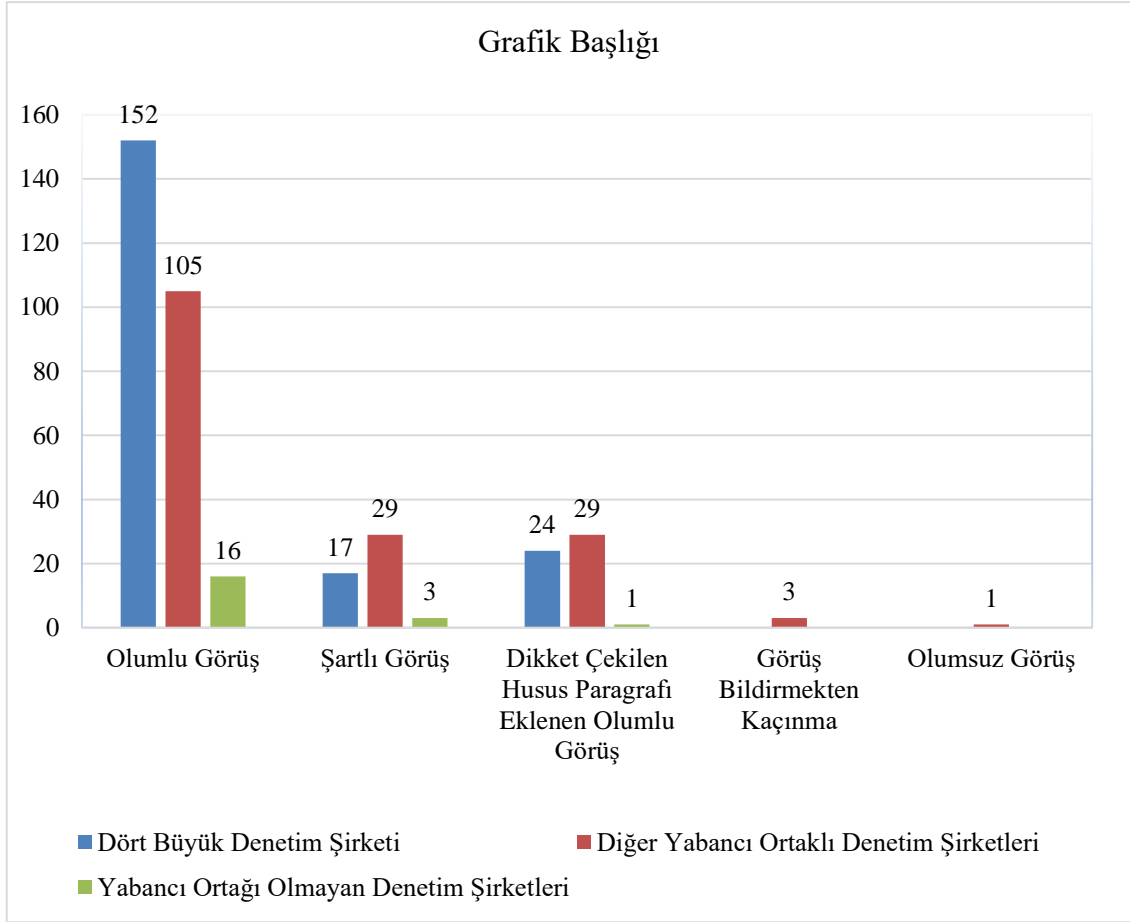


Tablo 5.3. 2013 Yılı Denetim Görüşlerinin Denetim Şirketlerine Göre Frekans Dağılımı

Denetim Şirketleri	Denetim Raporu Görüşleri										Toplam	
	Olumlu Görüş		Şartlı Görüş		Dikkat Çekilen Husus Paragrafı Eklenen Olumlu Görüş		Görüş Bildirmekten Kaçınma		Olumsuz Görüş			
	Ad.	%	Ad.	%	Ad.	%	Ad.	%	Ad.	%	Ad.	%
Dört Büyük Denetim Şirketi	152	55.7	17	34.7	24	44.4	0	0	0	0	193	50.8
Diğer Yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri	105	38.5	29	59.2	29	53.7	3	100	1	100	167	43.9
Yabancı Lisans Anlaşması Olmayan Denetim Şirketleri	16	5.9	3	6.1	1	1.9	0	0	0	0	20	5.3
Toplam	273	71.8	49	12.9	54	14.2	3	0.8	1	0.3	380	100

Olumlu denetim görüşlerinin %55,7'si dört büyük denetim şirketi, %38,5'i diğer yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri, %5,9'u yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketleri tarafından verilmiştir. Dikkat çekilen husus paragrafı eklenen olumlu denetim görüşlerinin %44,4'ü dört büyük denetim şirketi tarafından, %53,7'si, diğer yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri tarafından, %1,9'u yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketleri tarafından verilmiştir. Şartlı denetim görüşlerinin %34,7'si dört büyük denetim şirketi tarafından, %59,2'si diğer yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri tarafından, %6,1'i yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketleri tarafından verilmiştir. Görüş bildirmekten kaçınan denetim raporlarının tamamı diğer yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri tarafından verilmiştir. Sadece 1 tane olan olumsuz görüş yine diğer yabancı lisanslı bir denetim şirketi tarafından verilmiştir.

Şekil 5.5. Denetim Görüşleri- Denetim Şirketleri Çubuk Grafiği (2013)



Grafiğe bakıldığında daha net görüldüğü üzere; genelde olumlu görüşün dört büyük denetim şirketi tarafından verildiği söylenebilir. Ancak diğer yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketlerinin verdiği olumlu görüşlerin miktarı da göz ardı edilemeyecek kadar fazladır. En fazla şartlı görüş, dikkat çekilen husus paragrafı eklenen olumlu görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınan denetim raporları diğer yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri tarafından verilmiştir. Araştırma bu durumun hangi sebeplerden kaynaklandığını açıklayacak verilere sahip değildir. Ancak büyük şirketlerin genelde dört büyük denetim firmasını tercih ettiklerini ve muhasebe sistemlerinin güçlü olmasından dolayı genellikle olumlu görüş aldıkları söylenebilir.

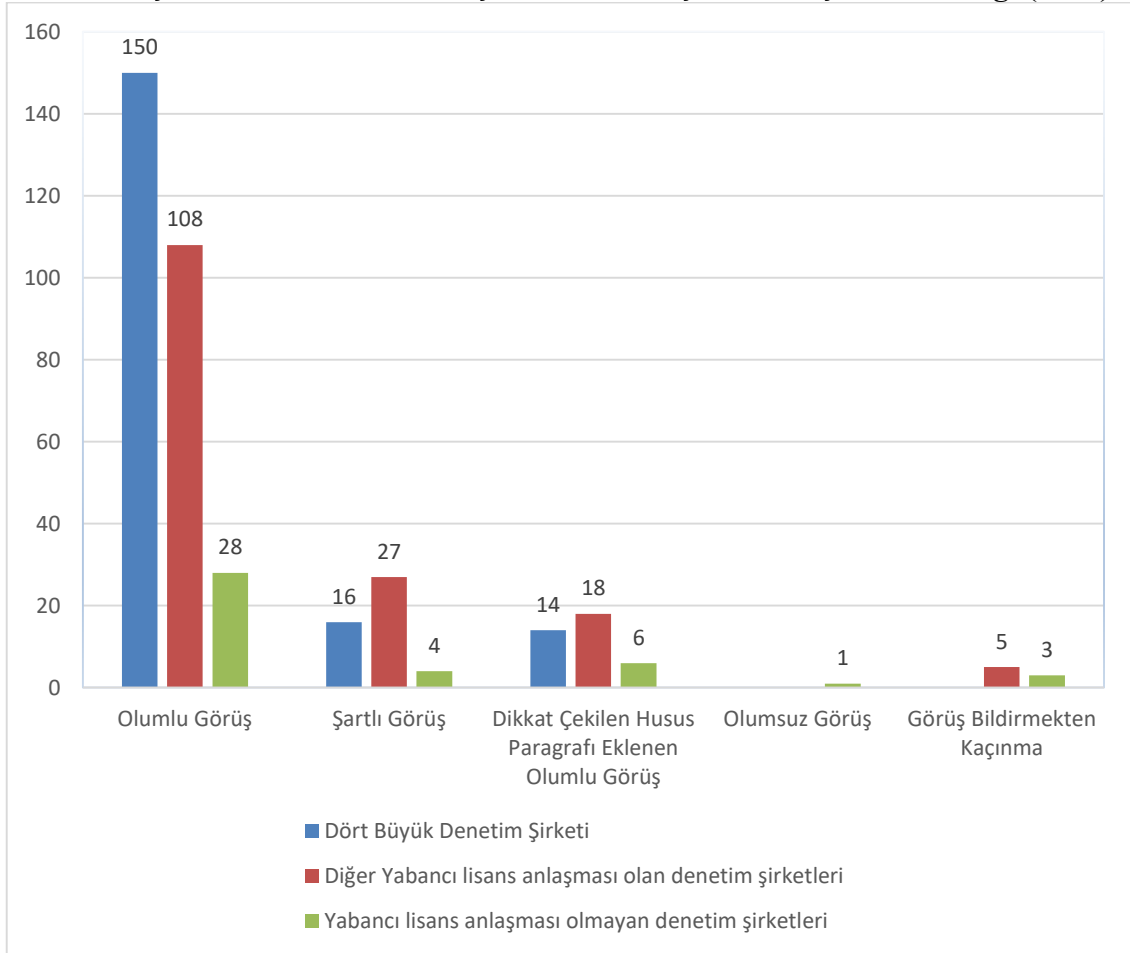
Tablo 5.4. 2014 Yılı Denetim Görüşlerinin Denetim Şirketlerine Göre Frekans Dağılımı

Denetim Şirketleri	Denetim Raporu Görüşleri										Toplam	
	Olumlu Görüş		Şartlı Görüş		Dikkat Çekilen Husus Parag. Eklenen Olumlu Görüş		Olumsuz Görüş		Görüş Bildir. Kaçınma			
	Ad.	%	Ad.	%	Ad.	%	Ad.	%	Ad.	%	Ad.	%
Dört Büyük Denetim Şirketi	150	52,4	16	34	14	36,8	0	0	0	0	180	47,4
Diğer Yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri	108	37,8	27	57,4	18	47,4	0	0	5	62,5	158	41,6
Yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketleri	28	9,8	4	8,5	6	15,8	1	100	3	37,5	42	11,1
Toplam	286	75,3	47	12,4	38	10	1	0,3	8	2,1	380	100

Olumlu denetim görüşlerinin %52,4'si dört büyük denetim şirketi, %37,8'i diğer yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri, %9,8'u yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketleri tarafından verilmiştir. Dikkat çekilen husus paragrafı eklenen olumlu denetim görüşlerinin %36,8'i dört büyük denetim şirketi tarafından, %47,4'ü, diğer yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri tarafından, %15,8'i yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketleri tarafından verilmiştir. Şartlı denetim görüşlerinin %34'ü dört büyük denetim şirketi tarafından, %57,4'ü diğer yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri tarafından, %8,5'i yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketleri tarafından verilmiştir. Görüş bildirmekten kaçınılan denetim raporlarının %62,5'i diğer yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri tarafından, %37,5'i yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketleri tarafından verilmiştir. Sadece 1 tane olan olumsuz görüş yine yabancı lisans anlaşması

olmayan bir denetim şirketi tarafından verilmiştir. 2013 yılına göre dikkat çeken değişiklikler diğer yabancı lisans anlaşmalı denetim şirketlerinin görüş bildirmekten kaçınılan denetim raporu sayısındaki artış ve sayı olarak iki katına çıkan yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketlerinin verdiği tüm görüş türlerindeki artıştır.

Şekil 5.6. Denetim Görüşleri- Denetim Şirketleri Çubuk Grafiği (2014)



Tablo 5.5. 2013-2014 Yılları Denetimde Kullanılan Standart Setinin Frekans Dağılımı

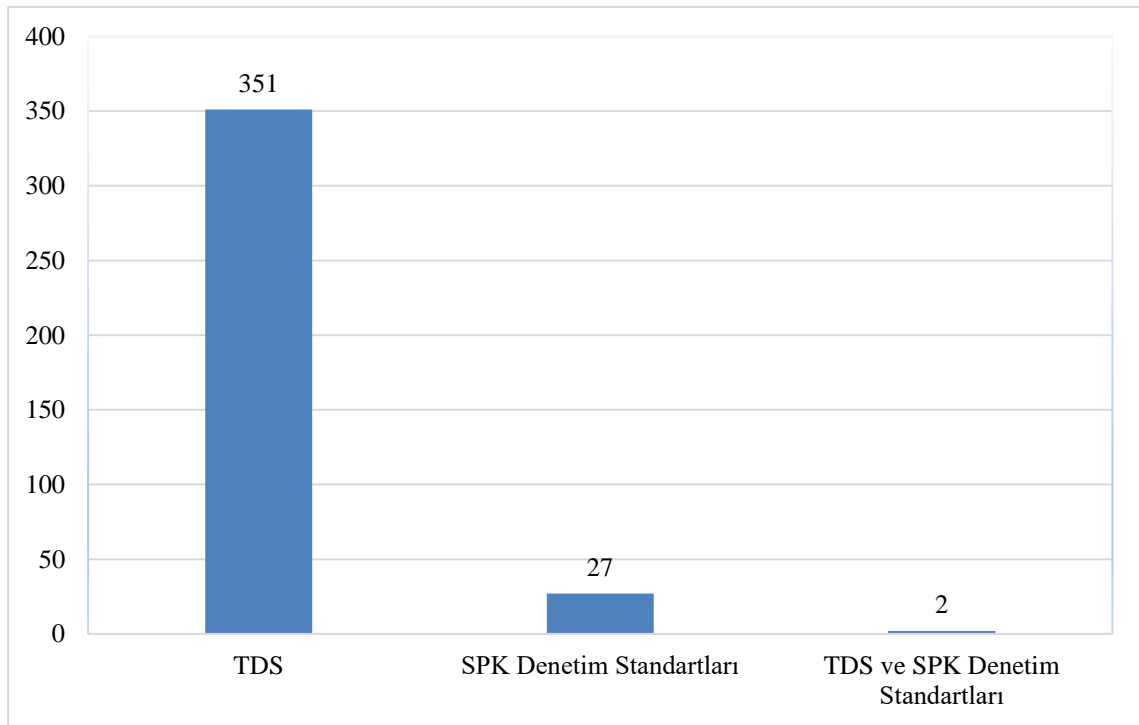
Standart Seti	2013		2014	
	Frekans	Yüzde (%)	Frekans	Yüzde (%)
SPK Denetim Standartları	351	92,4	48	12,6
TDS	27	7,1	58	15,3
TDS ve SPK Denetim Standartları	2	0,5	274	72,1
Toplam	380	100	380	100

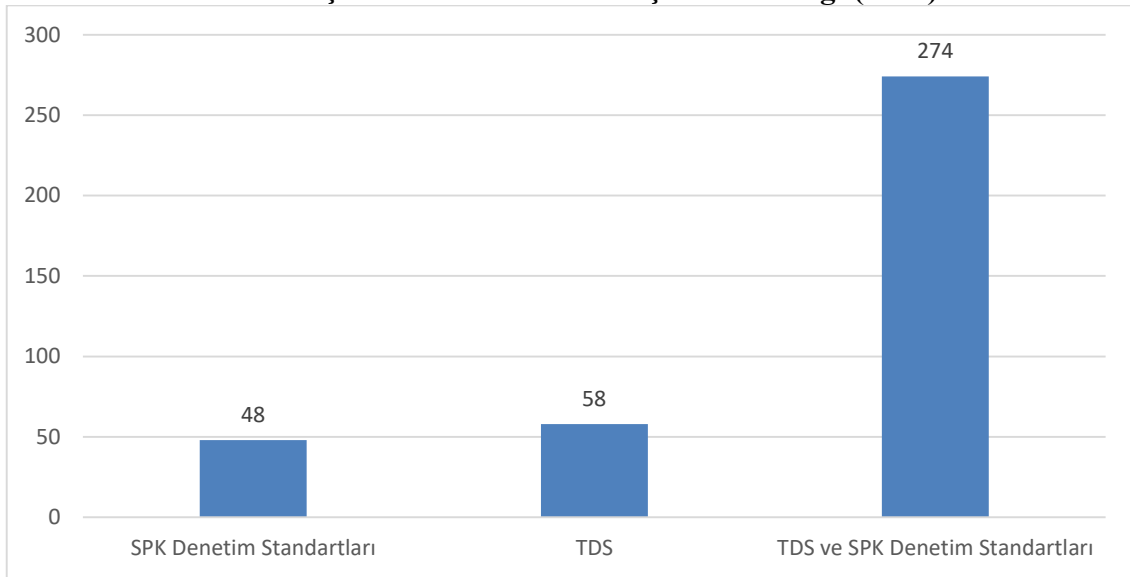
Tabloya bakıldığında denetim raporlarının %92,4'üne SPK'nın UDS ile uyumlu Seri X, No: 22 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" i ile yayınlanan ve 2007 yılından itibaren uygulanmaya başlanan SPK Denetim Standartları uygulanmıştır. Denetim raporlarının %7,1'sine yine UDS'ye uyumlu olarak KGK'nın yayınladığı ve 2013 yılından itibaren yürürlüğe giren TDS'nin uygulandığını görüyoruz. TDS'nin uygulandığı rapor sayısı oldukça azdır ve sadece 2 denetim raporunda ise SPK Denetim Standartları ve TDS'na uygun olarak denetimin yapıldığı belirtilmiştir. Bu durumun geçiş döneminde gayet normal olduğunu ve ilerleyen yıllarda SPK Denetim Standartları'nın da yürürlükten kaldırılmasıyla denetim raporlarının TDS'ye uygun olarak düzenleneceğini söyleyebiliriz. Zaten her iki standart seti de UDS'nin Türkçe'ye çevrilmesiyle oluşturulduğundan denetim raporları şekil şartları açısından değişmeyecektir.

Tabloya bakıldığında 2014 yılında denetim raporlarının %12,6'sına SPK Denetim Standartları, %15,3'üne TDS, % 72,1'ine her iki standart setinin de uygulandığını görüyoruz. Denetim raporlarında kullanılan standart setinde 2013 yılına göre çok büyük farklılıklar olduğu söylenebilir. 2014 yılında, TDS'nin yürürlüğe girdiği geçiş yılı olan 2013 yılından sonra sadece SPK Denetim Standartlarının uygulandığı denetim raporu oranında bir azalma olması (%92,4'den %12,6ya düşmüştür) beklenen ve olması gereken bir durumdur. Buna karşın TDS'nin uygulandığı rapor oranının oldukça artması beklenirken sadece %7,1'lerden %15,3'lere yükselebilmştir. Denetim şirketlerinin 2013 yılındaki denetim raporlarının %0,5'inde uyguladıkları her iki standart setini 2014 yılında denetim raporlarının %72,1'inde uygulamalarından dolayı

sadece TDS'nin uygulandığı denetim raporu oranında beklenen artışın olmadığı görülüyor. Bu durumun, SPK denetim standartlarının 2014 yılında hala yürürlükten kaldırılmamış olmasından dolayı denetim şirketlerinin raporlarında her iki standart setini uygulamalarından kaynaklandığı söylenebilir. Her iki standart setinin de UDS'ye uyumlu olmasından dolayı, denetim raporlarında iki standart setinin uygulanması bir soruna sebep olmamıştır. Ancak denetim raporlarında sadece TDS uygulanabilmesine rağmen denetim şirketlerinin neden her iki standart setini de uyguladığı araştırılmalıdır.

Şekil 5.7. Standart Seti Çubuk Grafiği (2013)



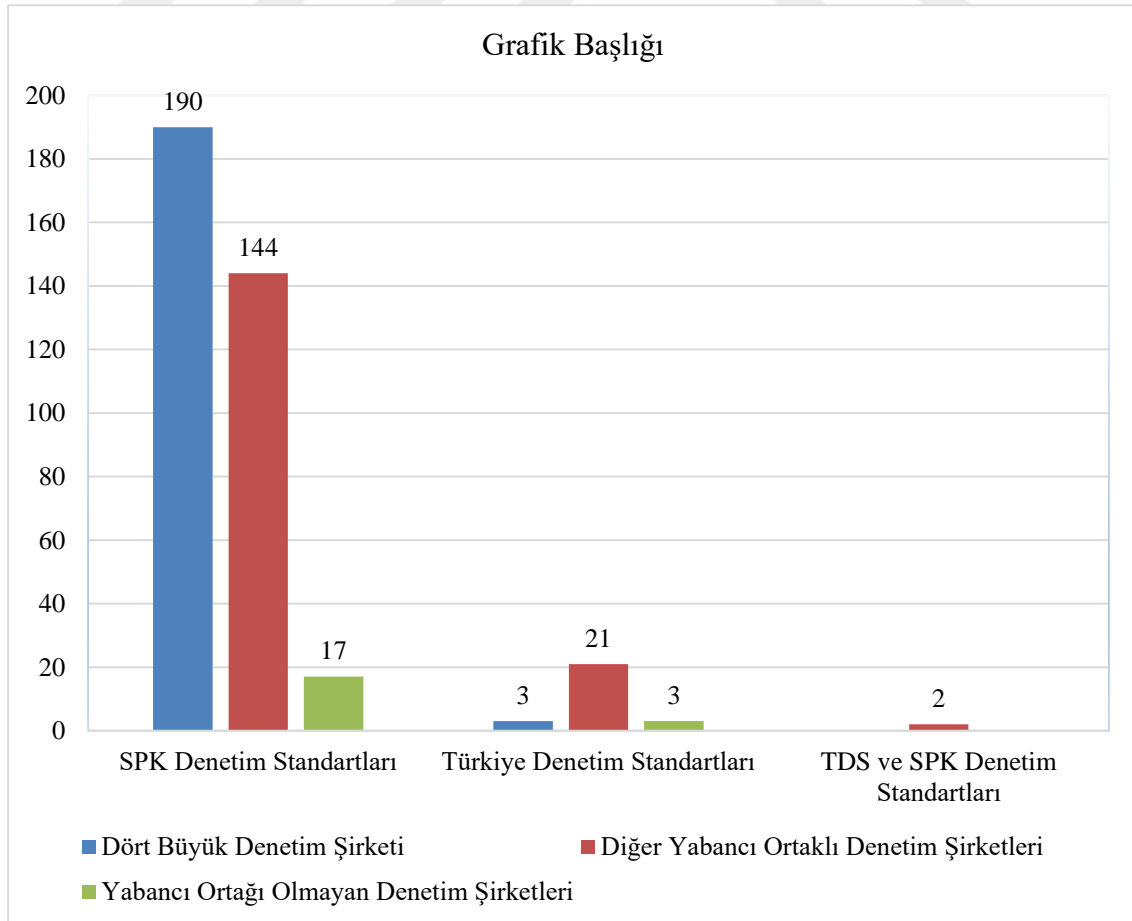
Şekil 5.8. Standart Seti Çubuk Grafiği (2014)**Tablo 5.6. 2013 Yılı Denetim Şirketlerinin Denetimde Kullanılan Standart Setine Göre Dağılımı**

Standart Seti	Denetim Şirketleri						Toplam	
	Dört Büyük Denetim Şirketi		Diğer Yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri		Yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketleri			
	Adet	%	Adet	%	Adet	%	Adet	%
SPK Denetim Standartları	190	98.4	144	86.2	17	85	351	92.4
Türkiye Denetim Standartları	3	1.6	21	12.6	3	15	27	7.1
TDS ve SPK Denetim Standartları	0	0	2	1.2	0	0	22	5.8
Toplam	193	5.8	167	43.9	20	5.3	380	100

Dört büyük denetim şirketinin yaptığı 193 denetimin raporlarının %98,4'ü (190) SPK Denetim Standartları'na, sadece %1,6'sı (3) TDS'ye uygun olarak hazırlanmıştır.

TDS'nı en çok uygulayan diğer yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketlerinin yaptığı denetimlerin %12,6'sında (21) TDS uygulanmıştır. Yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketleri yaptıkları denetimin %15'ine (3) TDS'nı uygulamıştır. Diğer yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketlerine göre dört büyük denetim şirketinin TDS'yi uygulama oranı oldukça azdır. Ayrıca diğer yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketlerinin yaptıkları denetimin %1,2'sinde (2) hem SPK Denetim Standartları'nı Hem de TDS'yi uyguladıklarını belirtmeleri tek bir standart setini uygulamanın daha uygun olacağından ilginçtir. Bu durum geçiş döneminde SPK Denetim Standartları'nın hala yürürlükte bulunması ve bundan dolayı denetim şirketlerinin nasıl davranacaklarını tam olarak bilememelerinden kaynaklanmış olabilir. Ayrıca her iki standart seti de UDS'na uygun olduğundan, hatta her ikisi de UDS'nın Türkçe'ye çevrilmiş hali olduğundan TDS'na geçişin oldukça az olması dikkat çekicidir.

Şekil 5.9. Denetim Şirketleri- Standart Seti Çubuk Grafiği (2013)

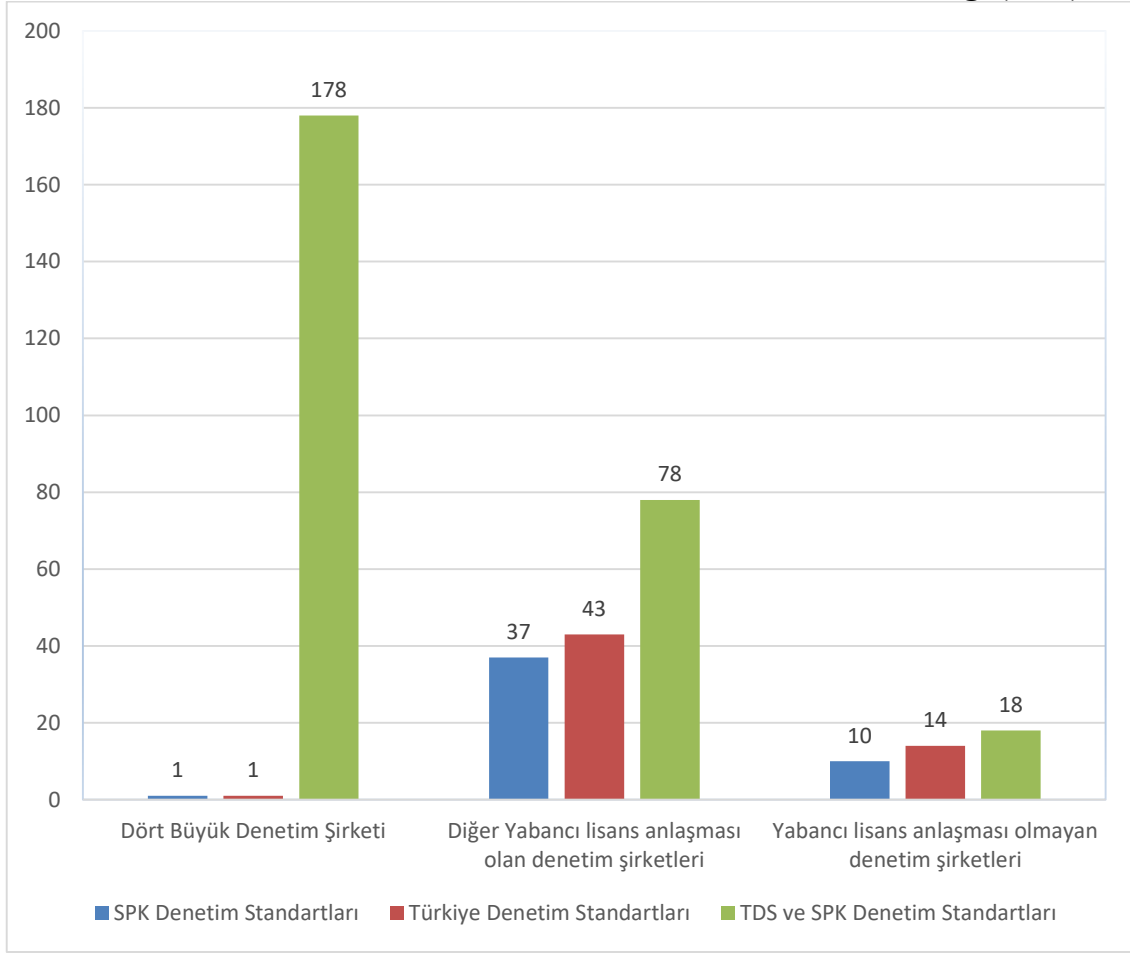


Tablo 5.7. 2014 Yılı Denetim Şirketlerinin Denetimde Kullanılan Standart Setine Göre Dağılımı

Standart Seti	Denetim Şirketleri						Toplam	
	Dört Büyük Denetim Şirketi		Diğer Yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri		Yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketleri			
	Adet	%	Adet	%	Adet	%	Adet	%
SPK Denetim Standartları	1	0,6	37	23,4	10	23,8	48	12,6
Türkiye Denetim Standartları	1	0,6	43	27,2	14	33,3	58	15,3
TDS ve SPK Denetim Standartları	178	98,9	78	49,4	18	42,9	274	72,1
Toplam	180	47,4	158	41,6	42	11,1	380	100

2014 yılında dört büyük denetim şirketinin yaptığı 180 adet denetimin raporlarının %0,6'sı (1) SPK Denetim Standartları'na, %0,6'sı (1) TDS'na, %98,9'u (178) her iki standart setine uygun olarak hazırlanmıştır. Yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketlerinin yaptığı denetimlerin %23,4'üne (37) SPK Denetim Standartları, %27,2'sine (43) TDS, %49,4'üne (78) her iki standart seti uygulanmıştır. Yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketleri yaptıkları denetimin %23,8'ine (10) SPK Denetim Standartlarını, %33,3'üne (14) TDS'nı, %42,9'una her iki standart seti uygulamıştır. Denetim şirketleri denetim raporlarında en az SPK Denetim Standartlarını, en fazla her iki denetim standardını uygulamışlardır. Dört büyük denetim şirketinin TDS'nı sadece 1 denetim raporunda, tamamına yakınında ise her iki denetim standardını uygulaması dikkat çekicidir.

Şekil 5.10. Denetim Şirketleri- Standart Seti Çubuk Grafiği (2014)

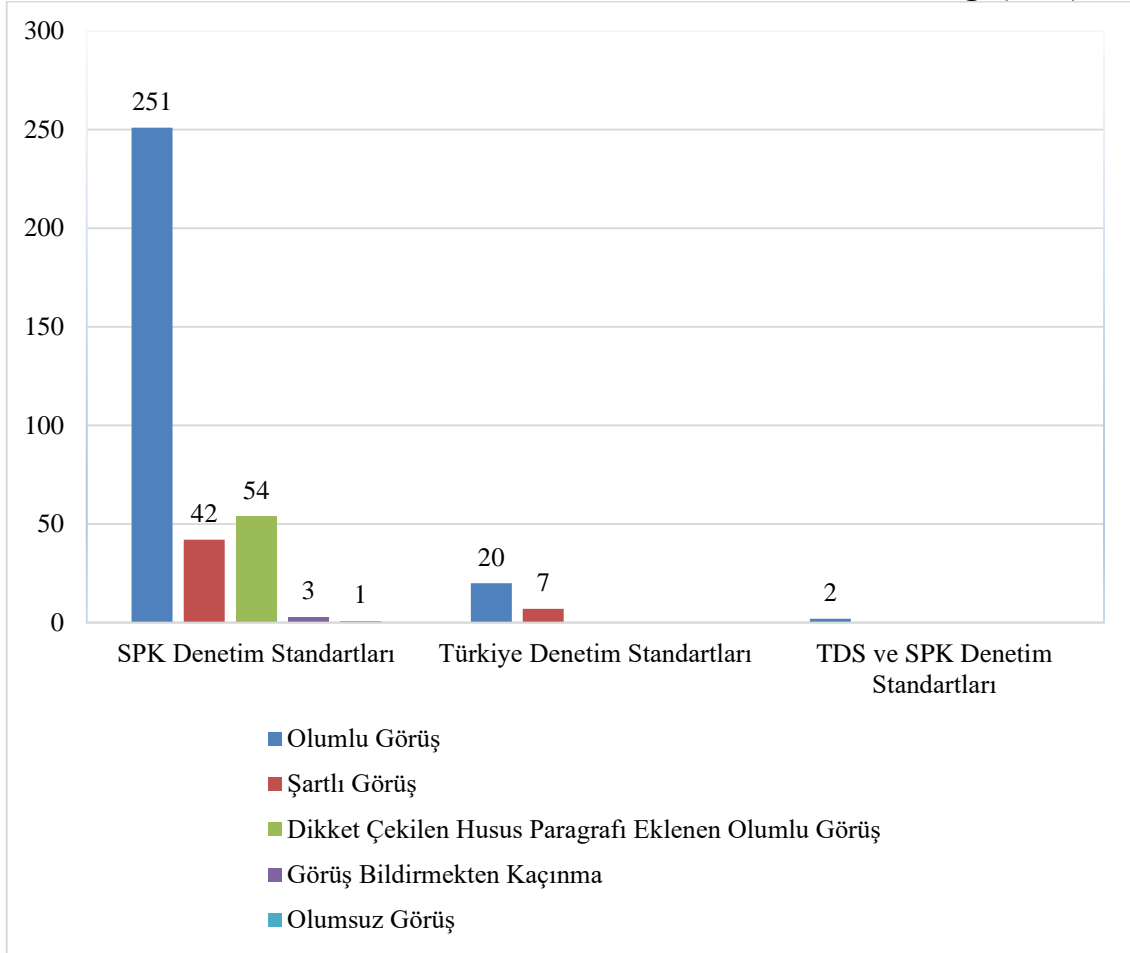


Tablo 5.8. 2013 Yılı Denetim Görüşlerinin Standart Setine Göre Dağılımı

Denetim Görüşleri	Standart Seti						Toplam	
	SPK Denetim Standartları		Türkiye Denetim Standartları		TDS ve SPK Denetim Standartları			
	Adet	%	Adet	%	Adet	%	Adet	%
Olumlu Görüş	251	91.9	20	7.3	2	0.7	273	71.8
Şartlı Görüş	42	85.7	7	14.3	0	0	49	12.9
Dikkat Çekilen Husus Paragrafı Eklenen Olumlu Görüş	54	100	0	0	0	0	54	14.2
Görüş Bildirmekten Kaçınma	3	100	0	0	0	0	3	0.8
Olumsuz Görüş	1	100	0	0	0	0	1	0.3
Toplam	351	92.4	27	7.1	2	0.5	380	100

Tabloya bakıldığında sadece şekil şartları açısından ele alınan denetim raporlarının %92,4'ü SPK Denetim Standartları'na, % 7,1'i TDS'na uygun olarak hazırlanmıştır. Olumlu görüş verilen denetim raporlarının %91,9' u, şartlı görüş verilen denetim raporlarının %85,7'si, dikkat çekilen husus paragrafı eklenen olumlu görüş, verilen, görüş bildirmekten kaçınılan ve olumsuz görüş verilen denetim raporlarının tamamı SPK Denetim Standartlarına uygun olarak düzenlenmiştir. Buna karşın olumlu görüş verilen denetim raporlarının %7,3'ü ve şartlı görüş verilen denetim raporlarının %14,3'ü TDS'ye uygunken, dikkat çekilen husus paragrafı eklenen olumlu görüş verilen denetim raporları, görüş bildirmekten kaçınılan denetim raporları ve olumsuz görüş verilen denetim raporları TDS'ye uygun olarak düzenlenmemiştir. Geçiş sürecinde denetim raporlarının büyük kısmı SPK Denetim Standartlarına uygun olmasının olağan bir durum olduğunu söyleyebiliriz.

Şekil 5.11. Denetim Görüşleri- Standart Seti Çubuk Grafiği (2013)

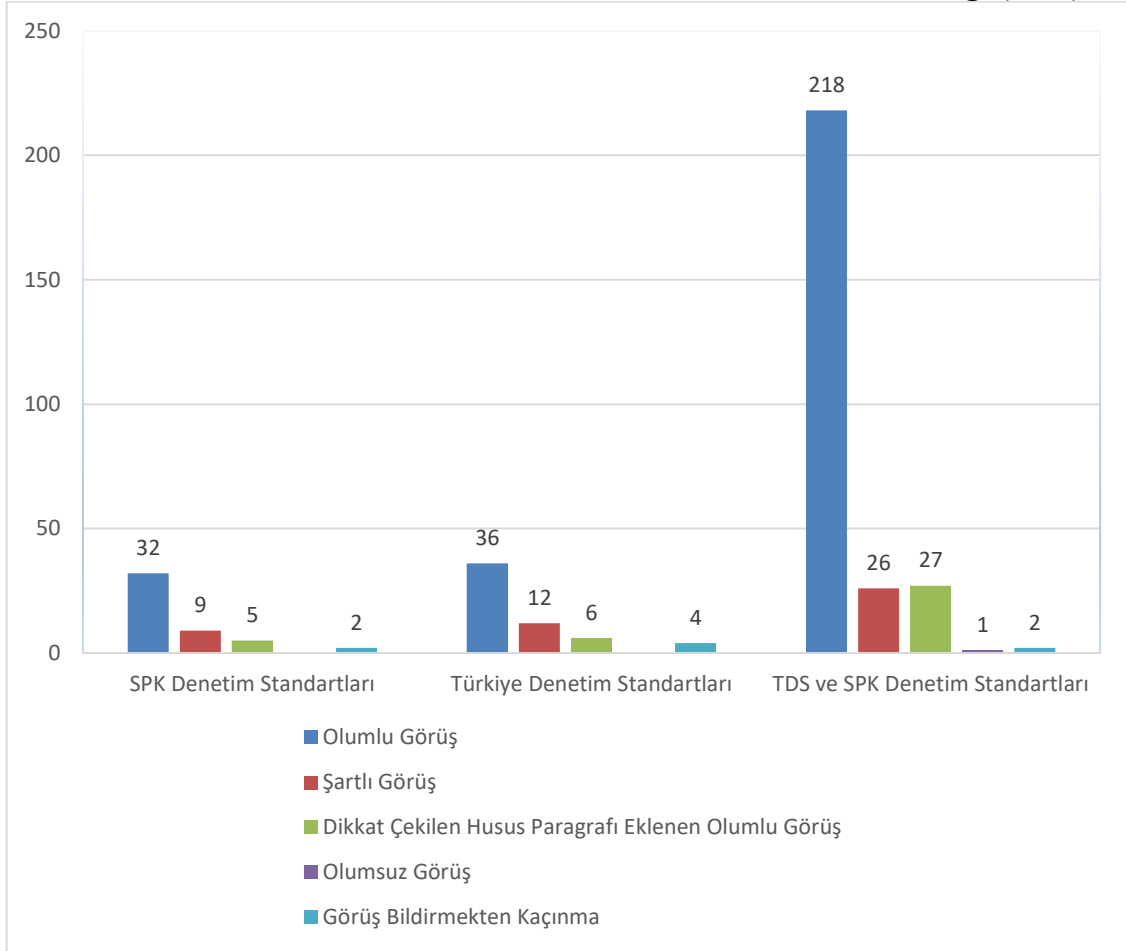


Tablo 5.9. 2014 Yılı Denetim Görüşlerinin Standart Setine Göre Dağılımı

Denetim Görüşleri	Standart Seti						Toplam	
	SPK Denetim Standartları		Türkiye Denetim Standartları		TDS ve SPK Denetim Standartları			
	Adet	%	Adet	%	Adet	%	Adet	%
Olumlu Görüş	32	66,7	36	62,1	218	79,6	286	75,3
Şartlı Görüş	9	18,8	12	20,7	26	9,5	47	12,4
Dikkat Çekilen Husus Paragrafı Eklenen Olumlu Görüş	5	10,4	6	10,3	27	9,9	38	10
Olumsuz Görüş	0	0	0	0	1	0,4	1	0,3
Görüş Bildirmekten Kaçınma	2	4,2	4	6,9	2	0,7	8	2,1
Toplam	48	12,6	58	15,3	274	72,1	380	100

Tabloya bakıldığında sadece şekil şartları açısından ele alınan denetim raporlarının %12,6'sı SPK Denetim Standartları'na, % 15,3'ü TDS'na,%72,1'i her iki denetim standardına uygun olarak hazırlanmıştır. Olumlu görüş verilen denetim raporlarının %66,7' si, şartlı görüş verilen denetim raporlarının %18,8'i, dikkat çekilen husus paragrafı eklenen olumlu görüş verilen denetim raporlarının%10,4'ü, görüş bildirmekten kaçınılan denetim raporlarının %4,2'si SPK Denetim Standartlarına uygun olarak düzenlenmiştir. Buna karşın olumlu görüş verilen denetim raporlarının %62,1'i ve şartlı görüş verilen denetim raporlarının %20,7'si, dikkat çekilen husus paragrafı eklenen olumlu görüş verilen denetim raporlarının % 10,3'ü TDS'ye uygunken, olumsuz görüş verilen denetim raporları TDS'ye uygun olarak düzenlenmemiştir. Olumlu görüş verilen denetim raporlarının %79,6' sı, şartlı görüş verilen denetim raporlarının %9,5'i, dikkat çekilen husus paragrafı eklenen olumlu görüş verilen denetim raporlarının%9,9'u, her iki denetim standardına uygun olarak düzenlenmiştir.

Şekil 5.12. Denetim Görüşleri- Standart Seti Çubuk Grafiği (2014)

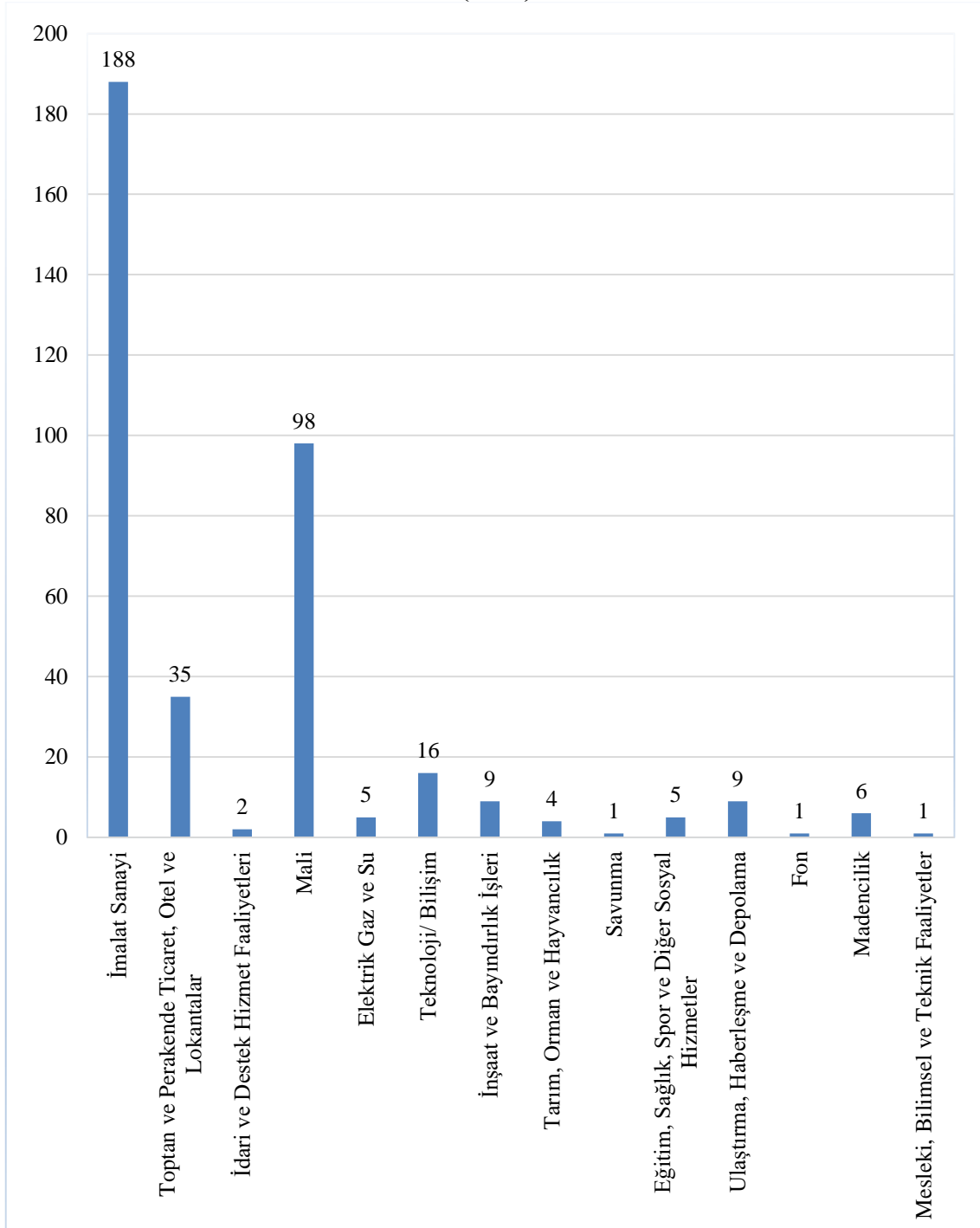


Tablo 5.10. 2013 Yılı Denetim Raporu İncelenen Şirketlerin Sektör Dağılımı

Halka Açık Şirketin Sektörü	Frekans	Yüzde (%)
İmalat Sanayi	188	49,5
Toptan ve Perakende Ticaret, Otel ve Lokantalar	35	9,2
İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri	2	0,5
Mali	98	25,8
Elektrik Gaz ve Su	5	1,3
Teknoloji/ Bilişim	16	4,2
İnşaat ve Bayındırlık İşleri	9	2,4
Tarım, Orman ve Hayvancılık	4	1,1
Savunma	1	0,3
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	5	1,3
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	9	2,4
Fon	1	0,3
Madencilik	6	1,6
Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	1	0,3
Toplam	380	100

Denetim raporları incelenen 380 şirketin faaliyet gösterdiği sektörler bakımında 188 şirket ile (%49,5) ilk sırayı imalat sanayi sektörü, 98 şirket ile (%25,8) mali kuruluş sektörü ikinci sırayı, 35 şirket ile (%9,2) Toptan ve perakende ticaret, otel ve lokantalar almaktadır. Bunları sırasıyla Teknoloji/ Bilişim sektörü, inşaat ve bayındırlık işleri sektörü, ulaştırma, haberleşme ve depolama sektörü ve diğer sektörler takip etmektedir. Borsada işlem gören şirketlerin en az faaliyet gösterdiği sektörler ise savunma, fon ve mesleki, bilimsel ve teknik faaliyetler sektörleridir.

Şekil 5.13. Denetim Raporu İncelenen Şirketlerin Sektörlerine Ait Çubuk Grafiği (2013)

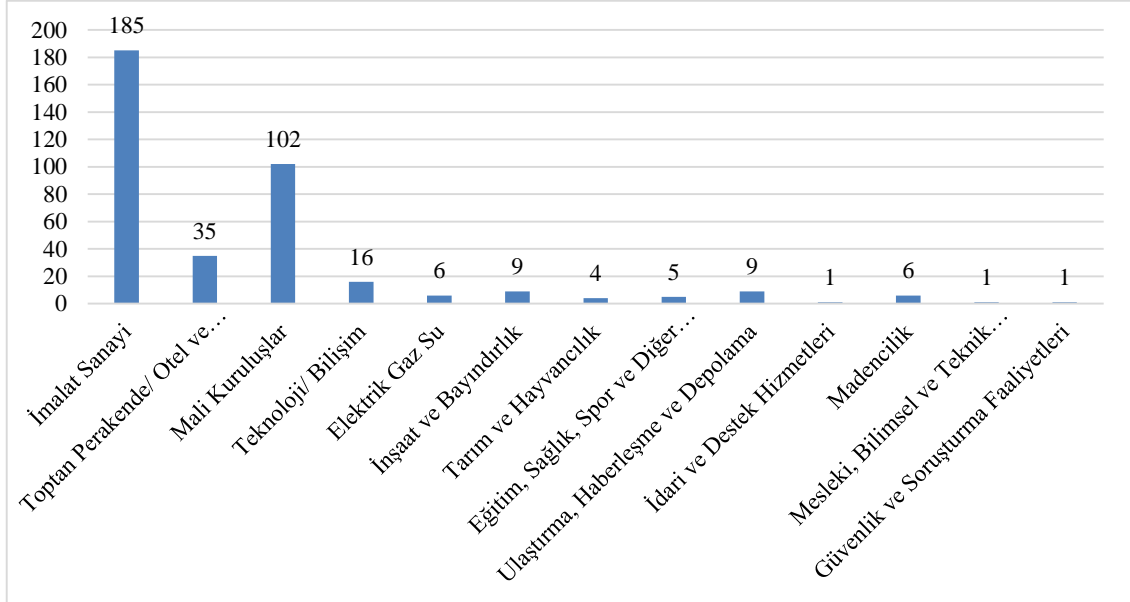


Tablo 5.11. 2014 Yılı Denetim Raporu İncelenen Şirketlerin Sektör Dağılımı

Halka Açık Şirketin Sektörü	Frekans	Yüzde (%)
İmalat Sanayi	185	48,7
Toptan Perakende/ Otel ve Lokantalar	35	9,2
Mali Kuruluşlar	102	26,8
Teknoloji/ Bilişim	16	4,2
Elektrik Gaz Su	6	1,6
İnşaat ve Bayındırlık	9	2,4
Tarım ve Hayvancılık	4	1,1
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	5	1,3
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	9	2,4
İdari ve Destek Hizmetleri	1	0,3
Madencilik	6	1,6
Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	1	0,3
Güvenlik ve Soruşturma Faaliyetleri	1	0,3
Total	380	100,0

Denetim raporları incelenen 380 şirketin faaliyet gösterdiği sektörlere bakıldığında 185 şirket ile (%48,7) ilk sırayı imalat sanayi sektörü, 102 şirket ile (%26,8) mali kuruluş sektörü ikinci sırayı, 35 şirket ile (%9,2) Toptan ve perakende ticaret, otel ve lokantalar almaktadır. Bunları sırasıyla Teknoloji/ Bilişim sektörü, inşaat ve bayındırlık işleri sektörü, ulaştırma, haberleşme ve depolama sektörü ve diğer sektörler takip etmektedir. Borsada işlem gören şirketlerin en az faaliyet gösterdiği sektörler ise savunma, fon ve mesleki, bilimsel ve teknik faaliyetler sektörleridir.

Şekil 5.14. Denetim Raporu İncelenen Şirketlerin Sektörlerine Ait Çubuk Grafiği (2014)



Ulaştırma, Haberleşme, Depolama	7	2.6	0	0	2	3.7	0	0	0	0	9	2.4
Fon	1	0.4	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0.3
Madencilik	5	1.8	0	0	1	1.9	0	0	0	0	6	1.6
Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	0	0	0	0	1	1.9	0	0	0	0	1	0.3
Toplam	273	71,8	49	12,9	54	14,2	3	0,8	1	0,3	380	100

Denetim raporları görüşler ve sektörler açısından incelediğinde; denetim raporlarında **olumlu görüş** verilen şirketlerin (273),

- %49,5'i (135) imalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren şirketlere,
- %25,6'sı (70) mali kuruluş olarak faaliyet gösteren şirketlere,
- %8,8'i (24) toptan /perakende, otel ve lokanta sektöründe faaliyet gösteren şirketlere,
- %5,1'i (14) teknoloji/bilişim alanında faaliyet gösteren şirketlere,
- %10,6'sı (30) diğer sektörlerde faaliyet gösteren şirketlere aittir.

Şartlı görüş verilen denetim raporlarının (49),

- %59,2'si (29) imalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren şirketlere,
- %16,3'ü (8) mali kuruluş olarak faaliyet gösteren şirketlere,
- %12,2'si (6) toptan /perakende, otel ve lokanta sektöründe faaliyet gösteren şirketlere,
- %6,1'i (3) Eğitim, sağlık, spor ve diğer sosyal hizmetler sektöründe faaliyet gösteren şirketlere
- %6,2'si (3) diğer sektörlerde faaliyet gösteren şirketlere aittir.

Dikkat çekilen husus paragrafı eklenen olumlu görüş verilen denetim raporlarının (54),

- %38,9'u (21) imalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren şirketlere,
- %35,2'si (19) mali kuruluş olarak faaliyet gösteren şirketlere,
- %9,3'ü (5) toptan /perakende, otel ve lokanta sektöründe faaliyet gösteren şirketlere,

Tablo 5.13. 2014 Yılı Denetim Görüşlerinin Sektörlere Göre Dağılımı

Sektör	Denetim Görüşü										Toplam	
	Olumlu Görüş		Şartlı Görüş		Dik. Çek. Husus Prgrf. Ek. Olumlu Görüş		Görüş Bildirmekten Kaçınma		Olumsuz Görüş			
	Adet	%	Adet	%	Adet	%	Adet	%	A det	%	Adet	%
İmalat Sanayi	138	48,3	25	53,2	17	44,7	5	62,5	0	0	185	48,7
Toptan Perakende/ Otel ve Lokantalar	29	10,1	0	0	6	15,8	0	0	0	0	35	9,2
Mali Kuruluşlar	74	25,9	17	36,2	9	23,7	1	12,5	1	100	102	26,8
Teknoloji/ Bilişim	15	5,2	0	0	1	2,6	0	0	0	0	16	4,2
Elektrik Gaz Su	4	1,4	0	0	2	5,3	0	0	0	0	6	1,6
İnşaat ve Bayındırlık	8	2,8	1	2,1	0	0	0	0	0	0	9	2,4
Tarım ve Hayvancılık	3	1	0	0	0	0	1	12,5	0	0	4	1,1
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	1	0,3	3	6,4	1	2,6	0	0	0	0	5	1,3

Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	6	2,1	0	0	2	5,3	1	12,5	0	0	9	2,4
İdari ve Destek Hizmetleri	0	0	1	2,1	0	0	0	0	0	0	1	0,3
Madencilik	6	2,1	0	0	0	0	0	0	0	0	6	1,6
Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	1	0,3	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0,3
Güvenlik ve Soruşturma Faaliyetleri	1	0,3	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0,3
Toplam	286	75,3	47	12,4	38	10	8	0,3	1	2,1	380	100

Denetim raporları görüşler ve sektörler açısından incelediğinde; denetim raporlarında **olumlu görüş** verilen şirketlerin (273),

- %48,3'ü (138) imalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren şirketlere,
- %25,9'u (74) mali kuruluş olarak faaliyet gösteren şirketlere,
- %10,1'i (29) toptan /perakende, otel ve lokanta sektöründe faaliyet gösteren şirketlere,
- %5,2'si (15) teknoloji/bilişim alanında faaliyet gösteren şirketlere,
- %10,5'i (30) diğer sektörlerde faaliyet gösteren şirketlere aittir.

Şartlı görüş verilen denetim raporlarının (49),

- %53,2'si (25) imalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren şirketlere,
- %36,2'si (17) mali kuruluş olarak faaliyet gösteren şirketlere,
- %6,4'i (3) Eğitim, sağlık, spor ve diğer sosyal hizmetler sektöründe faaliyet gösteren şirketlere,
- %2,1'i (1) inşaat ve bayındırlık sektöründe faaliyet gösteren şirketlere,

- %2,1'i (1) idari ve destek hizmetleri sektöründe faaliyet gösteren şirketlere aittir.

Diğer sektörlerde faaliyet gösteren şirketlere ait denetim raporlarında şartlı görüş verilmemiştir.

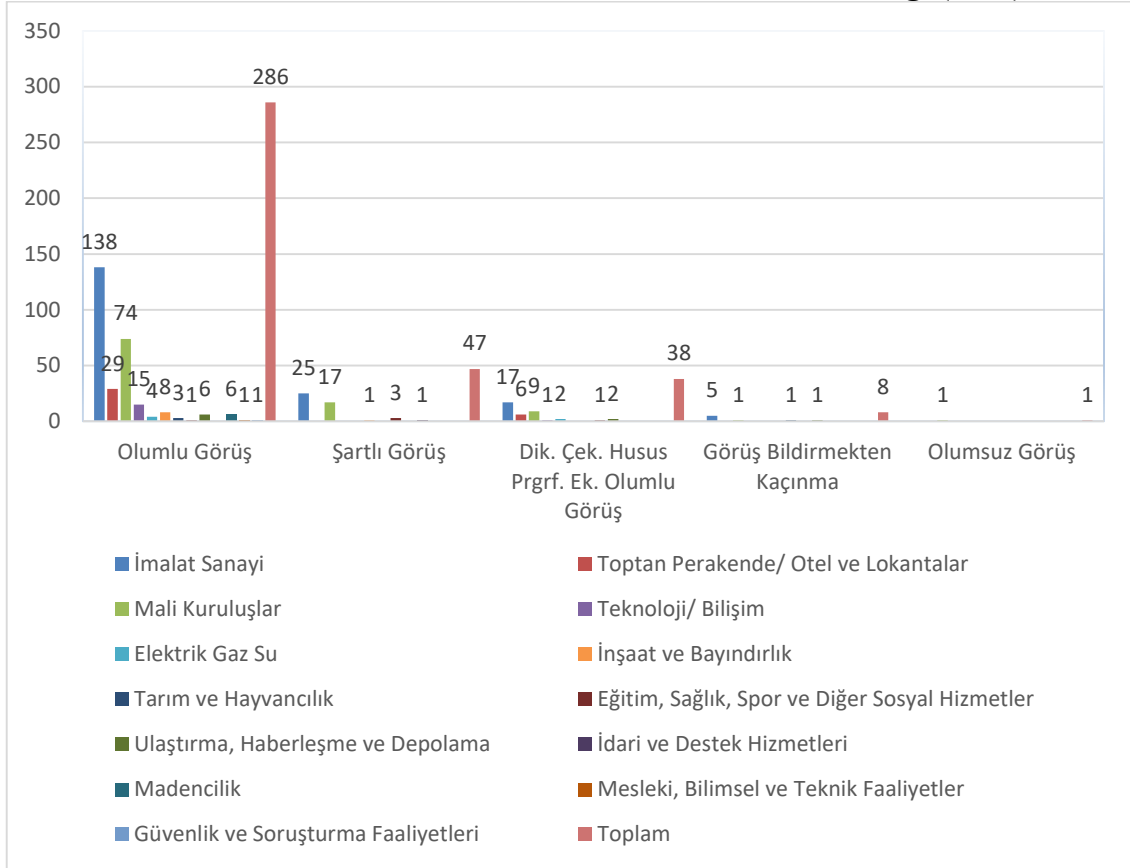
Dikkat çekilen husus paragrafı eklenen olumlu görüş verilen denetim raporlarının (54),

- %44,7'si (17) imalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren şirketlere,
- %23,7'si (9) mali kuruluş olarak faaliyet gösteren şirketlere,
- %15,8'ü (6) toptan /perakende, otel ve lokanta sektöründe faaliyet gösteren şirketlere,
- %15,8'si (6) diğer sektörlerde faaliyet gösteren şirketlere aittir.

Görüş bildirmekten kaçınılan denetim raporlarının % 62,5'i (5) imalat sanayi, %12,5'i (1) mali kuruluş, %12,5'i (1) tarım ve hayvancılık, %12,5'i de (1) ulaştırma, haberleşme ve depolama sektöründe faaliyet gösteren bir şirkete aittir.

Olumsuz görüş verilen 1 denetim raporu mali kuruluşlar sektöründe faaliyet gösteren bir şirkete aittir.

Şekil 5.16. Denetim Görüşü- Sektör Çubuk Grafiği (2014)



Tablo 5.14. 2013 Yılı Standart Setinin Sektörlere Göre Dağılımı

Sektör	Standart Seti						Toplam	
	SPK Denetim Standartları		Türkiye Denetim Standartları		TDS ve SPK Denetim Standartları			
	Adet	%	Adet	%	Adet	%	Adet	%
İmalat Sanayi	177	50.4	11	40.7	0	0	188	49.5
Toptan, Parkende/ Otel ve Lokantalar	34	9.7	1	3.7	0	0	35	9.2
İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri	1	0.3	1	3.7	0	0	2	0.5
Mali Kuruluşlar	92	26.2	4	14.8	2	100	98	25.8
Elektrik- Gaz- Su	4	1.1	1	3.7	0	0	5	1.3
Teknoloji/ Bilişim	11	3.1	5	18.5	0	0	16	4.2
İnşaat ve Bayındırlık	7	2	2	7.4	0	0	9	2.4
Tarım- Orman ve Hayvancılık	4	1.1	0	0	0	0	4	1.1
Teknoloji Savunma	1	0.3	0	0	0	0	1	0.3
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	3	0.9	2	7.4	0	0	5	1.3
Ulaştırma, Haberleşme, Depolama	9	2.6	0	0	0	0	9	2.4
Fon	1	0.3	0	0	0	0	1	0.3
Madencilik	6	1.7	0	0	0	0	6	1.6
Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	1	0.3	0	0	0	0	1	0.3
Toplam	351	92.4	27	7.1	2	0.5	380	100

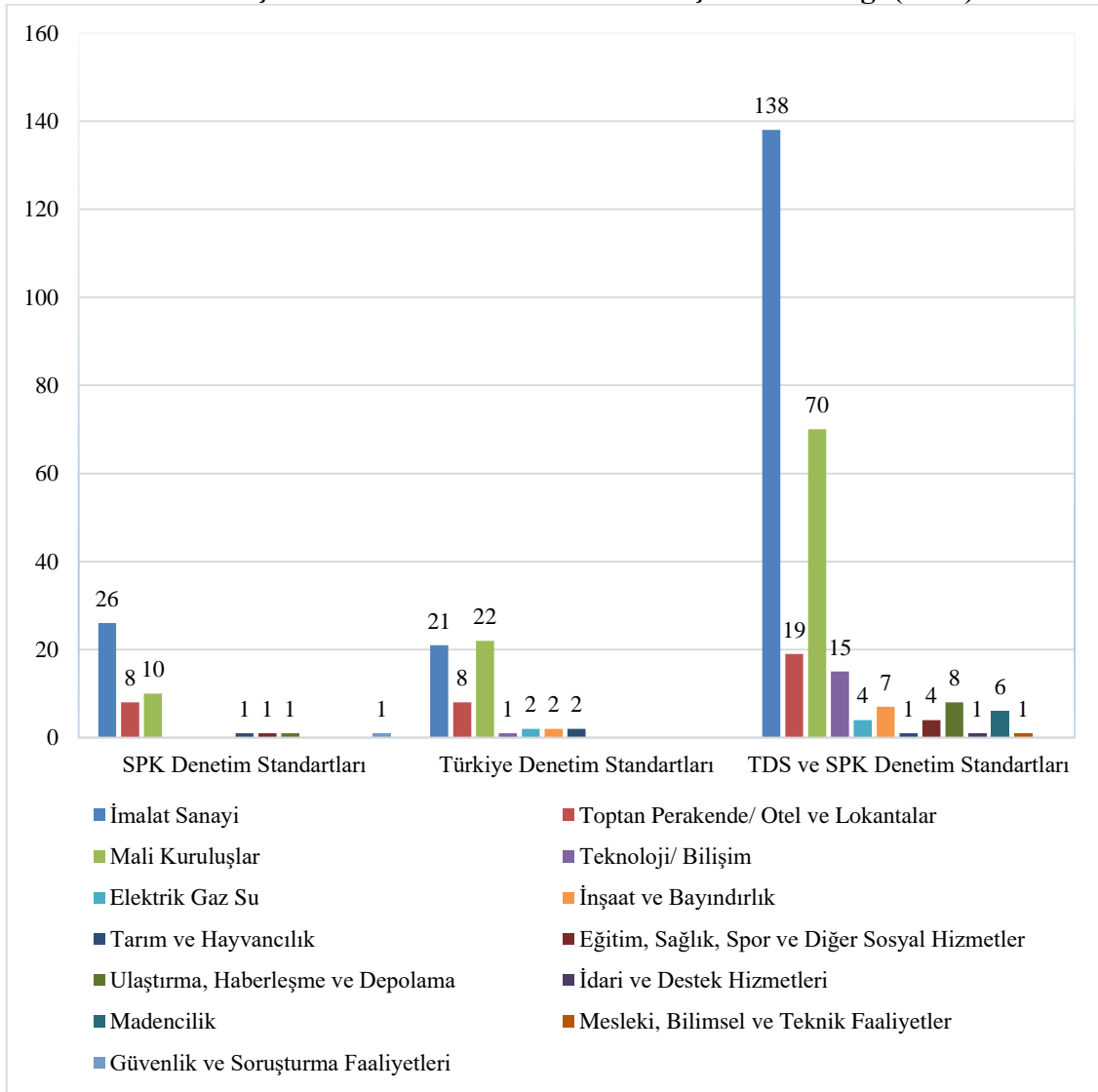
Denetim raporları sektör ve uygulanan standart seti açısından incelendiğinde; denetim raporlarında TDS'nin en fazla uygulandığı sektörler sırasıyla %40,7 (11) imalat sanayi sektörü, %18,5 (5) teknoloji/bilişim sektörü, %14,8 (4) mali kuruluş sektörüdür. Tarım- Orman ve Hayvancılık sektörü, Teknoloji Savunma sektörü, Ulaştırma, Haberleşme, Depolama sektörü, Fon sektörü, Madencilik sektörü ve Mesleki, Bilimsel

Tablo 5.15. 2014 Yılı Standart Setinin Sektörlere Göre Dağılımı

Sektör	Standart Seti						Toplam	
	SPK Denetim Standartları		Türkiye Denetim Standartları		TDS ve SPK Denetim Standartları			
	Adet	%	Adet	%	Adet	%	Adet	%
İmalat Sanayi	26	54,2	21	36,2	138	50,4	185	48,7
Toptan Perakende/ Otel ve Lokantalar	8	16,7	8	13,8	19	6,9	35	9,2
Mali Kuruluşlar	10	20,8	22	37,9	70	25,5	102	26,8
Teknoloji/ Bilişim	0	0,0	1	1,7	15	5,5	16	4,2
Elektrik Gaz Su	0	0,0	2	3,4	4	1,5	6	1,6
İnşaat ve Bayındırlık	0	0,0	2	3,4	7	2,6	9	2,4
Tarım ve Hayvancılık	1	2,1	2	3,4	1	0,4	4	1,1
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	1	2,1	0	0,0	4	1,5	5	1,3
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	1	2,1	0	0,0	8	2,9	9	2,4
İdari ve Destek Hizmetleri	0	0,0	0	0,0	1	0,4	1	0,3
Madencilik	0	0,0	0	0,0	6	2,2	6	1,6
Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	0	0,0	0	0,0	1	0,4	1	0,3
Güvenlik ve Soruşturma Faaliyetleri	1	2,1	0	0,0	0	0,0	1	0,3
Toplam	48	12,6	58	15,3	274	72,1	380	100

Denetim raporları sektör ve uygulanan standart seti açısından incelendiğinde; denetim raporlarında SPK Denetim Standartlarının uygulandığı ilk üç sektör sırasıyla %54,2 (26) imalat sanayi sektörü, %20,8 (10) mali kuruluşlar sektörü ve %16,7 (8) toptan perakende/ otel ve lokantalar sektörleridir. Denetim raporlarında TDS'nin en fazla uygulandığı sektörler sırasıyla %37,9 (22) mali kuruluşlar sektörü, %36,2 (21) imalat sanayi sektörü, %13,8 (8) toptan perakende/ otel ve lokantalar sektörüdür. Diğer sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerin denetim raporlarının hiç birinde TDS uygulanmamıştır. Denetim raporlarında her iki standart setinin de uygulandığı sektörler sırasıyla yine imalat sanayi, mali kuruluşlar ve toptan perakende/ otel ve lokantalar sektörleridir. Ayrıca her iki standart setinin uygulanmadığı hiçbir sektör yoktur.

Şekil 5.18. Standart Seti- Sektör Çubuk Grafiği (2014)



Tablo 5.16 2013 Yılı Denetim Raporlarının Şekil Şartlarına Uygunlukları

Denetim Raporlarında Şekil Şartları	VAR		YOK	
	Adet	Yüzde	Adet	Yüzde
Başlık	376	98.95	4	1.05
Muhatap	380	100	0	0
Giriş Paragrafı	380	100	0	0
İşletme Yönetiminin Sorumluluğu	380	100	0	0
Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu	380	100	0	0
Bağımsız Denetçi Görüşü	380	100	0	0
Bağımsız Denetçinin İmzası	380	100	0	0
Bağımsız Denetim Raporunun Tarihi	380	100	0	0
Bağımsız Denetim Şirketinin Adresi	380	100	0	0

Daha önce belirtildiği gibi bağımsız denetimde uygulanan SPK Denetim Standartları ve Türkiye Denetim Standartları Uluslararası Denetim Standartları'nın çevirisinin yapılarak oluşturulmuştur. Dolayısıyla bu standart setlerine göre denetim raporları şekil şartları açısından farklılık göstermez. Çalışmada standart setlerine uygunlukları bakımından denetim raporlarında bulunması gereken şekil şartlarının varlığı araştırılmıştır. Araştırma sonucunda elde edilen bulguların yer aldığı Tablo 5.19.'a göre; 4 denetim raporuna başlık konulmamıştır, bunların dışında tüm raporlarda şekil şartlarına tamamen uyulduğu görülmektedir. 4 denetim raporunda diğer tüm şekil şartlarına uyulup başlık konulmaması ilginçtir.

Tablo 5.17 2014 Yılı Denetim Raporlarının Şekil Şartlarına Uygunlukları

Denetim Raporlarında Şekil Şartları	VAR		YOK	
	Adet	Yüzde	Adet	Yüzde
Başlık	380	100	0	0
Muhatap	380	100	0	0
Giriş Paragrafı	380	100	0	0
İşletme Yönetiminin Sorumluluğu	380	100	0	0
Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu	380	100	0	0
Bağımsız Denetçi Görüşü	380	100	0	0
Bağımsız Denetçinin İmzası	380	100	0	0
Bağımsız Denetim Raporunun Tarihi	380	100	0	0
Bağımsız Denetim Şirketinin Adresi	380	100	0	0

Çalışmada standart setlerine uygunlukları bakımından denetim raporlarında bulunması gereken şekil şartlarının varlığı 2014 yılı için de araştırılmıştır. Araştırma sonucunda elde edilen bulguların yer aldığı Tablo 5.20'ye göre; tüm raporlarda şekil şartlarına tamamen uyulduğu görülmektedir.

5.5.2. Araştırma Hipotezlerinin Analizi

Araştırma hipotezlerinin test edilmesinde Kruskal-Wallis testi (K-W) kullanılmıştır. Kruskal-Wallis testi normal dağılım göstermeyen k sayıda (3 veya daha fazla) grubun ortalamaları arasındaki farklılığın anlamlılığını test etmek amacıyla kullanılan²⁵⁰ tek yönlü varyans analizinin parametrik olmayan alternatifidir.²⁵¹ Ancak

²⁵⁰ <http://mustafaotrar.net/istatistik/kruskal-wallis-h-testi/>, 04.05.2016

²⁵¹ Kazım Özdamar, Paket Programlar ile İstatistiksel Veri Analizi Cilt 1, Nisan Kitabevi, 2013, s.443.

bu test tekniği hangi grubun hangi gruptan farklı olduğuyla ilgili bir bilgi vermediğinden hipotezlere ayrıca parametrik olmayan Çoklu Karşılaştırma Testi uygulanmıştır.

Kruskal-Wallis testi sonuçlarına göre anlamlılık düzeyi %5 eşit veya %5'in altında olan hipotezler reddedilmiş, anlamlılık düzeyi %5'in üzerindeki hipotezler kabul edilmiştir.

Test için hipotezler şu şekilde oluşturulur:

H₀: Ana küteller arasında anlamlı fark yoktur.

H₁: Ana küteller arasında anlamlı fark vardır.

5.5.2.1. Denetim Görüşlerinin Denetim Firmalarına Göre Farklılaşması

Dört büyük denetim şirketi, yabancı lisanslı denetim şirketleri ve yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketlerinin verdikleri denetim görüşlerinin arasında anlamlı bir farklılığın olup olmadığını araştırmak amacıyla H₀: "Denetim Görüşleri Denetim Firmalarına Göre Farklılaşmamaktadır" şeklinde oluşturulan birinci hipotezin analizine ilişkin Kruskall Wallis test sonuçları aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

Tablo 5.18. Denetim Görüşleri -Denetim şirketleri İlişkisi (2013)

H ₀ Hipotezi	Test İstatistiği	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık	Karar
Denetim Görüşleri Denetim şirketlerine Göre Farklılaşmamaktadır.	11,709	2	,003	H ₀ Hipotezi Reddedilir.

Kruskal Wallis test sonuçlarına göre % 5 anlamlılık seviyesinde Anlamlılık=0,003< 0,05 olduğundan, H₀ Hipotezi reddedilir. Yani H₁: "Denetim görüşleri denetim şirketlerine göre farklılaşmaktadır" Hipotezi kabul edilir. Bu farklılığın hangi denetim şirketleri arasında olduğu Kruskal Wallis Testi ile hesaplanamadığından parametrik olmayan Çoklu karşılaştırma testi yapılmıştır. Bu testin sonuçları Tablo 5.22.'de gösterilmiştir.

Tablo 5.19. Denetim Görüşleri -Denetim Şirketleri Çoklu Karşılaştırma Testi (2013)

Grup1- Grup2	Test İstatistiği	Standart Hata	Standart Test İstatistiği	Anlamlılık
Yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketleri- Dört Büyük Denetim Şirketi	5,831	20,385	,286	1,000
Yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketleri- Diğer Yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri	35,869	20,534	1,747	,242
Dört Büyük Denetim Şirketi- Diğer Yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri	-30,037	9,171	-3,275	,003

Çoklu Karşılaştırma Test sonuçlarına göre Dört Büyük Denetim Şirketi ile Diğer Yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri arasında önemli denetim görüşü farklılıkları vardır (Anlamlılık=0,003<0,05). Yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketleri ile Dört Büyük Denetim Şirketi arasında denetim görüşleri açısından fark yoktur (Anlamlılık=1,000>0,05).Yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketleri ile Diğer Yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri arasında da denetim görüşleri açısından fark yoktur.

Tablo 5.20. Denetim Görüşleri -Denetim Şirketleri İlişkisi (2014)

H ₀ Hipotezi	Test İstatistiği	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık	Karar
Denetim Görüşleri Denetim Şirketlerine Göre Farklılaşmamaktadır.	13,144	2	0,001	H ₀ Hipotezi Reddedilir.

Kruskal Wallis test sonuçlarına göre % 5 anlamlılık seviyesinde Anlamlılık=0,001< 0,05 olduğundan, H_0 Hipotezi reddedilir. Yani H_1 : “Denetim görüşleri denetim şirketlerine göre farklılaşmaktadır” Hipotezi kabul edilir. Bu farklılığın hangi denetim şirketleri arasında olduğu Kruskal Wallis Testi ile hesaplanamadığından parametrik olmayan Çoklu karşılaştırma testi yapılmıştır. Bu testin sonuçları Tablo 5.12.’de gösterilmiştir.

Tablo 5.21. Denetim Görüşleri -Denetim Şirketleri Çoklu Karşılaştırma Testi (2014)

Grup1- Grup2	Test İstatistiği	Standart Hata	Standart Test İstatistiği	Anlamlılık
Dört Büyük Denetim Şirketi -Yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri	-29,998	9,047	-3,316	0,003
Dört Büyük Denetim Şirketi -Yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketleri	33,925	14,220	-2,386	0,051
Diğer Yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri- Yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketleri	-3,927	14,406	-0,273	1,000

Çoklu Karşılaştırma Test sonuçlarına göre Dört Büyük Denetim Şirketi ile Diğer Yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri arasında önemli denetim görüşü farklılıkları vardır (Anlamlılık=0,003<0,05). Dört Büyük Denetim Şirketi ile Yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketleri arasında denetim görüşleri açısından fark yoktur (Anlamlılık=0,051>0,05). Yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri ile Yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketleri arasında da denetim görüşleri açısından fark yoktur (Anlamlılık=0,051>0,05).

5.5.2.2. Denetim Görüşlerinin Denetimde Kullanılan Denetim Standart Setine Göre Farklılaşması

Bağımsız denetim sırasında SPK Denetim Standartları veya TDS'nin uygulanmasının verilen denetim görüşlerinin arasında anlamlı bir farklılığa sebep olup olmadığını araştırmak amacıyla H_0 : "Denetim Görüşleri Denetimde Kullanılan Standart Setine Göre Farklılaşmamaktadır" şeklinde oluşturulan ikinci hipotezin Kruskal Wallis Testi sonuçları aşağıdaki tablolarda verilmiştir.

Tablo 5.22. Denetim Görüşleri- Standart Seti İlişkisi (2013)

H₀ Hipotezi	Test İstatistiği	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık	Karar
Denetim Görüşleri Denetimde Kullanılan Standart Setine Göre Farklılaşmamaktadır.	1,324	2	,516	H ₀ Hipotezi Kabul Edilir.

Kruskal Wallis test sonuçlarına göre % 5 anlamlılık seviyesinde Anlamlılık=0,516>0,05 olduğundan, H_0 Hipotezi kabul edilir. Yani Denetim görüşleri denetimde kullanılan standart setine göre farklılaşmamaktadır. Her iki standart setinin UDS'nin Türkçe'ye çevrilmiş hali olması, hangi standart seti uygulanırsa uygulansın aynı denetim görüşü verilecektir. Dolayısıyla elde edilen test sonuçları durumun olumlu olduğunu göstermektedir.

Tablo 5.23. Denetim Görüşleri- Standart Seti İlişkisi (2014)

H₀ Hipotezi	Test İstatistiği	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık	Karar
Denetim Görüşleri Denetimde Kullanılan Standart Setine Göre Farklılaşmamaktadır.	12,201	2	0,002	H ₀ Hipotezi Reddedilir.

Kruskal Wallis test sonuçlarına göre % 5 anlamlılık seviyesinde Anlamlılık=0,002<0,05 olduğundan, H_0 Hipotezi reddedilir. Yani Denetim görüşleri

denetimde kullanılan standart setine göre farklılaşmaktadır. Bu farklılığın hangi standart setleri arasında olduğunu tespit etmek amacıyla yapılan çoklu karşılaştırma testinin sonuçları Tablo 5.27’de yer almaktadır. Her iki standart setinin UDS’nin Türkçe’ye çevrilmiş hali olması nedeniyle verilen denetim görüşlerinin kullanılan standart setine göre farklılaşması ilginçtir.

Tablo 5.24. Denetim Görüşleri - Standart Setleri Çoklu Karşılaştırma Testi (2014)

Grup1- Grup2	Test İstatistiği	Standart Hata	Standart Test İstatistiği	Anlamlılık
SPK Denetim Standartları- TDS	10,211	116,192	-0,631	1,000
SPK Denetim Standartları- Her iki standart seti	27,024	12,985	2,081	0,112
TDS- Her iki standart seti	37,235	11,994	3,104	0,006

Çoklu karşılaştırma test sonuçlarına göre; TDS ve Her iki denetim standardı seti uygulandıkları denetim raporlarında verilen denetim görüşleri bakımından farklılık göstermektedir (Anlamlılık=0,006<0,05). Diğer standart setleri arasında denetim görüşleri bakımından herhangi bir farklılık bulunmamaktadır.

5.5.2.3. Denetim Standardı Setinin Denetim Şirketlerine Göre Farklılaşması

Dört Büyük Denetim Şirketi, Yabancı Lisanslı Denetim Şirketleri ve Yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketlerinin denetimlerinde uyguladıkları denetim standardı setleri arasında fark olup olmadığını araştırmak amacıyla H_0 : “Denetimde kullanılan denetim standardı seti denetim firmalarına göre farklılaşmamaktadır” şeklinde oluşturulan üçüncü hipotezin Kruskal Wallis Test sonuçları aşağıdaki tablolarda verilmiştir.

Tablo 5.25. Denetim Standart Seti- Denetim Şirketleri İlişkisi (2013)

H ₀ Hipotezi	Test İstatistiği	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık	Karar
Denetimde kullanılan denetim standardı seti denetim firmalarına göre farklılaşmamaktadır.	20,573	2	,000	H ₀ Hipotezi reddedilir.

Kruskal Wallis test sonuçlarına göre % 5 anlamlılık seviyesinde Anlamlılık=0,000<0,05 olduğundan, H₀ Hipotezi reddedilir. Yani H₁: “Denetimde kullanılan denetim standardı seti denetim firmalarına göre farklılaşmaktadır” hipotezi kabul edilir. Bu farklılığın hangi denetim şirketleri arasında olduğu Kruskal Wallis Testi ile hesaplanamadığından parametrik olmayan Çoklu karşılaştırma testi yapılmıştır. Bu testin sonuçları Tablo 5.29.’da gösterilmiştir.

Tablo 5.26. Denetim Standart Seti- Denetim Şirketleri Çoklu Karşılaştırma Testi (2013)

Grup1- Grup2	Test İstatistiği	Standart Hata	Standart Test İstatistiği	Anlamlılık
Dört Büyük Denetim Şirketi- Diğer Yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri	-23,266	5,339	-4,357	,000
Dört Büyük Denetim Şirketi- Yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketleri	-25,412	11,868	-2,141	,097
Diğer Yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri- Yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketleri	-2,146	11,954	-,180	1,000

Çoklu Karşılaştırma Test sonuçlarına göre Dört Büyük Denetim Şirketi ile Diğer Yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri arasında uyguladıkları standart seti açısından önemli farklılık vardır (Anlamlılık=0,000<0,05). Dört Büyük Denetim Şirketi

ile Yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketleri arasında uyguladıkları standart seti açısından farklılık yoktur (Anlamlılık=0,097>0,05). Diğer Yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri ile Yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketleri arasında uyguladıkları standart seti açısından farklılık yoktur (Anlamlılık=1,000>0,05).

Tablo 5.27. Denetim Standart Seti- Denetim Şirketleri İlişkisi (2014)

H ₀ Hipotezi	Test İstatistiği	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık	Karar
Denetimde kullanılan denetim standardı seti denetim firmalarına göre farklılaşmamaktadır.	118,896	2	0,000	H ₀ Hipotezi reddedilir.

Kruskal Wallis test sonuçlarına göre % 5 anlamlılık seviyesinde Anlamlılık=0,000<0,05 olduğundan, H₀ Hipotezi reddedilir. Yani H₁: “Denetimde kullanılan denetim standardı seti denetim firmalarına göre farklılaşmaktadır” hipotezi kabul edilir. Hangi denetim şirketleri arasında fark olduğu Tablo 5.31’de Çoklu karşılaştırma testi ile tespit edilmiştir.

Tablo 5.28. Denetim Standart Seti- Denetim Şirketleri Çoklu Karşılaştırma Testi (2014)

Grup1- Grup2	Test İstatistiği	Standart Hata	Standart Test İstatistiği	Anlamlılık
Dört Büyük Denetim Şirketi- Diğer Yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri	94,323	9,425	10,007	0,000
Dört Büyük Denetim Şirketi- Yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketleri	105,337	14,815	7,110	0,000
Diğer Yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri- Yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketleri	11,014	15,009	0,734	1,000

Çoklu Karşılaştırma Test sonuçlarına göre Dört Büyük Denetim Şirketi ile Diğer Yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri arasında (Anlamlılık=0,000<0,05) ve Dört Büyük Denetim Şirketi ile Yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketleri arasında (Anlamlılık=0,000<0,05) uyguladıkları standart seti açısından önemli farklılık vardır. Diğer Yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri ile Yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketleri arasında uyguladıkları standart seti açısından farklılık yoktur (Anlamlılık=1,000>0,005).

5.5.2.4. Denetim Görüşlerinin Bağımsız Denetime Tabi Şirketin Sektörüne Göre Farklılaşması

Bağımsız denetimi yapılan halka açık şirketlerin sektörlerine göre verilen denetim görüşlerinin arasında fark olup olmadığını araştırmak amacıyla H_0 : “Denetim Görüşleri Denetimi Yapılan Şirketin Sektörüne Göre Farklılaşmamaktadır” şeklinde oluşturulan dördüncü hipotezin Kruskal Wallis Test sonuçları aşağıdaki tablolarda verilmiştir.

Tablo 5.29. Denetim Görüşleri- Sektör İlişkisi (2013)

H₀ Hipotezi	Test İstatistiği	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık	Karar
Denetim Görüşleri Denetimi Yapılan Şirketin Sektörüne Göre Farklılaşmamaktadır.	8,288	13	,824	H ₀ Hipotezi Kabul Edilir.

Kruskal Wallis test sonuçlarına göre % 5 anlamlılık seviyesinde Anlamlılık=0,824>0,005 olduğundan, H_0 Hipotezi kabul edilir. Yani denetimi yapılan halka açık şirketlerin sektörlerine göre verilen denetim görüşlerinin arasında fark yoktur.

Tablo 5.30. Denetim Görüşleri- Sektör İlişkisi (2014)

H₀ Hipotezi	Test İstatistiği	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık	Karar
Denetim Görüşleri Denetimi Yapılan Şirketin Sektörüne Göre Farklılaşmamaktadır.	21,473	12	0,044	H ₀ Hipotezi Reddedilir.

Kruskal Wallis test sonuçlarına göre % 5 anlamlılık seviyesinde Anlamlılık=0,044<0,05 olduğundan, H₀ Hipotezi reddedilir. H₁: “Denetim görüşleri denetimi yapılan şirketin sektörüne göre farklılaşmaktadır” hipotezi kabul edilir. Hangi sektörler arasında farklılık olduğunu tespit etmek amacıyla yapılan çoklu karşılaştırma testinden önemli bir farklılığın olduğuna dair herhangi bir sonuç alınamamıştır.

5.5.2.5. Denetimde Kullanılan Denetim Standardı Setinin Bağımsız Denetime Tabi Tutulan Şirketin Sektörüne Göre Farklılaşması

Bağımsız denetimi yapılan halka açık şirketlerin sektörlerine göre bağımsız denetimlerinde uygulanan standart setleri arasında fark olup olmadığını araştırmak amacıyla H₀: “Denetimde kullanılan denetim standardı seti bağımsız denetime tabi tutulan şirketin sektörüne göre farklılaşmamaktadır” şeklinde oluşturulan beşinci hipotezin Krusal Wallis Testi sonuçları aşağıdaki tablolarda verilmiştir.

Tablo 5.31. Denetim Standardı Seti- Sektör İlişkisi (2013)

H₀ Hipotezi	Test İstatistiği	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık	Karar
Denetimde kullanılan denetim standardı seti bağımsız denetime tabi tutulan şirketin sektörüne göre farklılaşmamaktadır.	32,591	13	,002	H ₀ Hipotezi reddedilir.

Kruskal Wallis test sonuçlarına göre % 5 anlamlılık seviyesinde Anlamlılık=0,002<0,05 olduğundan, H₀ Hipotezi reddedilir. Yani H₁: “Denetimde kullanılan denetim standardı seti bağımsız denetime tabi tutulan şirketin sektörüne göre

farklılaşmaktadır” hipotezi kabul edilir. Bu farklılığın hangi sektörler arasında olduğu Kruskal Wallis Testi ile hesaplanamadığından parametrik olmayan Çoklu karşılaştırma testi yapılmıştır. Bu testin sonuçları Tablo 5.35.’de gösterilmiştir.

Tablo 5.32. Denetim Standardı Seti- Sektör Çoklu Karşılaştırma Testi (2013)

Grup1- Grup2	Test İstatistiği	Standart Hata	Standart Test İstatistiği	Anlamlılık
İmalat Sanayi- Teknoloji/ Bilişim	-48,004	13,157	-3,649	,024
Toptan Perakende /Otel ve Lokantalar- Teknoloji Bilişim	-53,662	15,247	-3,520	,039
Mali Kuruluşlar- Teknoloji/ Bilişim	-47,195	13,623	-3,464	,048
Toptan Perakende /Otel ve Lokantalar- Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	-70,200	24,154	-2,906	,333
İmalat Sanayi- Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	-64,541	22,893	-2,819	,438
Ulaştırma, Haberleşme, Depolama- Teknoloji/ Bilişim	59,062	21,051	2,806	,457
Mali Kuruluşlar- Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	63,733	23,163	-2,751	,540
Ulaştırma, Haberleşme, Depolama- Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	75,600	28,180	2,683	,664

Çoklu Karşılaştırma Test sonuçlarına göre;

- İmalat Sanayi ile Teknoloji/ Bilişim Sektörlerinde faaliyet gösteren şirketlerin denetim raporunda uygulanan Standart setleri arasında fark vardır (Anlamlılık=0,024<0,005).

- Toptan Perakende /Otel ve Lokantalar ile Teknoloji /Bilişim Sektörlerinde faaliyet gösteren şirketlerin denetim raporunda uygulanan Standart setleri arasında fark vardır (Anlamlılık=0,039<0,005).
- Mali Kuruluşlar ile Teknoloji/ Bilişim Sektörlerinde faaliyet gösteren şirketlerin denetim raporunda uygulanan standart setleri arasında fark vardır (Anlamlılık=0,048<0,005).
- Diğer sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerin denetim raporlarında uygulanan standart setleri arasında fark yoktur.

Tablo 5.18’de Ulaştırma, Haberleşme, Depolama- Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler sektörlerinin karşılaştırmasından sonraki sektör karşılaştırmaları çok fazla olduğundan tabloda yer verilmemiştir. Bu sektör karşılaştırmalarının tamamının Anlamlılıkları 1,000’e eşittir.

Tablo 5.33. Denetim Standardı Seti- Sektör İlişkisi (2014)

H₀ Hipotezi	Test İstatistiği	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık	Karar
Denetimde kullanılan denetim standardı seti bağımsız denetime tabi tutulan şirketin sektörüne göre farklılaşmamaktadır.	22,056	112	0,037	H ₀ Hipotezi Kabul Edilir.

Kruskal Wallis test sonuçlarına göre % 5 anlamlılık seviyesinde Anlamlılık=0,037<0,05 olduğundan, H₀ Hipotezi reddedilir. Yani H₁: “Denetimde kullanılan denetim standardı seti bağımsız denetime tabi tutulan şirketin sektörüne göre farklılaşmaktadır” hipotezi kabul edilir. Aralarında fark olan sektörleri tespit etmek için çoklu karşılaştırma testi uygulanmış ancak sonuç alınamamıştır.

6.SONUÇ

Bu çalışmada Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin denetim raporları incelenerek denetim görüşleri ile denetim şirketleri, denetimde kullanılan denetim standardı seti, denetimi yapılan şirketin sektörü arasındaki ve denetim standardı seti ile denetim şirketi, denetimi yapılan şirketin sektörü arasındaki ilişki araştırılmıştır.

Çalışmada denetimi yapan denetim şirketleri üç grup altında incelenmiştir. Bunlardan dört büyük denetim şirketi ve diğer yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri denetim faaliyetlerinin 2013 yılında %94,7 'sini ve 2014 yılında %88,9'unu gerçekleştirmiştir. Buna göre Türkiye'de yapılan denetim faaliyetlerinin hemen hemen tamamına yakınının yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri tarafından gerçekleştirildiği söylenebilir. Bunun sebebi hizmet kalitesinin ve tecrübenin yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketlerine göre daha iyi olduğu düşüncesi olabilir.

Denetim raporlarında genelde olumlu görüş verilmiştir. Her iki yıl için de olumlu görüşlerin yarısından fazlası dört büyük denetim şirketi tarafından, yarıya yakını diğer yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri tarafından verilmiştir. Şartlı görüş, dikkat çekilen husus paragrafı eklenen olumlu görüş en çok diğer yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri tarafından verilmiştir. 2013 yılında görüş bildirmekten kaçınma ve olumsuz görüşün tamamı diğer yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri tarafından verilmişken 2014 yılında görüş bildirmekten kaçınılan raporların yarıdan fazlası yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketlerine, kalan kısmı ve olumsuz görüş verilen raporlar yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketlerine aittir. Bu sonuç Uyar ve Çelik'in 2006 yılında yaptıkları çalışmalarıyla karşılaştırıldığında 2014'e kadar geçen süre içerisinde diğer yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketlerinin, denetim faaliyetlerinde en az dört büyük denetim şirketi kadar yer aldığı görülmektedir. Bununla birlikte diğer yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketlerinin verdikleri olumlu görüşlerde ve dikkat çekilen husus paragrafı eklenen olumlu görüşlerde 2013 yılında artış, 2014 yılında çok küçük bir azalış olduğu görülmektedir. Bu da dört büyük denetim şirketi dışındaki diğer yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketlerine olan güvenin ve finansal durumu güçlü olan büyük işletmelerin bu şirketlerle çalışma oranının arttığını göstermektedir.

2013 yılında denetim raporlarının % 92,4 'ü SPK Denetim Standartlarına, % 7,1'i Türkiye Denetim Standartlarına ve sadece % 0,5'i her iki standart setine uygunluk

göstermektedir. Geçiş sürecinde bu oranlar normal kabul edilebilir ancak içerik olarak her iki standart setinin UDS'ye uygun olduğundan TDS'ye geçiş oranının daha fazla olabileceği tahmin edilirken 2014 yılında denetim raporlarının sadece %15,3'ü TDS'na uygundur. Raporların %72,1'inde her iki standart setinin uygulandığı görülmektedir. Bu durum oldukça dikkat çekici ve araştırılması gerekir. Bu durumun SPK Denetim Standartlarının halen yürürlükten kalkmamış olmasından kaynaklandığı söylenebilir. 2013 yılında toplam denetim raporları arasında TDS'yi en fazla (%5,5) uygulayan denetim şirketleri diğer yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleridir. Denetimlerin yarısından fazlasını gerçekleştiren dört büyük denetim şirketinin TDS'yi uygulama oranlarının (%0,8) düşük olması ilginçtir. Yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketlerinin TDS'yi uygulama oranları da (%0,8) çok düşüktür. 2014 yılında ise TDS'yi toplam denetim raporları arasında en fazla (%11,3) uygulayan denetim şirketleri yine yabancı lisans anlaşmalı denetim şirketleridir. Hatta TDS'yi uygulama oranları 2013 yılına göre artış göstermiştir. Aksine dört büyük denetim şirketinin TDS'yi uygulama oranları (%0,3) 2013 yılına nazaran daha da düşmüştür. Yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketlerinin TDS'yi uygulama oranları (%3,7) 2013 yılına göre artış göstermiştir. Buna göre yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketlerinin, yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketlerine göre değişikliğe daha fazla ayak uydurdukları söylenebilir. 2013 yılında her iki denetim standardını uygulayan yalnızca 2 adet (%0,5) yabancı lisans anlaşmalı denetim şirkettir. 2014 de bu oran %20,5'e çıkmıştır. Burada en ilginç olan durum dört büyük denetim şirketi ve yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketlerinin 2013 yılında her iki standart setini hiç uygulamamalarına rağmen 2014 yılında sırasıyla %46,8 ve %4,7 oranlarına çıkarmalarıdır. Standart setleri arasında her üç şirket grubu için en fazla uygulanan standart seti her iki standart setidir. SPK Denetim Standartları hala yürürlükte olsa bile sadece TDS uygulanabiliyorken denetim şirketlerinin neden her iki standart setini uygulamayı tercih ettikleri araştırılmalıdır.

Her iki yılda da denetim görüşleri denetim şirketlerine göre farklılaşmaktadır. Bu fark dört büyük denetim şirketi ile diğer yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri arasında çıkmıştır. Bu farkın sebebinin incelenen denetim raporlarında en çok şartlı görüş, görüş bildirmekten kaçınma ve olumsuz görüşün diğer yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri tarafından verilmesi olduğunu söyleyebiliriz. Bunun

güçlü şirketlerin denetimlerini genelde dört büyük denetim şirketine yaptırmalarından ve bu nedenle dört büyük denetim şirketinin genelde olumlu görüş bildirmesinden kaynaklandığı düşünülmekte, bu durumun başka nedenleri varsa araştırılmalıdır. Şayet farklı bir denetim şirketiyle çalışmak verilen denetim görüşünü farklılaştırıyorsa, geçmiş yıllarda yaşanan denetim skandalları dikkate alınarak, bu durumun bağımsız denetim alanında ciddi bir sorunun varlığından söz edilebilir.

2013 yılında denetim görüşleri denetimde uygulanan denetim standardı setine göre farklılaşmamaktadır. Yani yapılan denetimde TDS da uygulansa, SPK Denetim Standartları da uygulansa denetim görüşü değişmeyecektir. Her iki standart setinin de UDS'nın bir çevirisi olmasından dolayı bu sonucun çıkması gayet doğal ve olumludur.

2014 yılında ise tam tersi bir sonuç çıkmıştır. Denetim görüşleri denetimde uygulanan denetim standardı setine göre farklılaşmaktadır. Bu farklılık TDS ve Her iki denetim standardı setinin uygulandıkları denetim raporlarında verilen denetim görüşleri arasında oluşmuştur.

Her iki yılda da denetimde uygulanan denetim standardı seti denetim şirketlerine göre farklılaşmaktadır. Bu fark 2013 yılında dört büyük denetim şirketi ile diğer yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketleri arasında çıkmıştır. Bunun nedeni diğer yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketlerinin geçiş sürecine daha çok ayak uydurarak dört büyük denetim şirketine nazaran denetimlerinde TDS'nı uygulama oranlarının daha fazla olmasıdır. 2014 yılında ise; dört büyük denetim şirketi ile yabancı lisans anlaşması olan denetim şirketi ve dört büyük denetim şirketi ile yabancı lisans anlaşması olmayan denetim şirketleri arasında çıkmıştır. Bu durumun dört büyük denetim şirketinin her iki standart setini uygulama oranlarının yüksekliğinden kaynaklandığı söylenebilir.

Her iki yıl için de denetim görüşleri denetimi yapılan şirketlerin sektörlerine göre farklılık göstermemektedir. Yani denetimi yapılan şirketlerin sektörleri ne kadar farklılık gösterirse gösterecek denetim görüşlerinde bir farklılık olmayacaktır. Zaten denetim faaliyetlerinde verilen görüşlerde şirketin finansal ve finansal tablolarının durumu, kayıt düzenleri, muhasebe ve denetim standartlarına uygunlukları dikkate alınmalıdır. Buna göre çıkan sonuç olumludur.

Denetim standardı setleri denetimi yapılan şirketlerin sektörlerine göre farklılık göstermektedir. 2013 yılı için bu fark İmalat Sanayi ile Teknoloji/ Bilişim sektörleri arasında, Toptan Perakende/ Otel ve Lokantalar ile Teknoloji/ Bilişim sektörleri

arasında ve mali kuruluşlar ile Teknoloji/ Bilişim sektörleri arasında ortaya çıkmıştır. 2014 yılı için ise farklılıkların belirlenmesi konusunda veri türetilmemiştir.

Yapılan çalışmanın ışığında gelecek yılların da bağımsız denetim raporları ele alınarak hangi standart setinin kullanıldığı, kullanılan standart setleri ve denetim şirketlerinin, denetim görüşleri üzerindeki etkileri araştırılıp, geçmiş yılların sonuçlarıyla karşılaştırılarak çalışma genişletilebilir. Ayrıca bağımsız denetim görüşlerinin dayanakları incelenerek şirketlerin karlılıklarıyla aralarındaki ilişki tespit edilebilir. Denetçilerin tutumları ve psikolojik yapılarının denetim görüşlerine etkileri üzerine bir anket çalışması yapılabilir. Çalışmanın gelecekte yapılacak araştırmalara ışık tutması temenni edilmektedir.



KAYNAKLAR

- Acar, Durmuş ve Serpil Senal. “Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu’nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. Sayı 35., Ekim 2011. 33-51.
- Akdoğan, Habip. Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları. Yayın No:1470, 2003.
- _____ ve Birgül Bozkurt Yazar. “Yeni Türk Ticaret Kanununun Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler”. Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi. Cilt 4., No 2., 2012, 21-30.
- Aksoy, Tamer. Tüm Yönleriyle Denetim: AB ile Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma. 1. Cilt. Genişletilmiş 2. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları, 2006.
- Altaş, Soner. Şirket Denetimi. 6. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015.
- Aqel, Saher. “Bağımsız Denetim Uygulamalarında Beklenti Farkları ve Türkiye’de Algılanması Üzerine Araştırma”, Doktora Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013.
- Aras, Güler (Ed.). Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Finans Ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. İstanbul: İSMMMMO Yayınları, 2011.
- Arens, Alvin A. and James K. Loebbecke, Auditing: An Integrated Approach, 8th Edition, New: Jersey: Prentice Hall, 2000.
- Arıkan, Yahya. “Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu Görüşler/ Saptamalar/ Öneriler”. Mali Çözüm Dergisi. Sayı 107., 2011, 7- 16.
- _____, “Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi”. Mali Çözüm Dergisi, Sayı 101., 2010, 7-10.
- Ataman- Akgül Başak. Türk Denetim Kurumları. 1. Baskı. Ankara: Türkmen Kitabevi, 2000.
- Ataman, Ümit, Rüstem Hacırüstemoğlu ve Nejat Bozkurt. Muhasebe Denetimi Uygulamaları. 1. Baskı. İstanbul: Alfa Yayınları, 2001.
- Atmaca, Metin. “Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi”. Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi. Cilt 14., Sayı 1., 2012, 191-205.

- Aygören, Hakan ve Süleyman Uyar. “İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda (İMKB) Denetim Görüşlerinin Hisse Senedi Getirileri Üzerindeki Etkisi”. İMKB Dergisi, Yıl 9., Sayı 36., 2007, 31- 511.
- Ayrancı, Kadir. “Türkiye’de Bağımsız Denetim Ve Bir İşletme Uygulaması”. Yüksek Lisans Tezi. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.
- Babayeve, Leyla. “Uluslararası Denetim Standartları Uygulamaları: Türkiye-Azerbaycan Karşılaştırması”, Doktora Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.
- Baskan, Tuba Derya. “Muhasebe Hata Ve Hilelerin Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü Ve Etkinliği: Bir Uygulama”. Doktora Tezi. Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013.
- Bakır, Mehmet. Denetim ve Meslek Hukuku. 6. Baskı. Trabzon: Murathan Yayınevi, 2011.
- _____, Denetim. 5. Baskı. Trabzon: Dilara Yayınevi, 2007.
- Başpınar, Ahmet. “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”. Maliye Dergisi. Sayı 148., 2005, 35-62.
- Bayazıtlı, Ercan. “Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Türkiye’ye Uygulanması”. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi. Cilt 46., Sayı 3-4., 1991, 143-193.
- Bayraktar, Ahmet. “Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi”, Yüksek Lisans Tezi. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007.
- Bezirci, Muhammet ve Fehmi Karasioğlu. “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”. I. Uluslararası Denetim Standartları Konferansı. Konya: Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi. 14-17 Mayıs 2009, 571-592.
- Bilgin, Nil Aslı. “Uluslararası Denetim Standartları Ve Türkiye Uygulaması”. Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.
- Bozdemir Enver. “Sermaye Şirketlerinde Bağımsız Denetimin Zorunluluğuna İlişkin Yasal Düzenlemeler ve Güncel Gelişmeler”. Mali Çözüm Dergisi. Sayı 118., Temmuz- Ağustos 2013, 67- 86.
- Bozkurt, Nejat. Muhasebe Denetimi. 3. Baskı. İstanbul: Alfa Basım Yayım, 2000.
- Buz, Bülent. Bağımsız Denetim. 1. Baskı. İstanbul: Hilal Yayıncılık ve Seminer A.Ş., 2015.

- Cosserat, Graham ve Neil Rodda. Modern Auditing. 3. Baskı. United Kingdom: Wiley, 2009.
- Coşkun, Aslan. “Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları ve TTK’da Denetim”. IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu. İstanbul: İSMMM Yayınları. 12-13 Ekim 2009, 235-268.
- Çankaya, Gülfer. “Anonim Şirketlerde (Yeni) Türk Ticaret Kanunu’na Göre Denetim”, Yüksek Lisans Tezi. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014.
- Çarıkçioğlu, Peyami. “Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Gelişimi”. I. Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu. İstanbul: İSMMM Yayınları. 6-8 Nisan 1995, 149-155.
- Çelen, Erol. “Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”. Mali Çözüm Dergisi. Sayı 55., 2001, 185-191.
- Çelik, Aytekin. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu. 1. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005.
- Çelik, Ümit. “Eski Türk Ticaret Kanunu Sermaye Piyasası Kanunu Ve Yeni Türk Ticaret Kanununun Bağımsız Denetim Yönünden İncelenmesi”. Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012.
- Çömlekçi, Ferruh, Münevver Yılandı, Nurten Erdoğan, Saime Önce, Seval Kardeş Selimoğlu, ve Ergun Kaya. Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz. 1. Baskı. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 1585, 2004.
- Dal, Seniha ve Yıldırım Ercan Çalış. “Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim Ve Bağımsız Denetçi”. Mali Çözüm Dergisi. Sayı 118., 2013, 87- 106.
- Demirel, Savaş, İsmail Cengiz Erek ve Mine Çetin. “Denetim Standartlarının Önemi”. Dış Denetim Dergisi. Sayı 3., 2011, 246-251.
- Deryal, Yahya ve Mehmet Durgut. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile Anonim Şirketlerin Denetimine Getirilen Yenilikler: Hukuksal Bir Bakış”. Mali Çözüm Dergisi. Sayı 96., 2009, 35-66.
- Doğan Zeki ve Zeynep Hatunoğlu. “Vergi Gelirlerinin Artmasını Sağlayan Bağımsız Dış Denetimin Türkiye Açısından Önemi”. Yaklaşım Dergisi. Sayı 45, 1996, 131-140.

- Dönmez, Adnan ve Ayten Ersoy. “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”. Bilig Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı 36., Kış 2006, 69-91.
- _____,Başak Berberoğlu ve Ayten Ersoy. “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, Akdeniz İİBF Dergisi. Sayı 9., 2005, 52-78.
- Duman, Ömer. Muhasebe Denetimi ve Raporlama. 1. Baskı. Ankara: Tesmer Yayınları. 2001.
- Durmuş, Cem Niyazi ve Oktay Taş. SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim. 1. Baskı. İstanbul: Alfa Basım Yayın, 2008.
- Dursun, Adem. “Finansal Tabloların Denetiminde Alternatif Bir Yaklaşım: Finansal Tabloların Sigorta Ettirilmesi Modeli”. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Cilt 6., Sayı 2., 2005, 421-428.
- Elitaş, Bilge Leyli. “Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi Ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme”. Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı 55., 2012, 153-172.
- Erdoğan, Melih. Denetim. 2. Baskı. Ankara: Özkan Matbaacılık, 2005.
- Erdoğan, Murat ve Engin Dinç. “Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi”. Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı 43., 2009, 154-169.
- _____,“Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği”. Doğu Üniversitesi Dergisi. Sayı 5., 2002, 51-63.
- Erdoğan, Sedat. “Finansal Skandalların Bağımsız Denetim Boyutu”. Mali Çözüm Dergisi. Sayı 128., 2015, 15-32.
- Ergin, Hüseyin. Denetim. 1. Baskı. Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Yayınları, Ekspres Matbaası, 2006.
- Ertaş, Fatih Coşkun. Muhasebe Organizasyonu. 2. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık. 2007.
- Esendemir, Ebru. “Finansal Bilginin Güvenilirliği İle İlgili Bağımsız Denetimin Amacı Ve Bağımsız Denetim Süreci İle İlgili Son Gelişmeler”. Journal of Yasar University. Cilt 6., Sayı 23., 2011, 3890-3903.

- Fidan, Fatih. “Hisse Senetleri İMKB’de İşlem Gören Şirketlerin Bağımsız Denetimi Ve Uygulamalı Bir Örnek”. Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Bankacılık Ve Sigortacılık Enstitüsü, 2010.
- Gücenme, Ümit. Muhasebe Denetimi. 1 Baskı, Bursa: Aktüel Yayınları, 2004.
- Gülen, Fikret. Finansal Denetim. Cumhuriyetin 75. Yılı Yayın Dizisi 6, Ankara: Sayıştay Başkanlığı Yayınları, 1998.
- Güler, Ender, “Faaliyet Alanlarının Kapsamına Göre Ayrılmış Bağımsız Denetim Firmalarının Uluslararası Denetim Standartları (ISA’s) ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları Hakkındaki Görüşlerine İlişkin Bir Araştırma”. Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi. Cilt 15, Sayı 21, 2011, 95-117.
- Güngör- Tanç, Şükran. “Bağımsız Denetim Karar Sürecinde İşletmenin Sürekliliği: Türkiye’deki Bağımsız Denetime Tabi İşletmeler Üzerine Bir Araştırma”. Doktora Tezi. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.
- Güredin, Ersin. Denetim ve Güvence Hizmetleri. 14. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2014.
- Haftacı, Vasfi ve A. Cemkut Badem. “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler”. Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı 50., 2011, 1-16.
- Kandemir, Tuğrul ve Halim Akbulut. “Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”. Uluslararası Yönetim ve İşletme Dergisi. Cilt 9., Sayı 20., 2013, 37- 55.
- Karacan, Sami ve Rahmi Uygun. Denetim ve Raporlama. Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2012.
- Karakoç, Mehtap. “Türk Ticaret Kanunu İle Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler”. Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı 59., 2013, 57-38.
- Karasu, Rauf. “Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”. Amme İdaresi Dergisi. Cilt 47., Sayı 1., 2014, 79-105.

- Karataş, Muharrem ve Tarık Bölükbaş. “Son Düzenlemeler Ve Gelişmeler Işığında Ülkemizde Finansal Raporlama Uygulamaları Ve Şirketlerin Denetimi”. Mali Çözüm Dergisi. Sayı 128., 2015, 33- 63.
- _____, “Şirket Denetçiliğinden Bağımsız Denetçiliğe”. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. Sayı 43., 2014, 123-143.
- Kardeş-Selimoğlu, Seval, Mehmet Özbirecikli, Şaban Uzay, Ganite Kurt, Ali Alagöz ve Serap Yanık. Muhasebe Denetimi. 3. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi, 2011.
- Kaval, Hasan. Muhasebe Denetimi. 1. Baskı. Ankara: Akademik Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., 2003.
- _____, Muhasebe Denetimi. 3. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi, 2008.
- Kavut, Lerzan. “Bağımsız Denetçiler ile Denetim Hizmeti Alan İşletmelerin Yöneticilerinin Denetim Kalitesine İlişkin Görüş ve Tutumları”. İMKB Dergisi. Cilt 5., Sayı 20., Ekim-Kasım-Aralık 2001, 1- 30.
- _____, “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye’de ki Durumu”. Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi. Sayı 4. 2000, 9-28.
- KGK. Bağımsız Denetim Yönetmeliği, T.C. Resmi Gazete, 28509, 26 Aralık 2012.
- Keleş, Dursun. “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetim Göreviyle Yetkilendirilecek Muhasebe Meslek Mensuplarının Denetimle İlgili Görüşlerinin Tespitine İlişkin Ordu İlinde Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi. Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013.
- Kepekçi, Celal. Bağımsız Denetim. 3.Baskı. Ankara: Siyasal Kitabevi, 1998.
- _____, Bağımsız Denetim. 5. Baskı, İstanbul: Avcı Ol Basım Yayın, 2004.
- Koç-Yalkın, Yüksel. “Türkiye Muhasebe ve Denetim Kurulu’nun (TMUDESK) Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları”. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. 5. Sayı. 2001, 1-14.
- Küçüksözen Cemal ve Zafer Sayar. “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Raporlama Standartları”. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. Sayı 6. 2002, 49-56.
- Messier, William F., Steven M. Glover ve Douglas F. Prawitt. Auditing And Assurance Service. 1. Baskı. New York: Mc-Hill Inc., 2006.
- Okay-Örerler, Esin. “Finansal Değerlendirme Açısından Finansal Tabloların Şeffaflığı”. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. Sayı 15. 2005, 1-7.

- Oksay, Suna ve Onur Acar. Avrupa Birliği ve Türk Sigorta Sektöründe Denetim. Yayın NO:23. İstanbul: Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği- Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları, 2007.
- Oktay, Sadiye. “Bağımsız Denetim Etkinliğinin Artırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite Ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri”. Maliye Finans Yazıları. Sayı 100. 2013, 42- 94.
- Özçelik Hakan, Hasan Şenol ve Ahmet Aktürk. “Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açıları Ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma”. Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı 62., 2014, 55- 72.
- Özveren, Baran. Avrupa Birliği’ne Yeni Üye Olan ve Aday Ülke Sayıştaylarının Ürettiği Denetim Standartlarına ve El Kitaplarına Kısa Bakış. Ankara: Sayıştay Bilgi Notları, 2004.
- Pekdemir, Recep. “Denetim Ve Güvence Standartları; Gerçekler Ve Beklentiler”. Mali Çözüm Dergisi. Sayı 101., 2010, 117-126.
- Sağlar, Jale ve Derya Yüce. “Bağımsız denetimde kamu gözetim kurumu’nun rolü ve kurumdan beklentilerin tespitine yönelik bir araştırma”. Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi dergisi. Cilt 8., Sayı3., 2015, 45- 57.
- Sakin, Turgay. “Türk Muhasebe Hukukunda Bağımsız Denetim İle İlgili Standartların Yeterliliğinin Ve Uygulanma Düzeyinin Türk Ekonomisine Etkilerinin Araştırılması”. Doktora Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.
- Selimoğlu, Seval, Şaban Uzay, Süleyman Uyar, Mehmet Özbirecikli, Aylin Poroy Arsoy ve Banu Başar. Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz. 1. Baskı. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012.
- Senal, Serpil. “Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu’nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, Doktora Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.
- SPK. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 16), T.C. Resmi Gazete, 22570, 4 Mart 1996.

- SPK. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22), T.C. Resmi Gazete, 26196, 12 Haziran 2006.
- Şevkin, Sedat. “Vergi Matrahını Etkileyen Muhasebe Hileleri ve Denetimi”, Yüksek Lisans Tezi. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.
- Türker, Masum ve Esin Okay Örerler. Türk İşletmelerinin Küresel İşletme Haline Getirilme Yolları. İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 2004-60, 2004.
- _____, Recep Pekdemir, Yakup Selvi ve Fatih Yılmaz. Sınırlı Uygunluk Denetimi. Ankara: TÜRMOB Yayınları. Yayın No: 198, 2003.
- _____. “Türkiye’de Muhasebe Denetim Faaliyetlerinin Gelişimi”. Dayanışma Dergisi, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Dergisi, Sayı 89. 2006, 5-7.
- _____. “Uluslararası Denetim Standartları’na Yakınsama ve Türkiye Denetim Standartları’nın Oluşturulması”. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. Sayı 19., 2006, 87-98.
- Ulusoy, Yasin. “Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı”. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 7., Sayı 2., 2005, 265-300.
- _____. “Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim”, Doktora Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.
- Uyar, Süleyman ve Muhsin Çelik. “Uluslararası Denetim Standartları Ve Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemelerine Göre Denetim Raporları: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda Bir Araştırma”. 26. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu. Antalya. 23- 27 Mayıs 2007, 1-23.
- Uzay, Şaban, Ahmet Tanç ve Mehmet Erciyes. . “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1”. Mali Çözüm Dergisi. Sayı 95. 2009, 125- 140.
- _____. The 10th World Congress of Accounting Educators & The 3rd Annual International Accounting Conference, İstanbul, 9-11 Kasım 2006, 1- 34.
- Yavaşoğlu, Mustafa. Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim. 1. Baskı. Ankara: Seçkin Yayınevi, 2001.
- Yavuz, Mustafa. “Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi”. Mali Çözüm Dergisi. Sayı 107., 2011, 147-162.
- Yıldırım, Suat. “Türk Ticaret Kanunu’na Göre Anonim Şirketlerde Denetçi”. Mali Çözüm Dergisi. Sayı 106., 2011, 43-52.

Yurdakul, Hüseyin. “Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol ve Türkiye’deki Uygulamaları”, Yüksek Lisans Tezi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

İNTERNET KAYNAKLARI

Bağımsız Denetim Derneği Ana Tüzüğü, www.bdd.org.tr, 04.03.2016

Bağımsız Denetim Derneği Ana Tüzüğü. 2012.
http://www.bdd.org.tr/UD_OBJS/DOCS/bdd_tuzuk_20120626.pdf
 (04.03.2016).

Bağımsız Denetim Süreci. <http://www.bagimsizdenetim.gen.tr/bagimsiz-denetim-rapor-turleri/> (18.11.2016).

Baş, Seyit Ahmet. Türkiye Denetim Standartları Kitabı Önsöz.
<http://www.kgkuzder.org.tr> (10.04.2016)

Bilgi, Muhsin. “Bağımsız Denetçiler İçin Son Viraj Yanaşıyor”. 2014.
<http://www.denetim24.com> (27.11.2016).

Denetim Skandalı. *Milliyet Gazetesi*. 20.03.2000.
<http://www.milliyet.com.tr/2000/03/20/ekonomi/eko02.html> (09.03.2016).

Denetim Standartları. <http://archive.ismmmo.org.tr> (29.03.2016).

Denetim Süreci.

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/5%20denetim%20sureci.pdf>, (13.11.2016).

Denetimin Gelişimi. <http://archive.ismmmo.org.tr> (10.02.2016).

IFAC. About IFAC, <http://www.ifac.org> (01.04.2016).

IFAC. The Clarified Standards. <http://www.ifac.org> (04.04.2016).

İlter, Cenap. “Uluslararası Denetim Standartları”. *Vergi Dünyası Dergisi*, 2006, Sayı 301., <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4438> (09.04.2016).

KGK. Bağımsız Denetçilik Belge Teslim Töreni, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanı Sayın Seyit Ahmet Baş’ın Konuşması. 2013. <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/konusmametni18eyll.pdf>
 (11.02.16).

- KGK. 2012 Faaliyet Raporu,
http://www.kgk.gov.tr/contents/files/KGK_Faaliyet_Raporu_2012.pdf
 (10.09.2016)
- KGK. Türkiye Denetim Standartları Bilgi Notu. <http://www.kgk.gov.tr> (01.04.2016).
- KGK. Türkiye Denetim Standartları. <http://www.kgk.gov.tr> (04.04.2016)
- Kılıç, Ali. “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve Denetim”,
<http://www.samsunso.org.tr/upload/dosyalar/%E2%80%9CYeni%20TTK%20T%C3%BCrkiye%E2%80%99nin%20C3%B6n%C3%BCn%C3%BC%20a%C3%A7acak%20-13042012095942-1.pdf> (26.11.2016).
- Kıvanç, Ahmet ve Ergün Aksoy. “Denetleyene de Dava”, Radikal Gazetesi. 21.08.2003
<http://www.radikal.com.tr/radikal.aspx?articleid=680552&atype=haberyazdir>
 (15.03.2016).
- Koç, Murat. “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin İnternet Sitesi Açması ve İnternet Sitesinde Bulunması Gereken Zorunlu Hususlar”. 2015.
<http://www.alomaliye.com> (27.11.2016).
- Odabaşı, Cahit ve Hasan Ergen. “Bağımsız Denetimde Kamu Gözetimi ve Skandallar”.
Muhasebe ve Denetim Dünyası e-dergi. 2016,
http://www.kgkuzder.org.tr/upload/files/Bagimsiz_Denetimde_Kamu_gozetimi_ve_Skandallar.pdf (11.02.16).
- SPK. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ Taslakları Hakkında Duyuru.
<http://www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=20140411&subid=0&ct=c>
 (04.04.2016).
- Şavlı, Tuba. “Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim Süreci”,
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/10/TR/TUBASAVLI.pdf>
 (10.02.2016)

EKLER

Ek-1: Olumlu Görüş Verilen Denetçi Raporu Örneği

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

Finansal Tablolara İlişkin Rapor

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardan oluşan ilişikteki finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi; finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak, bu finansal tablolar hakkında görüş vermektir. Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülmüştür. Bu standartlar, etik hükümlere uygunluk sağlanmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence elde etmek üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetim, finansal tablolardaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmasını içerir. Bu prosedürlerin seçimi, finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi de dâhil, bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine dayanır. Bağımsız denetçi risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin finansal tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla ilgili iç kontrolü değerlendirir, ancak bu değerlendirme, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımaz. Bağımsız denetim, bir bütün olarak finansal tabloların sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra,

işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Görüş

Görüşümüze göre finansal tablolar, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır).

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor

[Bağımsız denetçi raporunun bu bölümünün şekil ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak değişecektir.]

1) [Denetçi, (TTK'nın 398 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bir çalışma yapmışsa) şirketin riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin uygulamalarına ilişkin raporun başlığı ile tarih ve sayısını belirterek yönetim kuruluna sunduğunu bu bölümde ifade eder.]

2) [Şirketin defter tutma düzeni ve finansal tabloların kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığına ilişkin denetçi tarafından yapılan değerlendirmeye bu maddede yer verilir.]

3) [Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve talep edilen belgeleri verip vermediği hususlarına ilişkin ifadeye bu maddede yer verilir.]

[Varsa denetçinin mevzuat tarafından ayrı bir şekilde raporlanması öngörülen diğer yükümlülükleri dışındaki yükümlülükleri maddeler itibarıyla aşağıda belirtilir. Denetçi ayrıca bu bölümde gerek duyması hâlinde, ayrı olarak sunulan rapor hakkında da bilgi verebilir.]

[Bağımsız Denetçinin imzası]

[Bağımsız Denetçi raporu tarihi]

[Bağımsız Denetçinin adresi]

Ek-2: Çalışmada Kullanılan Olumlu Denetçi Raporu Örneği

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ASELSAN Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.

Yönetim Kurulu'na

ASELSAN Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş. ("Şirket") ve bağlı ortaklıklarının (hep birlikte "Grup" olarak anılacaktır) 31 Aralık 2014 tarihli konsolide finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait konsolide kar veya zarar tablosunu, konsolide diğer kapsamlı gelir tablosunu, konsolide özkaynaklar değişim tablosunu, konsolide nakit akış tablosunu ve önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı dipnotlarını denetlemiş bulunuyoruz.

Yönetimin Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Grup yönetimi, konsolide finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartları'na ("TMS") uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen konsolide finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrollerden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak bu konsolide finansal tablolar hakkında görüş vermektir. Yaptığımız bağımsız denetim, Sermaye Piyasası Kurulu'nca yayımlanan Bağımsız Denetim Standartları'na ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ("KGK") tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartları'nın bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartları'na uygun olarak yürütülmüştür. Bu standartlar, etik hükümlere uygunluk sağlanmasını ve bağımsız denetimin, konsolide finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence elde etmek üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetim, konsolide finansal tablolardaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmasını içerir. Bu prosedürlerin seçimi, konsolide finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerinin değerlendirilmesi de dahil, bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine dayanır. Bağımsız denetçi, risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla Grup'a ait konsolide finansal tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla ilgili iç kontrolü değerlendirir,

ancak bu değerlendirme, Grup'un iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımaz. Bağımsız denetim, bir bütün olarak konsolide finansal tabloların sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra, işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerir.

Bağımsız denetim sırasında temin ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulmasına yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Görüş

Görüşümüze göre, konsolide finansal tablolar, ASELSAN Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş. ve bağlı ortaklıklarının 31 Aralık 2014 tarihi itibarıyla finansal durumunu, aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ("TTK") 402. Maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca; Grup'un 1 Ocak - 31 Aralık 2014 hesap döneminde defter tutma düzeninin, finansal tablolarının, TTK ile Şirket esas sözleşmesinin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olmadığına dair önemli bir hususa rastlanmamıştır.

TTK'nın 402 nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca; Yönetim Kurulu tarafımıza denetim kapsamında istenen açıklamaları yapmış ve talep edilen belgeleri vermiştir.

TTK'nın 398 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca düzenlenen Riskin Erken Saptanması ve Yönetimi Komitesi Hakkında Denetçi Raporu 02/03/2015 tarihinde Şirket'in Yönetim Kurulu'na sunulmuştur.

Drt Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.

Member Of Deloitte Touche Tohmatsu Limited

Erdem Taş, SMMM

Sorumlu Denetçi

Ankara, 06 Mart 2015

Ek-3: Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı İçeren Denetçi Raporu Örneği

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

Finansal Tablolara İlişkin Rapor

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardan oluşan ilişikteki finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

İşletme yönetimi; finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak, bu finansal tablolar hakkında görüş vermektir. Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülmüştür. Bu standartlar, etik hükümlere uygunluk sağlanmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence elde etmek üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetim, finansal tablolardaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmasını içerir. Bu prosedürlerin seçimi, finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi de dâhil, bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine dayanır. Bağımsız denetçi risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin finansal tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla ilgili iç kontrolü değerlendirir, ancak bu değerlendirme, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımaz. Bağımsız denetim, bir bütün olarak finansal tabloların sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra, işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerir.

Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, sınırlı olumlu (şartlı) görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı

ABC Şirketinin kısa vadeli satılabilir menkul kıymetleri, finansal durum tablosunda (...) tutarıyla gösterilmektedir. Yönetim, bu menkul kıymetleri piyasa değeriyle değerlemek yerine maliyet bedeliyle değerlemiş olup, bu durum Türkiye Muhasebe Standartlarına aykırılık teşkil etmektedir. ABC Şirketinin kayıtları, yönetim bu menkul kıymetleri piyasa değeriyle değerlemiş olsaydı, ABC Şirketin ilgili hesap dönemine ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (...) tutarında gerçekleşmemiş bir zarar muhasebeleştirilmesine gerek duyulacağını göstermektedir. Buna göre, menkul kıymetlerin finansal durum tablosunda yer alan defter değerinin, 31 Aralık 20X1 tarihinde aynı tutarda; gelir vergisi, net kâr ve öz kaynakların ise sırasıyla (...), (...) ve (...) tutarlarında azaltılması gerekecekti.

Sınırlı Olumlu Görüş

Görüşümüze göre, Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı paragrafında belirtilen hususun etkileri hariç olmak üzere, finansal tablolar, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır (veya... doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır).

Dikkat Çekilen Hususlar

XYZ Şirketi tarafından ABC Şirketinin aleyhine açılan davanın sonucuyla ilgili belirsizliğin belirtildiği, finansal tabloların X dipnotuna dikkat çekeriz. Ancak bu husus, tarafımızca verilen sınırlı olumlu görüşün dayanağı değildir.

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor

[Bağımsız denetçi raporunun bu bölümünün şekil ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak değişecektir.]

1) [Denetçi, (TTK'nın 398 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bir çalışma yapmışsa) şirketin riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin uygulamalarına ilişkin raporun başlığı ile tarih ve sayısını belirterek yönetim kuruluna sunduğunu bu bölümde ifade eder.]

2) [Şirketin defter tutma düzeni ve finansal tabloların kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığına ilişkin denetçi tarafından yapılan değerlendirmeye bu maddede yer verilir.]

3) [Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve talep edilen belgeleri verip vermediği hususlarına ilişkin ifadeye bu maddede yer verilir.]

[Varsa denetçinin mevzuat tarafından ayrı bir şekilde raporlanması öngörülen diğer yükümlülükleri dışındaki yükümlülükleri maddeler itibarıyla aşağıda belirtilir. Denetçi ayrıca bu bölümde gerek duyması hâlinde, ayrı olarak sunulan rapor hakkında da bilgi verebilir.]

[Bağımsız Denetçinin imzası]

[Bağımsız Denetçi raporu tarihi]

[Bağımsız Denetçinin adresi]

**Ek- 4: Çalışmada Kullanılan Dikkat Çekilen Husus Paragrafı İçeren
Denetçi Raporu Örneği**

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

Fenerbahçe Futbol A.Ş.

Yönetim Kurulu'na:

Giriş

Fenerbahçe Futbol A.Ş. ("Şirket") ve bağlı ortaklığının (hep birlikte "Grup" olarak anılacaktır) 31 Mayıs 2015 tarihli konsolide finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; konsolide kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, konsolide öz kaynak değişim tablosu ve konsolide nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardan oluşan ilişikteki finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Grup yönetimi; finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğum, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak, bu konsolide finansal tablolar hakkında görüş vermektir. Yaptığımız bağımsız denetim, Sermaye Piyasası Kurulu'nca yayımlanan bağımsız denetim standartlarına ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülmüştür. Bu standartlar, etik hükümlere uygunluk sağlanmasını ve bağımsız denetimin, konsolide finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence elde etmek üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.uz

Bağımsız denetim, konsolide finansal tablolardaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmasını içerir. Bu prosedürlerin seçimi, konsolide finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerinin değerlendirilmesi de dahil, bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine dayanır. Bağımsız denetçi risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin konsolide finansal

tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla ilgili iç kontrolü değerlendirir, ancak bu değerlendirme, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımaz. Bağımsız denetim, bir bütün olarak konsolide finansal tabloların sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra, işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerir.

Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Görüş

Görüşümüze göre konsolide finansal tablolar, Fenerbahçe Futbol A.Ş. ve bağlı ortaklığının 31 Mayıs 2015 tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

Dikkat çekilen husus

İşletmenin sürekliliği ilkesi uyarınca hazırlanan ilişikteki konsolide finansal tablolarda yer aldığı ve ayrıca finansal tablo dipnotu 2.5'te belirtildiği üzere, Grup, 31 Mayıs 2015 tarihi itibarıyla sona eren yılda 181.718.450 TL (31 Mayıs 2014: 123.619.340 TL) zarar etmiş, kısa vadeli yükümlülükleri dönen varlıklarını 381.947.872 TL (31 Mayıs 2014: 218.954.826 TL) aşmış ve öz kaynakları da 422.298.704 TL negatife dönmüştür (31 Mayıs 2014: 240.531.966 TL). Bu durum işletmenin sürekliliği üzerinde ciddi şüpheler uyandıracak önemli belirsizliklerin mevcudiyetini göstermektedir. Diğer taraftan söz konusu durum Türk Ticaret Kanunu ("TTK")'nın 376. maddesine göre de borca batıklık olarak değerlendirildiğinden, Grup yönetiminin TTK'nın 376. maddesinde belirtilen tedbirleri almasını gerektirmektedir. Grup yönetiminin mevcut duruma ilişkin açıklamalarına mali tablo dipnotu 2.5'te yer verilmektedir.

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor

- 1) 6102 sayılı TTK'nın 398'inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca düzenlenen Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporu 10 Ağustos 2015 tarihinde Grup'un Yönetim Kurulu'na sunulmuştur.
- 2) TTK'nın 402'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Şirket'in 1 Haziran 2014 - 31 Mayıs 2015 hesap döneminde defter tutma düzeninin, finansal tabloların, kanun ile

Şirket esas sözleşmesinin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olmadığına dair yukarıda dikkat çekilen husus bölümünde belirtilen konu haricinde önemli bir hususa rastlanmamıştır.

3) TTK'nın 402'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Yönetim Kurulu tarafımıza denetim kapsamında istenen açıklamaları yapmış ve talep edilen belgeleri vermiştir.

Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
A member firm of Ernst & Young Global Limited

Kaan Birdal, SMMM

Sorumlu Denetçi

10 Ağustos 2015

İstanbul, Türkiye

Ek-5: Sınırlı Olumlu (Şartlı) Görüş Verilen Denetçi Raporu Örneği

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

Finansal Tablolara İlişkin Rapor

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardan oluşan ilişikteki finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi; finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak, bu finansal tablolar hakkında görüş vermektir. Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülmüştür. Bu standartlar, etik hükümlere uygunluk sağlanmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence elde etmek üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetim, finansal tablolardaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde

etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmasını içerir. Bu prosedürlerin seçimi, finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi de dâhil, bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine dayanır. Bağımsız denetçi risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin finansal tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla ilgili iç kontrolü değerlendirir, ancak bu değerlendirme, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımaz. Bağımsız denetim, bir bütün olarak finansal tabloların sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra,

işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, sınırlı olumlu (şartlı) görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı

ABC Şirketinin stokları, finansal durum tablosunda (...) tutarıyla gösterilmektedir. Yönetim, stokları maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlemek yerine, sadece maliyet bedeliyle değerlemiş olup, bu durum Türkiye Muhasebe Standartlarına aykırılık teşkil etmektedir. ABC Şirketinin kayıtları, yönetim stokları maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlemiş olsaydı, stokların net gerçekleşebilir değere düşürülmesi için (...) tutarına gerek duyulacağını göstermektedir. Buna göre, satışların maliyeti (...) tutarında artırılırken, gelir vergisinin, net kârın ve öz kaynakların sırasıyla (...), (...) ve (...) tutarlarında azaltılması gerekecekti.

Sınırlı Olumlu Görüş

Görüşümüze göre, Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı paragrafında belirtilen hususun etkileri hariç olmak üzere, finansal tablolar, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır (veya... doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır).

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor

[Bağımsız denetçi raporunun bu bölümünün şekil ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak değişecektir.]

1) [Denetçi, (TTK'nın 398 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bir çalışma yapmışsa) şirketin riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin uygulamalarına ilişkin raporun başlığı ile tarih ve sayısını belirterek yönetim kuruluna sunduğunu bu bölümde ifade eder.]

2) [Şirketin defter tutma düzeni ve finansal tabloların kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığına ilişkin denetçi tarafından yapılan değerlendirmeye bu maddede yer verilir.]

3) [Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve talep edilen belgeleri verip vermediği hususlarına ilişkin ifadeye bu maddede yer verilir.]

[Varsa denetçinin mevzuat tarafından ayrı bir şekilde raporlanması öngörülen diğer yükümlülükleri dışındaki yükümlülükleri maddeler itibarıyla aşağıda belirtilir. Denetçi ayrıca bu bölümde gerek duyması hâlinde, ayrı olarak sunulan rapor hakkında da bilgi verebilir.]

[Bağımsız Denetçinin imzası]

[Bağımsız Denetçi raporu tarihi]

[Bağımsız Denetçinin adresi]

Ek-6: Çalışmada Kullanılan Sınırlı Olumlu (Şartlı) Denetçi Raporu Örneği

FİNANSAL TABLOLAR HAKKINDA

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

Acıselsan Acıpayam Selüloz Sanayi ve Ticaret A.Ş.

Yönetim Kurulu'na

1. Acıselsan Acıpayam Selüloz Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin ("Şirket") 31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla hazırlanan ve ekte yer alan bilançosunu, aynı tarihte sona eren yıla ait kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunu, özkaynaklar değişim tablosunu, nakit akış tablosunu ve önemli muhasebe politikalarının özeti ve diğer açıklayıcı dipnotlarını denetlemiş bulunuyoruz.

Finansal Tablolara İlgili Olarak Şirket Yönetiminin Sorumluluğu

2. Şirket yönetimi bu finansal tabloların Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ("KGK") tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları'na ("TMS") uygun olarak hazırlanmasından ve gerçeğe uygun olarak sunumundan ve bunun için finansal tabloların usulsüzlük veya hatadan kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde hazırlanmasını sağlamak amacıyla yönetim tarafından gerekli görülen iç kontrollerden sorumludur.

Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu

3. Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak bu finansal tablolar hakkında görüş bildirmektir. Bağımsız denetimimiz, Sermaye Piyasası Kurulu'na yayımlanan bağımsız denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu standartlar, etik ilkelere uyulmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmadığı konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

4. Bağımsız denetimimiz, finansal tablolardaki tutarlar ve dipnotlar ile ilgili bağımsız denetim kanıtı toplamak amacıyla, bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmasını içermektedir. Bağımsız denetim tekniklerinin seçimi, finansal tabloların, hata ve/veya hileden ve usulsüzlükten kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususu da dahil olmak üzere önemli yanlışlık içerip içermediğine dair risk değerlendirmesini de kapsayacak şekilde, mesleki kanaatimize göre yapılmıştır. Bu risk değerlendirmesinde, işletmenin iç kontrol sistemi göz önünde bulundurulmuştur. Ancak, amacımız iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında görüş vermek değil, bağımsız denetim tekniklerini koşullara uygun olarak

tasarlamak amacıyla, Şirket yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolar ile iç kontrol sistemi arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır. Bağımsız denetimimiz, ayrıca Şirket yönetimi tarafından benimsenen muhasebe politikaları ile yapılan önemli muhasebe tahminlerinin ve finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun uygunluğunun değerlendirilmesini içermektedir.

5. Bağımsız denetim sırasında temin ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, şartlı görüşümüzün oluşturulmasına yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Şartlı Görüşün Dayanağı

6. Not 22'de açıklandığı üzere, Şirket kıdem tazminatı karşılıkları üzerinden ayrılan ertelenmiş vergi hesaplamasında hata tespit etmiş ve bu hatanın etkisini TMS 8 "Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar" uyarınca geriye dönük olarak düzeltmek yerine 31 Aralık 2013 tarihinde sona eren yıla ait kar zarar tablosunda muhasebeleştirmiştir. Söz konusu hata ekli finansal tablolarda geriye dönük düzeltilmiş olsaydı 31 Aralık 2013 tarihinde sona eren yıla ilişkin kar 152.946 TL daha az ve ve 31 Aralık 2012 tarihinde sona eren yıla ilişkin zarar ise 72.218 TL daha fazla olacaktı. 31 Aralık 2013 ve 31 Aralık 2012 tarihlerine ilişkin özkaynaklar ise sırasıyla 152.946 TL ve 72.218 TL daha az olacaktı.

7. Not 22'de detayları açıklandığı üzere, Şirket arsaların yeniden değerlendirilmesi nedeniyle hesaplanan ertelenmiş vergi hesabında hata tespit etmiş ve bu hatayı TMS 8 "Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar" uyarınca geriye dönük olarak düzeltmek yerine 31 Aralık 2013 tarihinde sona eren dönemde özkaynaklar altında bulunan değer artış fonunu arttırarak muhasebeleştirmiştir. Söz konusu hata ekli finansal tablolarda geriye dönük düzeltilmiş olsaydı 31 Aralık 2012 tarihinde sona eren yıla ilişkin bilançoda özkaynaklar altında bulunan değer artış fonu 169.322 TL fazla olacaktı.

Şartlı Görüş

8. Denetimimiz sonucunda yukarıdaki 6. ve 7. paragraflarda belirtilen hususların mukayese amaçlı ekte sunulan finansal tablolarda gerektireceği düzeltmeler dışında, Acıselsan Acıpayam Selüloz Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin 31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla finansal durumunu, aynı tarihte sona eren yıla ait finansal performansını ve nakit akışlarını TMS (bkz. Not 2) çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmaktadır.

Diğer Husus

9. Şirket'in 31 Aralık 2012 tarihinde sona eren yıla ait finansal tablolarının bağımsız denetimi başka bir bağımsız denetim kuruluşu tarafından yapılmıştır. Önceki bağımsız denetim kuruluşu, 31 Aralık 2012 tarihli finansal tablolar ile ilgili olarak ise 26 Şubat 2013 tarihli bağımsız denetim raporunda olumlu görüş bildirmiştir.

Diğer İlgili Mevzuattan Kaynaklanan Bağımsız Denetçi Yükümlülükleri Hakkında Raporlar

10. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ("TTK") 402. Maddesi uyarınca; Yönetim Kurulu tarafımıza denetim kapsamında istenen açıklamaları yapmış ve istenen belgeleri vermiştir, ayrıca Şirket'in 1 Ocak - 31 Aralık 2013 hesap döneminde defter tutma düzeninin, kanun ile şirket esas sözleşmesinin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olmadığına dair önemli bir hususa rastlanmamıştır.

11. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 378. Maddesine göre, 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. Aynı kanunun 398. Maddesinin 4. fıkrasına göre, denetçinin, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378 inci maddede öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, esasları KGK tarafından belirlenecek, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunması gerekmektedir. Denetimimiz, bu riskleri yönetmek için Şirket Yönetimi'nin, gerçekleştirdiği faaliyetlerin operasyonel etkinliği ve yeterliliğini değerlendirmeyi kapsamamaktadır. Bilanço tarihi itibarıyla KGK tarafından henüz bu raporun esasları hakkında bir açıklama yapılmamıştır. Dolayısıyla bu konuya ilişkin ayrı bir rapor hazırlanmamıştır. Bununla birlikte, Şirket, söz konusu komiteyi 12 Mart 2013 tarihinde kurmuş olup, komite iki üyeden oluşmaktadır. Komite kurulduğu tarihten rapor tarihine kadar Şirket'in varlığını, gelişmesini tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla yönelik iki defa toplanmış ve hazırladığı raporları Yönetim Kurulu'na sunmuştur.

DRT Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.

Member Of Deloitte Touche Tohmatsu Limited

Ali Çiçekli, SMMM

Sorumlu Denetçi

İstanbul, 17 Şubat 2014

Ek-7: Olumsuz Görüş Verilen Denetçi Raporu Örneği

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Rapor

ABC Şirketinin ve bağlı ortaklıklarının 31 Aralık 20X1 tarihli konsolide finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; konsolide kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardan oluşan ilişikteki konsolide finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Yönetimin Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi; konsolide finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen konsolide finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak, bu konsolide finansal tablolar hakkında görüş vermektir. Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülmüştür. Bu standartlar, etik hükümlere uygunluk sağlanmasını ve bağımsız denetimin, konsolide finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence elde etmek üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetim, konsolide finansal tablolardaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmasını içerir. Bu prosedürlerin seçimi, konsolide finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi de dâhil, bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine dayanır. Bağımsız denetçi risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla ilgili iç kontrolü değerlendirir, ancak bu değerlendirme, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımaz. Bağımsız denetim, bir bütün olarak konsolide finansal tabloların

sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra, işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerir.

Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, olumsuz görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Olumsuz Görüşün Dayanağı

X Dipnotunda açıklandığı gibi, ABC Şirketi, 20X1 yılında edindiği bağlı ortaklık olan XYZ Şirketinin edinme tarihindeki bazı önemli varlık ve yükümlülüklerinin gerçeğe uygun değerlerini henüz belirleyemediği için söz konusu bağlı ortaklığın finansal tablolarını konsolide edememiştir. Bu sebeple, söz konusu yatırım maliyet esasına göre muhasebeleştirilmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca, bağlı ortaklık ABC Şirketi tarafından kontrol edildiği için konsolide edilmesi gerekmektedir. Bağılı ortaklık XYZ konsolide edilmiş olsaydı, ilişkide yer alan finansal tablolardaki birçok unsur bundan önemli derecede etkilenecekti. Bağılı ortaklığın konsolide edilmemesinin konsolide finansal tablolar üzerindeki etkisi belirlenememiştir.

Olumsuz Görüş

Görüşümüze göre, Olumsuz Görüşün Dayanağı paragrafında belirtilen hususun öneminden dolayı konsolide finansal tablolar, ABC Şirketi ve bağlı ortaklıklarının 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla finansal durumunu, aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde sunmamaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamamaktadır).

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor

[Bağımsız denetçi raporunun bu bölümünün şekil ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak değişecektir.]

1) [Denetçi, (TTK'nın 398 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bir çalışma yapmışsa) şirketin riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin uygulamalarına ilişkin raporun başlığı ile tarih ve sayısını belirterek yönetim kuruluna sunduğunu bu bölümde ifade eder.]

2) [Şirketin defter tutma düzeni ve finansal tabloların kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığına ilişkin denetçi tarafından yapılan değerlendirmeye bu maddede yer verilir.]

3) [Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve talep edilen belgeleri verip vermediği hususlarına ilişkin ifadeye bu maddede yer verilir.]

[Varsa denetçinin mevzuat tarafından ayrı bir şekilde raporlanması öngörülen diğer yükümlülükleri dışındaki yükümlülükleri maddeler itibarıyla aşağıda belirtilir. Denetçi ayrıca bu bölümde gerek duyması hâlinde, ayrı olarak sunulan rapor hakkında da bilgi verebilir.]

[Bağımsız Denetçinin imzası]

[Bağımsız Denetçi raporu tarihi]

[Bağımsız Denetçinin adresi]

Ek-8: Çalışmada Kullanılan Olumsuz Denetçi Raporu Örneği

HİTİT HOLDİNG A.Ş.'NİN

01 OCAK - 31 ARALIK 2014 HESAP DÖNEMİNE AİT

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

Hitit Holding Anonim Şirketi Yönetim Kurulu'na,

Hitit Holding Anonim Şirketi'nin ("Holding veya Grup") 31 Aralık 2014 tarihi itibarıyla hazırlanan ve ekte yer alan konsolide finansal durum tablosunu, aynı tarihte sona eren yıla ait konsolide kar veya zarar tablosunu ve konsolide kapsamlı gelir tablosunu, konsolide öz kaynak değişim tablosunu ve konsolide nakit akış tablosunu, önemli muhasebe politikalarının özetini ve dipnotları denetlemiştir bulunuyoruz.

Finansal Tablolara İlgili Olarak Holding Yönetiminin Sorumluluğu

Holding yönetimi konsolide finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartları'na ("TMS") uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata ve/veya hile kaynaklı önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde konsolide finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak bu finansal tablolar hakkında görüş bildirmektir. Bağımsız denetimimiz, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartlarına ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartları'nın bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülmüştür. Bu standartlar, etik ilkelere uygunluk sağlanmasını ve bağımsız denetimin, konsolide finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence elde etmek üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetim, konsolide finansal tablolardaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmasını içerir. Bu prosedürlerin seçimi, finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesi de dahil, bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine dayanır.

Bağımsız denetçi risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin finansal tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla ilgili iç kontrolü değerlendirir, ancak bu değerlendirme,

işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımaz. Bağımsız denetim, bir bütün olarak finansal tabloların sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra, işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerir. Bağımsız denetim sırasında temin ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulmasına yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz

Olumsuz Görüşün Dayanakları

- 1- Holding'le yaptığımız sözleşmenin 2015 yılında olması nedeniyle Grup'un 31.12.2014 tarihi itibarıyla fiili olarak kasa, çek-senet ve stok sayımları yapılamamıştır.
- 2- Grup şirketlerinden HDT Teknik Enerji İnşaat End. San. ve Tic. A.Ş.'nin ve Holding'in iştiraklerinden Hitit Mesken ve Yapı End. San. ve Tic. A.Ş.'nin 31.12.2014 tarihli finansal tablolarında yer alan inşaat maliyetleri ile ilgili herhangi bir çalışma yapılamamıştır.
- 3- Grup şirketlerinden HDT Teknik Enerji İnşaat End. San. ve Tic. A.Ş.'nin Van ilinde devam eden projesiyle ilgili dairelerin satışı ve tamamlanarak teslimi hususunda önemli belirsizlikler mevcuttur. Projenin rapor tarihi itibarıyla ilk etabının %60'ı tamamlanmış durumdadır, ikinci etaba ise henüz başlanmamıştır.
- 4- Grup şirketlerinden Hitit Moda Mücevherat San. Tic. Ltd. Şti. cari dönemde bir markanın bayiliğini yaparak faaliyetine devam ederken, 2015 yılında bu bayiliği sona ermiş ve Şirket gayri faal duruma düşmüştür.
- 5- Grup şirketlerinden Hitit Döviz ve Altın Ticareti A.Ş.'nin faaliyetleri 2015 yılında durmuş ve Şirket 22.10.2015 tarihinde yapmış olduğu yönetim kurulu toplantısında 90 günlük faaliyeti dondurma kararı almıştır.
- 6- Holding'in iştiraklerinden Hitit Mesken ve Yapı End. San. ve Tic. A.Ş.'nin Antalya ili Serik ilçesinde devam eden projesiyle ilgili villaların satışı ve tamamlanarak teslimi hususunda belirsizlikler mevcuttur. Proje rapor tarihi itibarıyla büyük ölçüde tamamlanmıştır.
- 7- Holding'in iştiraklerinden Hitit Gold Kuyumculuk ve Mücevherat San. Tic. A.Ş.'nin faaliyetleri 2015 yılında durmuş ve Şirket gayri faal duruma düşmüştür.
- 8- Holding'in 31.12.2014 tarihli finansal tablolarında grup firmalarından, iştiraklerinden ve ilişkili firmalarından toplam 11.727.794 TL'lik alacağı bulunmakta olup, bu alacaklara ilişkin Holding tarafından yıl sonunda herhangi bir faiz tahakkuk

ettirilmemiştir. Bu alacakların tahsiline ilişkin olarak Holding'ten herhangi bir ödeme planı temin edilememiştir.

9- Grup şirketlerinden Hitit Moda Mücevherat San. Tic. Ltd. Şti.'nin 31.12.2014 tarihli finansal tablolarında grup firmalarından ve ilişkili firmalardan toplam 4.510.402 TL'lik alacağı bulunmakta olup, bu alacaklara ilişkin şirket tarafından yıl sonunda herhangi bir faiz tahakkuk ettirilmemiştir. Bu alacakların tahsiline ilişkin olarak herhangi bir ödeme planı temin edilememiştir.

10- Grup şirketlerinden HDT Teknik Enerji İnşaat End. San. ve Tic. A.Ş.'nin 31.12.2014 tarihli finansal tablolarında Holding'in iştiraklerinden toplam 2.241.205 TL'lik alacağı bulunmakta olup, bu alacaklara ilişkin şirket tarafından yıl sonunda herhangi bir faiz tahakkuk ettirilmemiştir. Bu alacakların tahsiline ilişkin olarak herhangi bir ödeme planı temin edilememiştir.

11- Grup'un kadrolu atanmış kilit personeli ile yazılı bir iç denetim prosedürü ve iç denetim ile yetkilendirilmiş herhangi bir personeli bulunmamaktadır. Ayrıca Grup çalışanlarının büyük kısmının iş akdi rapor tarihi itibarıyla fesh edilmiş durumdadır. Bu nedenle iç kontrol eksiklikleri ile karşılaşılması muhtemeldir.

12- Holding ile grup şirketlerinden HDT Teknik Enerji İnşaat End. San. ve Tic. A.Ş. arasında yapılan kat karşılığı sözleşmesine göre Van'da ki konut projesinin teslim tarihi 15.08.2014 iken, teslimat zamanında yapılamamıştır. Holding 20.10.2015 tarihinde aldığı yönetim kurulu kararıyla daha önceki sözleşmede belirtilen teslim tarihini 2 yıl daha uzatmış ve teslimatın gecikmesi nedeniyle HDT Teknik Enerji İnşaat End. San. ve Tic. A.Ş.'ye herhangi bir cezai şart tahakkuk ettirmemiştir.

13- 31.12.2014 tarihi itibarıyla şerefiye değer düşüklük testi yapılması için gerekli olan, grup şirketlerinden HDT Teknik Enerji İnşaat End. San. ve Tic. A.Ş. ve Hitit Döviz ve Altın Ticareti A.Ş.'ye ait Şirket değerlendirme raporları temin edilemediği için Holding'in konsolide finansal tablolarında yer alan şerefiye tutarları ilgili bir değer düşüklük çalışması yapılamamıştır.

14- Grup'un konsolide finansal tablolarında yer alan 549.702 TL tutarındaki net ertelenmiş vergi varlığının realize olması Grup'un mali kar elde etmesine bağlıdır.

15- Grup şirketlerinden HDT Teknik Enerji İnşaat End. San. ve Tic. A.Ş.'nin İş Leasing'e olan 596.518 TL'lik borcuna ilişkin herhangi bir doğrulama temin edilememiştir.

16- Holding'in iştiraklerinden Hitit Gold Kuyumculuk ve Mücevherat San. Tic. A.Ş.'nin 31.12.2014 tarihi itibarıyla 11.341.267 TL tutarında stoğu görünmekte iken, denetim tarihinde yapılan stok sayımı ile 2015 yılında yapılan altın alımları ve kesilen faturaların kontrolleri sonucunda bu stokların 7.526.526 TL'lik kısmının karşılıksız olduğu anlaşılmış ve 7.526.526 TL tutarında stok değer düşüklük karşılığı ayrılmıştır.

17- Holding'in 31.12.2013 tarihli konsolide finansal tablolarının bağımsız denetimi başka bir bağımsız denetim şirketi tarafından gerçekleştirilmiş olup, ekteki 31.12.2014 tarihli konsolide finansal tabloların açılış bakiyelerini oluşturan ve karşılaştırma amaçlı olarak sunulan bilgiler söz konusu bağımsız denetim şirketinin 11 Mart 2014 tarihli şartlı olan bağımsız denetim raporuna dayanmaktadır.

18- Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) 27.11.2015 tarihli 2015/31 sayılı bülteninde; Holding'in 2013 yılı hesap ve işlemlerine ilişkin olarak, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve ilgili mevzuat hükümleri kapsamında yapılan inceleme sonucunda aşağıdaki yer alan eylemlerden dolayı Holding'in yönetim kurulu başkanı ve ana ortağı Sait Börekçi'ye suç duyurusunda bulunulmasına karar verilmiştir.

- Şirket'in 2012 ve 2013 hesap dönemlerine ilişkin konsolide finansal tablo ve raporlarının gerçeği yansıtmaması.

- Şirket bağlı ortaklıkları ve iştiraklerinin 2012 ve 2013 hesap dönemleri iş ve işlemlerine ilişkin gerçeğe aykırı hesap açılması ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapılması.

- Şirket malvarlığının ilişkili taraf lehine, faiz hariç en az 3.256.800 TL azaltılması.

19- Borsa İstanbul A.Ş.'nin (BIST) 30.11.2015 tarihinde Kamu Aydınlatma Platformu'nda (KAP) yapmış olduğu açıklama aşağıdaki gibidir:

"31/12/2014 tarihli finansal raporlarının bağımsız denetimini gerçekleştiren kuruluşun görüş bildirmekten kaçınmış olması nedeniyle Borsamız tarafından finansal durumu hakkında doğru bir değerlendirme yapılamayacağından Borsamız Yönetim Kurulunun 07/05/2015 tarihli kararı ile, Hitit Holding A.Ş. (Şirket) nin 19/06/2015 tarihinde Gelişen İşletmeler Piyasasından çıkarılarak işlem görmekten geçici olarak men edilmiş olan payları, Kotasyon Yönergesinin geçici 2 nci maddesinin 3 üncü fıkrası kapsamında 30/11/2015 tarihinde sürekli olarak işlem görmekten men edilmiştir.

Ancak halihazırda 30/06/2015 dönemi finansal raporlarını da yayımlamamış olan Şirketin tüm finansal raporlarını 30/11/2016 tarihine kadar yayımlaması halinde,

Borsamız Yönetim Kurulunun 07/05/2015 tarihli kararı gereğince Borsa tarafından yapılacak değerlendirme akabinde işlem sırası Borsa Yönetim Kurulu kararı ile Gelişen İşletmeler Pazarında açılacaktır."

20- 2015 yılında Grup'un inşaat projeleri durma noktasına gelmiştir, ayrıca dövizcilik işi, altın işi ve giyim işinde faaliyetler durmuştur. Bu durum Grup'un ödeme güçlüğü çekmesine sebep olmuştur. Bu nedenle Grup kredi borçlarını ve ticari borçlarını zamanında ödeyememektedir.

Bu nedenlerden dolayı, Şirketin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli belirsizlikler görünmekte olup, Şirket olağan iş akışı içinde varlıklarını nakde çeviremeyecek ve yükümlülüklerini yerine getiremeyecektir.

Olumsuz Görüş

Görüşümüze göre, yukarıda ki "Olumsuz Görüşün Dayanakları" paragraflarındaki hususların öneminden dolayı ilişikteki konsolide finansal tablolar, Hitit Holding A.Ş.'nin 31 Aralık 2014 tarihi itibarıyla finansal durumunu, aynı tarihte sona eren yıla ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde sunmamaktadır.

Diğer İlgili Mevzuattan Kaynaklanan Bağımsız Denetçi Yükümlülükleri Hakkında Rapor

- Holding, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ("TTK") 378'inci maddesi gereği riskin erken saptanması ve yönetiminden sorumlu bir komite kurmamış ve faaliyete geçirmemiştir. Bu nedenle 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ("TTK") 398'inci maddesinin dördüncü fıkrası gereği herhangi bir raporlama yapılamamıştır.

- TTK'nın 402'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Holding'in 1 Ocak - 31 Aralık 2014 hesap döneminde defter tutma düzeninin, finansal tabloların, kanun ile Holding esas sözleşmesinin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olmadığına dair önemli bir hususa rastlanmamıştır.

- TTK'nın 402'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Yönetim Kurulu tarafımıza denetim kapsamında istenen açıklamaları yapmış ve talep edilen belgeleri vermiştir.

Bilgili Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

A Member Firm Of Agn International

Sorumlu Denetçi Rafet KALKAN

İstanbul, 27 Ocak 2016

Ek-9: Görüş Vermekten Kaçınılan Denetçi Raporu Örneği

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

Finansal Tablolara İlişkin Rapor

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardan oluşan ilişikteki finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi; finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak, bu finansal tablolar hakkında görüş vermektir. Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülmüştür. Bununla birlikte, Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı paragrafında belirtilen husustan dolayı tarafımızca, denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtını elde edilememiştir.

Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı

ABC Şirketinin yurtdışındaki iş ortaklığı niteliğinde olan XYZ Şirketindeki yatırımı, ABC Şirketinin finansal durum tablosunda (...) tutarıyla gösterilmekte olup, bu tutar 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla ABC Şirketinin net varlıklarının %90'ından fazlasını oluşturmaktadır. XYZ Şirketinin denetçilerinin çalışma kâğıtları da dâhil olmak üzere yönetimine ve denetçilerine erişimimize izin verilmemiştir. Bunun sonucunda, ABC Şirketinin XYZ Şirketinin varlıklarında müştereken kontrol ettiği pay, XYZ Şirketinin borçlarındaki müştereken sorumlu olduğu pay, XYZ Şirketinin ilgili yıla ilişkin gelir ve giderlerindeki pay ve öz kaynak değişim tablosu ile nakit akış tablosunu oluşturan unsurlarla ilgili olarak herhangi bir düzeltme yapılmasının gerekip gerekmediği tarafımızca tespit edilememiştir.

Görüş Vermekten Kaçınma

Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı paragrafında belirtilen hususun öneminden dolayı, tarafımızca denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği için finansal tablolara ilişkin herhangi bir görüş vermemekteyiz.

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor

[Bağımsız denetçi raporunun bu bölümünün şekil ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak değişecektir.]

1) [Denetçi, (TTK'nın 398 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bir çalışma yapmışsa) şirketin riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin uygulamalarına ilişkin raporun başlığı ile tarih ve sayısını belirterek yönetim kuruluna sunduğunu bu bölümde ifade eder.]

2) [Şirketin defter tutma düzeni ve finansal tabloların kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığına ilişkin denetçi tarafından yapılan değerlendirmeye bu maddede yer verilir.]

3) [Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve talep edilen belgeleri verip vermediği hususlarına ilişkin ifadeye bu maddede yer verilir.]

[Varsa denetçinin mevzuat tarafından ayrı bir şekilde raporlanması öngörülen diğer yükümlülükleri dışındaki yükümlülükleri maddeler itibarıyla aşağıda belirtilir. Denetçi ayrıca bu bölümde gerek duyması hâlinde, ayrı olarak sunulan rapor hakkında da bilgi verebilir.]

[Bağımsız Denetçinin imzası]

[Bağımsız Denetçi raporu tarihi]

[Bağımsız Denetçinin adresi]

**Ek- 10: Çalışmada Kullanılan Görüş Bildirmekten Kaçınılan Denetçi
Raporu Örneği**

**1 OCAK - 31 ARALIK 2014 HESAP DÖNEMİNE AİT KONSOLİDE FİNANSAL
TABLOLAR HAKKINDA BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU**

Mango Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. Yönetim Kurulu'na,

Giriş

Mango Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. ve Bağlı Ortaklıklarının (birlikte "Şirket" olarak anılacaktır) ekte yer alan 31 Aralık 2014 tarihli konsolide bilançosu, aynı tarihte sona eren konsolide gelir ve konsolide kapsamlı gelir, konsolide öz kaynaklar değişim ve konsolide nakit akış tablolarını ve önemli muhasebe politikalarının özeti ile dipnotları denetlemekle görevlendirilmiş bulunuyoruz. İşletme yönetiminin sorumluluğu, söz konusu konsolide finansal tabloların Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) ve SPK'nın 11-14.1 sayılı tebliğine uygun olarak hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumudur. Bizim sorumluluğumuz bu finansal tabloların denetlenmesine ilişkin ulaşılan sonucun açıklanmasıdır.

Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi; konsolide finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürüttüğümüz bağımsız denetime dayanarak, bu finansal tablolar hakkında görüş vermektir. Bununla birlikte, Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı paragrafında belirtilen hususlardan dolayı tarafımızca, denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememiştir.

Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı

Şirket, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 376. Maddesi'nde ifade edildiği üzere sermayesinin ve kanuni yedek akçelerinin toplamının üçte ikisinden fazlasını kaybettiğinden, "İşletmenin Sürekliliği" konusunda önemli düzeyde risk altındadır.

Şirket'in yaptığı açıklama şu şekildedir: " Şirket'in öz kaynağı, 38.578.870 TL çıkarılmış sermayesine rağmen 1.268.984 TL düzeyine düşmüştür.(Şirketin VUK ve Tekdüzen hesap planı çerçevesinde hazırlanan bilançosunda bu rakam 9.029.847.- TL'dir.) Bunda Şirketin faaliyet geliri elde edememesine rağmen, Finansman giderlerinin yüksekliği en önemli nedeni oluşturmaktadır. (Net dönem Finansman Gideri 12.154.352 TL, hukuki takip masrafları 3.293.644.- TL sıdır.) Finansman giderleri bankalarla yapılan mutabakatlar ve icra takip dosyalarının kapak hesapları dikkate alınarak muhasebeleştirilmiştir. Şirket, borçların yapılandırılması ve tasfiyesi hazırlığında olup, tasfiye aşamasında finansman giderlerinden önemli oranda indirim alınması, bu telafi ile öz kaynaklarda iyileşme sağlanması beklemektedir."

Şirket'in 31.12.2014 tarihli Finansal Raporlarının yayınlanması için SPK'dan 17.03.2015 tarihine kadar izin aldığı tespit edilmiştir. Şirket, 31.12.2014 tarihli Finansal Tablolarını tarafımıza 16.03.2015 tarihi itibarıyla teslim edebilmiştir. Bilgi akışı, kayıt ve raporlama gecikmeleri yaşanmış denetim alanı daralmıştır.

Görüş Vermekten Kaçınma

Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı paragrafında belirtilen hususların öneminden dolayı, tarafımızca denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği için finansal tablolara ilişkin herhangi bir görüş vermemekteyiz.

Mercek Bağımsız Denetim Ve Ymm A.Ş.

17.03.2015

Kemal Aksu/ Sorumlu Denetçi, YMM

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı : Bilge SEKİZSU

Doğum Yılı ve Yeri : 1983 Arapgir/ MALATYA

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : İnönü Üniversitesi

Yüksek Lisans Öğrenimi : Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi- Sosyal Bilimler

Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı- Muhasebe Finansman

Bilim Dalı

Yabancı Dil : İngilizce

İş Deneyimi : İnönü Üniversitesi Arapgir MYO (2004-2009)

Gaziosmanpaşa Üniversitesi Almus MYO (2009- Halâ)

İletişim

E- Posta Adresi : bilge.sekizsu@gop.edu.tr

bilgesekizsu@windowslive.com