

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**ANTALYA ORGANİZE SANAYİ BÖLGESİNDE
FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERİN
BAĞIMSIZ DENETİME BAKIŞ AÇILARI**

Hanife Saliha ÖZDEMİR

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Doç. Dr. Süleyman UYAR**

ANTALYA, Nisan 2014

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	V
ÖZET	VI
ABSTRACT	VII
KISALTMALAR	VIII
TABLolar LİSTESİ	X
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM **DENETİM KAVRAMI, DENETİM VE DENETÇİ TÜRLERİ**

1.1. DENETİM KAVRAMI.....	3
1.1.1. Denetim İhtiyacını Ortaya Çıkaran Nedenler.....	3
1.1.2. Denetim Tanımı ve Amacı.....	5
1.1.3. Muhasebe ve Denetim İlişkisi.....	6
1.1.4. Denetimin Yararları.....	7
1.2. DENETİM TÜRLERİ.....	8
1.2.1. Konu ve Amacına Göre Denetim Türleri.....	8
1.2.1.1. Bağımsız Denetim (Finansal Tablolar Denetimi).....	8
1.2.1.2. Uygunluk Denetimi.....	9
1.2.1.3. Faaliyet Denetimi.....	10
1.2.2. Niteliklerine Göre Bağımsız Denetim Türleri.....	11
1.2.2.1. Sürekli Denetim.....	11
1.2.2.2. Sınırlı Denetim.....	11
1.2.2.3. Özel Denetim.....	11
1.2.3. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	12
1.2.3.1. Bağımsız Dış Denetim.....	12
1.2.3.2. İç Denetim.....	12
1.2.3.3. Kamu Denetimi.....	13
1.3. DENETÇİ TÜRLERİ.....	13
1.3.1. Bağımsız Denetçi.....	13
1.3.2. İç Denetçi.....	14
1.3.3. Kamu Denetçisi.....	15

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI

2.1. TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM.....	17
2.1.1. Türk Ticaret Kanunu Açısından Bağımsız Denetim.....	17
2.1.1.1. Türk Ticaret Kanununa Göre Denetim Kavramı ve Türleri.....	18
2.1.1.1.1. İşlem Denetimi.....	18
2.1.1.1.2. Özel Denetim.....	19
2.1.2.2. Bağımsız Denetçilere İlişkin Hususlar.....	19
2.1.2.3. Bağımsız Denetçinin Seçilmesi, Görevden Alınması, Sözleşmenin Fesh Edilmesi.....	21
2.1.2.4. Türk Ticaret Kanununa Göre Bağımsız Denetime Tabi İşletmeler.....	22
2.1.2.5. Bağımsız Denetim Raporu	23
2.1.2.6. Bağımsız Denetçi.....	23
2.1.2.6.1. Olumlu Görüş Yazısı.....	23
2.1.2.6.2. Sınırlı Olumlu Görüş Yazısı.....	24
2.1.2.6.3. Olumsuz Görüş Yazısı.....	24
2.1.2.6.4. Görüş Bildirilmekten Kaçınma.....	25
2.1.2.7. Türk Ticaret Kanunu'nda Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.....	25
2.1.2. Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Açısından Bağımsız Denetim.....	26
2.1.2.1. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun Yapısı ve Oluşumu.....	26
2.1.2.2. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun Görev ve Yetkileri.....	26
2.1.2.3. Kamu Gözetim Kurum Tarafından Denetçinin Yetkilendirilmesi.....	28
2.1.2.4. Kamu Gözetim Kurum Tarafından Denetim Şirketinin Yetkilendirilmesi.....	29

2.1.3. Sermaye Piyasası Kanunu Açısından Bağımsız Denetim.....	30
2.1.3.1. Sermaye Piyasası Kapsamında Bağımsız Denetime Tabi Şirketler.....	31
2.1.3.2. Bağımsız Denetleme Kurumlarının Kuruluş Şartları.....	32
2.1.3.3. Yönetici ve Bağımsız Denetçilerin Denetim Yapabilme Şartları.....	32
2.1.3.4. Bağımsız Denetçilerin Nitelikleri.....	33
2.1.3.5. Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Uyacakları Etik İlkeler.....	34
2.1.4. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Açısından Bağımsız Denetim.....	37
2.1.4.1. BDDK Kapsamında Denetime Tabi Şirketler.....	37
2.1.4.2. Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumlulukları.....	38
2.1.4.3. Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sigorta Yaptırma Hükümlülüğü.....	38
2.1.4.4. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Finansal Raporlama İlişkin Hükümlülüğü.....	38
2.1.4.5. Yönetim Kurulunun Finansal Raporlara İlişkin Hükümlülüğü.....	38
2.1.5. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu Açısından Bağımsız Denetim.....	39
2.1.6. Hazine Müsteşarlığı Açısından Bağımsız Denetim.....	39
2.1.7. 3568 Sayılı Kanun Açısından Bağımsız Denetim.....	40
2.2. TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI.....	40
2.2.1. Genel İlkeler ve Sorumluluklar.....	41
2.2.2. Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilen Karşılıklar.....	50
2.2.3. Denetim Kanıtı.....	58
2.2.4. Üçüncü Tarafların Çalışmalarından Faydalanılması.....	69
2.2.5. Denetim Sonuçları ve Raporlaması.....	71
2.2.6. Uzmanlı Gerektiren Alanlar.....	75

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
ANTALYA ORGANİZE SANAYİ BÖLGESİNDE FAALİYET
GÖSTEREN İŞLETMELERİN BAĞIMSIZ DENETİME BAKIŞ
AÇILARINA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	78
3.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE YÖNTEMİ.....	78
3.3. ARAŞTIRMADAN ELDE EDİLEN BULGULAR.....	79
3.3.1. Araştırmaya Katılan İşletmelerin Genel Özellikleri.....	79
3.3.2. Yönetimin Bağımsız Denetime İlişkin Bilgi Düzeyi.....	83
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	100
KAYNAKÇALAR.....	102
EK-1.....	107

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın hazırlanmasında desteğini esirgemeyen değerli danışman hocam Doç. Dr. Süleyman UYAR'a, görüşlerini esirgemeyen Öğr. Gör. Ahmet COŞKUN'a ve Öğr. Gör. Adem YILDIRIM'a, uygulama kısmında yardımcı olan Antalya Organize Sanayi Bölgesi çalışanlarına, Antalya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına ve Antalya Ticaret ve Sanayi Odası çalışanlarına teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim. Ayrıca maddi ve manevi desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen aile fertlerim, babam Mustafa ÖZDEMİR'e, annem Havana ÖZDEMİR'e, abim Osman ÖZDEMİR'e, ablam Esra BAYRAM'a, eniştem Nevzat BAYRAM'a ve yeğenim Azra BAYRAM'a şükranlarımı sunarım.

Hanife Saliha ÖZDEMİR
Nisan 2014

ÖZET

ANTALYA ORGANİZE SANAYİ BÖLGESİNDE FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERİN BAĞIMSIZ DENETİME BAKIŞ AÇILARI

Küreselleşme ile birlikte işletmelerin uluslararası piyasalarda ekonomik ilişkileri hızla artmıştır. Bu hızlı değişim ve gelişim ile rekabet ortamı uluslararası platformda yeni yasal düzenlemeleri de beraberinde getirmiştir. Ülkelerarası ticari ilişkilerin yoğunlaşması ile birlikte güvenilir finansal bilginin önemi artmıştır. Türkiye'de ticari ilişkilerin yoğunlaşması, uluslararası şirketlerin yatırımlarının artması mali tablolara güveni arttırmıştır. Bu bağlamda mali tabloların bağımsız denetimden geçirilmesi bir zorunluluk olarak ortaya çıkmıştır.

Türkiye'de 1980'li yılların sonunda başlayan bağımsız denetim uygulaması her geçen gün daha fazla şirketi içine alacak şekilde genişlemektedir. Bağımsız denetimin katma değeri yeni yasal düzenlemelerle arttırılmaya çalışılmaktadır. Türkiye'de Sermaye Piyasası Kurumu öncülüğünde başlayan bağımsız denetim çalışmaları Türk Ticaret Kanununda yapılan düzenlemelerle son şeklini almıştır.

Antalya organize sanayi bölgesinde faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetime bakış açılarının araştırıldığı bu tezin birinci bölümünde, denetim sürecinin kavramsal çerçevesi incelenmiş sonrasında denetim ve denetçi türlerine değinilmiştir. İkinci bölümde, Türkiye'de bağımsız denetim uygulama süreci ele alınmış, bu bölümde özellikle uygulamaya yön veren yasal düzenlemeler incelenmiştir. Araştırmanın son bölümünde ise, Antalya organize sanayi bölgesinde faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetime bakış açlarına yönelik bir araştırma yapılmış ve sonuçları detaylı bir şekilde değerlendirilmiştir. Bu bölümde özellikle araştırmanın amacı, araştırmanın kapsamı ve yöntemi, analiz verilerine ilişkin bulgular ve öneriler yapılmıştır. Araştırmanın son kısmında elde edilen bulgulara yönelik analiz ve yorumlara yer verilmiştir.

Anahtar kelimeler: Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetçi, KGK

ABSTRACT

VIEW POINTS OF BUSINESS FIRMS IN ORGANIZED INDUSTRY ZONE OF ANTALYA ON INDEPENDENT EXTERNAL AUDITING

Economic relations of business firms in international markets have increased rapidly together with globalization. This rapid change and development and also competitive environment have brought about some new legal arrangements in international platform. Together with the strengthen of transnational business connections, reliable financial information has rinsed in importance. The strengthen of business connections and rise of investments of international corporations in Turkey has increased confidence in financial statements. In this context, independent external auditing of financial statements have become compulsory.

Aplication of independent external auditing which started in the late of 1980 in Turkey is expanding by including more companies to its structure every day. Addede value of independent external auditing is being tried to increase with new legal arrangements. Independent external auditing studies which started led by Stock Exchange Commission in Turkey, has taken its final form by legal arrangements in Turkish Commercial Law. In this the sis, viewpoints of business firms in organized industrial zone of Antalya on independent external auditing have been researched. Conceptual framework of external auditing process has been investigated and types of external auditing and auditor has been mentioned in the first part of thesis. In the second part, process of application of independent external auditing in turkey has been discussed and an especially legal arrangement which directs the aplication of external auditing has been analyzed. at the last part of this paper, viewpoints of business firms in organized industrial zone of Antalya on independent external auditing has been researched and results have been considered in detail. In this part, especially, the purpose, scope and method of research, suggestions and discoveries of analyzed dates have been presented. In the last part, analysis and comments of acquired results have been referred.

Key words: Independent Audit, Independent Auditors, UPS.

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
BDDK	: Bankacılık Dzenleme ve Denetleme Kurumu
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
BDS	: Bağımsız Denetim Standartları
EPDK	: Enerji Piyasası Dzenleme Denetim Kurumu
GKGMİ	: Genel Kabul Gormüş Muhasebe İlkeleri
HUK	: Hesap Uzmanları Kurulu
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
KHK	: Kanun Hükümünde Kararname
KGK	: Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
RG	: Resmi Gazete
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları

TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

TABLO LİSTESİ

Tablo 1.1	: Finansal Tablo Denetimi, Uygunluk Denetimi, Faaliyet Denetimi Karşılaştırması.....	10
Tablo 4.1	: Yöneticilerin öğrenim durumları.....	79
Tablo 4.2	: Yöneticilerin işletmede içindeki görevleri.....	80
Tablo 4.3	: Yöneticilerin mesleki kıdem süreleri.....	81
Tablo 4.4	: İşletmelerin faaliyet gösterdiği sektörler.....	82
Tablo 4.5	: Bağımsız denetim hakkında yönetimin bilgi düzeyi.....	83
Tablo 4.6	: Bağımsız denetim hakkında işletme çalışanlarının bilgi düzeyi.....	84
Tablo 4.7	: Bağımsız denetimin işletme yönetimi tarafından anlaşılabilirliği.....	85
Tablo 4.8	: TMS uygulama sürecinde işletmelerin karşılaştıkları sorunlar.....	86
Tablo 4.9	: Bağımsız denetim hakkında üst yönetimin beklenti düzeyi.....	87
Tablo 4.10	: Bağımsız denetim üst yönetimin sorumluluğunda olmasına ilişkin beklenti düzeyi.....	88
Tablo 4.11	: Sermaye şirketlerinde bağımsız denetimin zorunlu olup olmamasına ilişkin görüşler.....	89
Tablo 4.12	: Bağımsız denetimin yasal düzenlemelere uygunluğuna ilişkin görüşler...	90

Tablo 4.13	: Finansal tabloların üst yönetimin anlayabileceği şekilde düzenlenmesine ilişkin görüşler.....	91
Tablo 4.14	: TMS işletmelerin mali tablolarının denetimini kolaylaştıracağına ilişkin görüşler.....	92
Tablo 4.15	: İşletmede kullanılan paket programlarının raporlama sistemine uygunluğuna ilişkin görüşler.....	93
Tablo 4.16	: Bağımsız denetim kuruluşlarının yeterliliğine ilişkin görüşler.....	94
Tablo 4.17	: Meslek mensuplarının bağımsız denetim konusunda bilgi düzeyi.....	95
Tablo 4.18	: Meslek mensuplarının üst yönetime danışmanlık hizmeti vermesine ilişkin görüşler.....	96
Tablo 4.19	: İşletmelerde iç kontrol sisteminin zorunlu hale getirilmesine ilişkin görüşler	97
Tablo 4.20	: Türkiye'de yasal düzenlemelerin işletmelerin menfaatlerini koruyup korumadığına ilişkin görüşler.....	98
Tablo 4.21	: Muhasebe bir yazı yazma faaliyeti iken, denetim editörlük faaliyeti olduğuna ilişkin görüşler.....	99

GİRİŞ

Bağımsız denetim, bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin 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 sonuçlarının bir rapora bağlanmasıdır (Selimoğlu, 2011:5).

İşletmelerin finansal tablolarının güvenilirliğinin saptanması konusunda finansal bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve muhasebe standartlarına uygunluğunun saptanması bağımsız denetim sürecinin işletmelerde uygulanması ile test edilebilir. Yönetimin hazırladığı finansal tabloların doğruluğu hakkında makul bir güvence verilebilmesi için bağımsız denetçilere bazı görevler yüklenmiştir. Bağımsız denetçiler Uluslararası Denetim Standartlarına göre işletmenin finansal tablolarına ilişkin bir görüş oluşturur. İşletmenin finansal tablolarına ilişkin bir probleme rastlamadığı takdirde bunu raporunda belirtmeyebilir. Fakat denetçi işletmenin geleceğine dair problem ya da şüphe olduğu görüşüne ulaşır ise, raporunda açıklama paragrafı kapsamında belirtir.

İşletmelerde denetim sisteminin etkin çalışması ile güvenilir mali raporlama sistemi kurulabilir ve bilgi kullanıcıları doğru kararlar alabilir. Finansal tablo kullanıcıları, yatırımcılar, kredi kuruluşları ve işletme ile ilgili diğer çıkar grupları, işletmenin finansal durumu hakkında doğru kararlar vermesi ve finansal bilgilerin zamanında bilgi kullanıcılarına ulaşması ile sağlanabilir.

2000 yılında Enron muhasebe skandalları bilgi kullanıcıların mali tablolara olan güvenini zedelemiştir. Bağımsız denetim kuruluşlarının da etkilendiği bu skandallar bağımsız denetim de yeni oluşumların gerekliliğini ortaya koymuştur. Bununla birlikte Sarbanes Oxley Yasası ile düzenlemeleri getirmiştir. Sarbanes Oxley Yasası şirketlerdeki kurumsal yönetimin güçlendirilmesi, kurumsal yönetime etki eden unsurlar ile şirket ilişkilerinin yeniden tanımlaması, söz konusu ilişkilerde şeffaflığı sağlanması, kamuoyunun daha iyi ve güvenilir bir biçimde bilgilendirilmesi, denetçi bağımsızlığının sağlanması, denetimin etkinleştirilmesi ve denetlenmesi ile iç kontrol sisteminin etkililiğinin artırılması hedeflenmiştir (İSMMMO 2014).

Dünyada yaşanan skandallar Türkiye'deki düzenleyici kurumları harekete geçirmiştir. Denetime yönelik ilk çalışmalar Sermaye Piyasası öncülüğünde yapılan hukuki düzenlemeler, 6012 sayılı Türk Ticaret Kanununda yapılan değişiklik ve tamamlayıcı nitelikte olan 660 sayılı KHK ile düzenlenmiş 02.11.2011 tarihinde yürürlüğe girmiştir. KHK ile muhasebe ve denetim standartları yayınlamak, bağımsız denetim kuruluşlarını ve bağımsız denetçileri yetkilendirmek üzere Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu oluşturulmuştur. Araştırmanın amacı, işletmelerin büyümesi ile birlikte zorunluluktan öte ihtiyaç haline gelen bağımsız denetimin Türkiye'de nasıl uygulandığı, denetim alanında başlayan yeni yasal düzenlemelerin işletmelere etkilerinin neler olduğu konusunda bir anket yapmaktır.

Antalya organize sanayi bölgesinde faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetime bakış açılarının araştırıldığı bu tezin birinci bölümünde, denetim sürecinin kavramsal çerçevesi ve kavramsal çerçeveyi oluşturan unsurlar incelenmiş sonrasında denetim ve denetçi türlerine değinilmiştir. İkinci bölümde Türkiye'de bağımsız denetim uygulama süreci ele alınmış, bu bölümde özellikle uygulamaya yön veren yasal düzenlemeler incelenmiştir. Araştırmanın son bölümünde ise, Antalya organize sanayi bölgesinde faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetime bakış açılarına yönelik bir araştırma yapılmış ve sonuçları detaylı bir şekilde değerlendirilmiştir. Bu bölümde özellikle araştırmanın amacı, araştırmanın kapsamı yöntemi, analiz verilerine ilişkin bulgular ve önerilere yer verilmiştir.

Araştırmanın son bölümünde ise, bağımsız denetime yönelik işletmelerin bakış açıları ele alınmıştır. Değerlendirme faaliyette olan 47 işletme üzerinde ele alınmıştır. Elde edilen bilgiler SPSS paket programında değerlendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI, DENETİM VE DENETÇİ TÜRLERİ

1.1. DENETİM KAVRAMI

Küreselleşme ile birlikte bilgi teknolojilerinin getirdiği yeni fırsatlar işletmelerin hızla büyümesini sağlarken karmaşık ve riskli sistemi de beraberinde getirmiştir. Dijital çağda finansal tabloların karşılaştırılabilirliği yanında güvenilirliği temel sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. İşletme yöneticileri, ortaklar, devlet, mevcut ve potansiyel yatırımcılar ve kredi kurumları gibi mali tablo kullanıcıları doğru finansal kararlar alabilmek için güvenilir finansal tablolara ihtiyaç duyarlar. Finansal tabloların güvenilirliğini sağlayan temel uygulama ise bağımsız denetimdir.

Dünyada yaşanan işletme krizleri ve muhasebe skandalları bağımsız denetime ve bağımsız denetim şirketlerine olan güveni azaltmıştır. Benzeri muhasebe skandallarını önlemek amacıyla 2002 yılında çıkartılan Sarbanes-Oxley amacı finansal tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin arttırılarak yatırımcıların koruma altına alınmasıdır. Bu gelişmeye bağlı olarak birçok ülkede benzeri düzenlemeler yapılmıştır (Sevim: 2014). Bu bölümde denetim kavramı başlığı altında önce denetim ihtiyacını ortaya çıkaran nedenlere değinilmiş denetimin tanım yapıldıktan sonra muhasebe ve denetim arasındaki ilişki açıklanmıştır.

1.1.1. Denetim İhtiyacını Ortaya Çıkaran Nedenler

Yabancı sermayenin özendirilmesi, çokuluslu şirketlerin Türkiye'de daha fazla yatırım yapmaya başlamaları, uluslararası ticaretin gelişmesi, uluslararası finansman olanakları, Türk taahhüt firmalarının uluslar arası ihalelerde başarı kazanıp yurtdışında hizmet sunmaları gibi etmenler Türkiye'de bir denetim ortamının oluşumuna ve gelişimine neden olmuştur. Denetim yapılmasını gerektiren en önemli unsur, finansal nitelikli bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığının tespit edilmesi ihtiyacıdır. Finansal nitelikli bilgilerinin güvenilirliğine engel olabilecek birçok faktörden söz etmek mümkündür. Bilgilerin güvenilirlik düzeyini arttırmak amacıyla bağımsız bir uzmanın inceleme yapması ve bu konuda görüş belirtmesi önemlidir (Sevim: 2014, Kavut, 2014: 13).

İşletmelerin temel hedefi ellerindeki kıt kaynaklarla servetlerini arttırmak, yatırımcıların temel hedefi ise paralarını en kârlı alanlara yatırmaktır. İşletmelerin ve yatırımcıların yatırım

kararlarını finansal bilgilere dayanarak belirlemeleri, hedeflerine ulaşmaları açısından büyük önem taşır (Cömert vd., 2013: 9).

Bilgi kullanıcıları yatırım kararlarını doğru ve güvenilir şekilde verebilmesi için işletmenin sunduğu finansal tabloların tutarlı, standartlara uygun ve yasal mevzuatlar çerçevesinde düzenlenmiş olması gerekmektedir.

İşletmelerin muhasebe verileri ya da finansal bilgileri çeşitli nedenlerden dolayı güvenilir olmayabilir. İşletmede yapılan finansal işlemlerin karmaşıklığı elde edilen bilgiye güven düzeyini etkileyebilir veya kullanılacak bilginin alınacak kararı etkileyecek olması, bilgilerin doğru ve güvenilir olmasında önemli bir etkiye sahip olabilmektedir. Denetim ihtiyacını doğuran nedenler aşağıdaki başlıklar altında gruplandırılabilir (Kavut, 2014: 13).

- Güvenilir ve doğru bilgi ihtiyacı,
- Çıkar çatışması,
- Muhasebe sistemlerinin karmaşıklığı,
- Diğer nedenler.

Güvenilir ve Doğru Bilgi İhtiyacı; açıklanan bilgilerin yeterince güvenilir olmaması karar alıcıları bazı önlemler almaya zorlamaktadır. Karar alıcıların mali tablolarda açıklanan bilgilerin yeterli derecede güvenilir olup olmadığını araştırması gerekmektedir. Karar olma sürecinde kullanılan bu bilgiler başka kaynaklarda elde edildiğinde ise, kasıtlı ya da kasıtsız olarak yanlış beyan edilme olasılığı vardır. Bilgiyi talep eden ile bilgiyi sunan arasında çıkar çatışması söz konusu olduğunda sunulan bilginin yanıltıcı olma olasılığı daha da yüksektir. (Güredin, 2010: 9, Haftacı, 2011: 124, Selimoğlu, 2013: 9).

Güvenilir ve doğru bilgi ihtiyacını doğuran nedenler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Uygulanmakta olan muhasebe ilkeleri, hesap çerçevesi ve hesap planı kısacası muhasebe uygulayıcılar tarafından iyi kavranmamış olabilir.
- Finansal tablolar, işletme yönetiminin isteklerine hizmet edecek şekilde kasıtlı olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırı bir şekilde düzenlenmiş olabilir.
- Muhasebe verilerinin ve finansal tabloların hazırlanmasında gerekli özen ve dikkat gösterilmemiş olabilir.
- Muhasebe verilerinden hareketle finansal tabloları düzenleyenler mesleki bilgi ve deneyimden yoksun olabilirler.

- Kimi yolsuzluklar gizlenmek amacı ile kasıtlı olarak finansal tablolar gerçeğe aykırı olarak düzenlenmiş olabilir.
- Vergi kaçırmak amacıyla finansal tablolar yanlış düzenlenmiş olabilir.

Çıkar Çatışması; işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal bilgiler şirket yönetiminin çıkarları doğrultusunda yanıltıcı beyan içerebilir. Yanıltıcı beyan çıkar gruplarının yanlış karar vermesine yol açabilir. Örneğin; şirket yönetimi sahip olduğu hisse senetlerinin bir kısmını satmak istediğinde, şirketin mali durumunu ve karlılık durumunu, mali tablolarda gerçek durumundan daha iyi göstermek suretiyle borsada şirketin hisse senedi fiyatının gerçek değerinin üstüne çıkmasını sağlayabilir (Haftacı, 2011: 124, Kepekçi, 2004: 11).

Çıkar çatışması mali tabloların kullanıcıları arasında da olabilir. Örneğin, hisse senedi sahipleri kar payı dağıtımını beklerken, şirkete kredi veren bankalar kar payı dağıtılmamasını isteyebilir. Kullanıcılar arasındaki çıkar çatışması nedeniyle, açıklanan muhasebe bilgilerinin doğruluğuna ilişkin kuşkuvarı gidermek amacıyla şirket yönetimiyle çıkar ilişkisi içinde olmayan ve görüş bildirmede her kullanıcı grubunun ihtiyaçlarını eşit olarak gözönünde bulunduran, bağımsız ve uzman bir kişi tarafından mali tablolardaki bilgilerin güvenilirliğine ilişkin görüş bildirilmesi gerekir (Kepekçi, 2004: 11).

Muhasebe ve Sistemlerinin Karmaşıklığı; muhasebe süreci ve mali tabloların hazırlanması, işletmeler büyüdükçe ve teknoloji ilerledikçe daha karmaşık hale gelmekte ve mali tablolarda yanlışlık olma olasılığı artmaktadır. Bu durumda bilgi kullanıcılarından, mali tabloların kalitesini değerlemeleri, muhasebe ilkelerine ve yasalara uygunluk derecesini ölçmeleri beklenemez. Bu bakımdan, bilgi kullanıcıları, mali tabloların kalitesi hakkında görüş bildiren bağımsız ve muhasebe mesleğinde uzman denetçiye güveneceklerdir (Kepekçi, 2004: 11).

Diğer nedenler; yukarıda sıralanan unsurların dışında da denetimi gerekli kılan bir takım unsurlar söz konusudur. Her bir kullanıcının güvenilir bilgiye kendisinin doğrudan erişebilmesindeki zorluklar da denetim mekanizmasının kurulmasını gerekli kılmaktadır. Çünkü farklı özellikler taşıyan bilgi kullanıcılarının denetim yapma yetisine sahip olması, denetim yapma yetisine sahip olsalar bile, zaman ve maliyet yönünden böyle bir çalışmanın rasyonel olması söz konusu değildir. Bu nedenle bağımsız denetim mekanizmasının oluşumu kaçınılmaz olarak ortaya çıkmaktadır (Kavut, 2014: 16).

1.1.2. Denetim Tanımı ve Amacı

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve kanıtlarını değerleyen sistematik bir süreçtir (Güredin, 2010: 11-12, Kaval, 2008:3).

Denetim tanımının unsurlarını ve özelliklerini şöyle sıralayabiliriz:

- a) **"Denetim ile ilgili tüm tanımlamalarda denetimin bir süreç olduğunu belirlemektedir"** denetimin dinamik bir süreç olduğunu ortaya koymaktadır. Denetim sürecinde denetim faaliyeti için gerekli olan kanıt ve bilgilerin sağlanması, bunların işlenmesi ve değerlendirilmesi, değerlendirme sonuçlarına göre bir denetim görüşüne ulaşılması ve bu görüşün denetim raporu ile ilgili yerlere iletilmesi evrelerinden oluşmaktadır.
- b) **"İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddialar"** işletmenin, iktisadi faaliyetleri ile ilgili olarak hazırladığı çeşitli raporlar ve beyanlar, işletme açısından bir iddia niteliğindedir. Söz konusu raporlar ve beyanlar işletme tarafından hazırlanır ve bilgi kullanıcılarına sunulur. Denetim bu iddiaların doğruluğunu ve güvenilirliğinin araştırır.
- c) **"Önceden saptanmış ölçütler"** denetçi, işletmenin iddiası niteliğindeki finansal tabloların önceden saptanmış ölçütlerle karşılaştırılarak, bu ölçüde göre doğruluk ve güvenilirliğine karar verir. Bu ölçütler, yasama organlarınca konmuş kurallar, yönetim tarafından saptanmış başarı ölçütleri, bütçeler finansal muhasebe standartlarını düzenleyen organlar tarafından oluşturulmuş genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olabilir.
- d) **"Uygunluk derecesi"** yönetim tarafından iddia edilen rapor ve beyanların ölçütlere ne derece uyum içinde olduğu belirlenir.
- e) **"Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme"** denetçi işletmenin iddialarının doğruluğunu araştırmak için işletme ve işletmeyle ilgili kişi ve kuruluşlardan tarafsız olarak yeterli ve uygun nitelikte kanıt toplamak zorundadır.
- f) **"İlgi duyanlar"** işletme ile ilgisi bulunan çıkar grupları ve kamuoyu denetçinin bulgularını ve yargısını kullanan ilgili taraflar olmaktadır.
- g) **"Sonuçların bildirme"** denetçi işletme yönetimin iddia ve bildirimlerin geçerliliğini ve güvenilirliğini inceleyerek bunları onaylar ya da reddeder. İnceleme ile ilgili bulguların ve denetçi görüş ve yargısının açıklanması yazılı bir rapor ile olur. Denetçi bu raporda yaptığı incelemenin sonucuna göre denetlenen işletmenin yönetimi tarafından iddia edilen finansal tabloların, işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, yasa ve yönetmeliklere uygunluğu hususundaki görüşünü açıklar. Denetim raporu hiçbir zaman yüzde yüz güvence vermez.

1.1.3. Muhasebe ve Denetim İlişkisi

Muhasebe metodolojisi bir ekonomik birime (işletmeye) etki yapan olayların ve işlemlerin saptanmasını esas alır. Bu saptama yapıldıktan sonra söz konusu kıymet hareketleri ölçülerek muhasebe kayıtlarına aktarılır (kayıtlanır), sınıflandırılır ve özetlenir.

Bu sürecin sonunda muhasebe raporları düzenlenerek ilgililere dağıtılır. Muhasebenin amacı geçerli bilgileri karar alıcılara yarayacak bir biçimde düzenleyerek sunmaktır. Bu açıdan muhasebe yaratıcı niteliği olan bir süreçtir. Bilginin doğru ve güvenilir olarak üretilip raporlanabilmesi için, başta genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olmak üzere, yönetimce belirlenmiş politika ve kuralların uygulanmasını gerektiren iç kontrol sisteminin işletmede kurulmuş olması gerekir (Güredin, 2010: 23-24, Selimoğlu vd., 2011: 3).

Finansal tabloları denetlemenin metodolojisi, muhasebe sürecini gözden geçirerek kritik bir gözle incelemek ve finansal tabloları dürüstlüğü hakkında bir yargıya ulaşmaktır. Bu amaçla denetçi çeşitli teknikleri kullanarak kanıt toplar ve bunları değerlendirir. Denetim, muhasebe sürecinde hazırlanmış finansal tablolar hakkında bildirilen bir görüş ile sona erer. Görüldüğü gibi burada yeni bir bilgi yaratmamakta, ancak muhasebe raporlarının değeri arttırılmaktadır. Denilebilir ki; muhasebe bir yazı yazma faaliyeti iken, denetim editörlük faaliyetini yansıtmaktadır (Güredin, 2010: 24).

1.1.4. Denetimin Yararları

Denetim toplumdaki çeşitli çıkar gruplarına yarar sağlamakla birlikte ekonomik yaşamı düzenlemektedir. (KGK Ders Notları 2013, Çelik, 2005: 58, Güredin, 2010: 25-26).

Denetimin yararları 3 başlık altında oluşturulmuştur. Bunlar,

- a) Denetlenen işletmeye sağlanan yararlar,
- b) İş hayatının diğer üyelerine sağlanan yararlar,
- c) Kamu kuruluşları açısından sağlanan yararlar,

a) Denetlenen işletmeye sağlanan yararlar

- Yönetime doğru bilgi akışı sağlar.
- Yönetime finansal tablolarla ilgili olarak tahmin ve analiz yapmasında, geleceğe ait sağlıklı kararlar almasında yardımcı olur.
- Finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığı gösterir.
- İşletme yönetimi ve çalışanlarının hile yapmasının önlenmesine yardımcı olur.
- Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar ile işletmenin düşük maliyetli finansman bulması kolaylaşır.
- Bağımsız denetimden geçen bir şirkette tüm ortakların hakları daha iyi korunmuş olur.

b) İş hayatının diğer üyelerine sağlanan yararlar

Ortaklar, alacaklılar ve rakiplerin dışında bağımsız denetimden yararlanan diğer bir kesim de potansiyel yatırımcılardır. Potansiyel yatırımcılar, alacakları yatırım kararlarından, işletmenin mali durumuyla ilgili bilgileri kullanacaklarından, bu bilgilerin güvenilir olup olmadıklarıyla yakından ilgilidirler. Dolayısıyla, bu kimselere yatırım yapacakları işletmeye ilişkin bir güvence verilmelidir. Bu güvence ise ancak denetlenen işletmenin hesaplarının tarafsız ve bu konuda sorumluluğu olan bağımsız denetçilere onaylanması ile verilebilir.

c) Kamu Kuruluşları açısından sağlanan yararlar

- Denetlenmiş finansal tablolara dayanılarak hazırlanmış vergi beyannamelerine ve mali raporlara olan güvenin artmasına yardımcı olur.
- Kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlara ait finansal tabloların bağımsız denetçilerce denetlenmiş olmaları halinde, resmi kuruluşların bu kurumlarda yapacakları denetimin kapsamı daraltılır, özel ve ayrıntılı denetim faaliyetlerine girişilmesine gerek kalmaz.
- Denetlenmiş finansal tablolar borçluluk ve iflas hallerinde, vekâlet ve ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesinde adli mercilere bağımsız ve güvenilir bilgi sağlar.

1.2. DENETİM TÜRLERİ

1.2.1. Konu ve Amacına Göre Denetim Türleri

Konu ve amacına göre denetim türlerini bağımsız denetim uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olarak üç başlık altında toplanabilir. Bu denetim türleri aşağıda kısaca açıklanmıştır.

1.2.1.1. Bağımsız Denetim (Finansal Tablolar Denetimi)

KGK bağımsız denetim yönetmeliğine göre; "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", ifade eder (660 s.KHK m. 4/b).

Bu denetimde ilk aranan ilke bağımsızlıktır. Yapılan faaliyetlerin dürüst ve tarafsız biçimde yürütülmesi, bunun yanısıra, denetçilerin bağımsızlıklarını ortadan kaldıracak özel durumların da bulunmaması gerekir. Bağımsız denetim, büyük bir sorumluluğu gerektirir ve bu işi yapan

kuruluş veya denetçilerde, bağımsızlığın zedelendiğine dair kuşku oluşması bile, bağımsızlığın ortadan kalkması olarak kabul edilir (Tanör, 2000:248-249). Diğer bir önemli unsur da denetim standartlarına uyumdur.

Küreselleşen iş ve sermaye piyasaları tüm dünyada ortak kullanılan ve tam benzerlik gösteren denetim standartlarını geliştirme konusunda güçlü bir eğilim içindedirler. Bu çerçevede denetçi çeşitli otoriteler tarafından yayınlanmış olan denetim ilkeleri ve standartlarına uymak zorundadır (Deloitte, 2014).

1.2.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, bir işletmenin mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin, işletme içinde veya dışında saptanmış olan ölçütlere (ana sözleşme, işletme politikaları, mevzuatlar vb.) uygun olup olmadığının saptanması işlemine denir. Bu denetim türünde önceden belirlenmiş kriterler ise; devletin koyduğu yasalar, yönetmelik, tüzükler olabileceği gibi bir işletmenin üst yönetiminin belirlediği politikalar, yöntemler veya kurallar olabilir. Önceden belirlenmiş kriterler, yönetimin belirlediği politikalar veya kurallar ise, bu denetim türünde denetçi işletme yönetiminin koyduğu politikalara ve kurallara çalışanların uygun hareket edip etmediğini test eder (Erkan, 2012: 133, Yılancı, 2013: 3).

Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, fakat işletme içindeki yetkili kişilere raporlanır. Bu kişiler genellikle işletmedeki tepe yöneticileridir. Önerilen yönergelere, politikalara ve yasal mevzuatlara uygunluk tepe yöneticilerini ilgilendiren konulardır. Bu nedenle uygunluk denetiminde taraf işletme yönetimidir. Bu denetim türünün sonuçları işletme içine raporlandığından, uygunluk denetimleri büyük ölçüde işletme içindeki denetçiler tarafından yürütülür. Gereklik halinde bağımsız denetçiye başvurulur (Güredin, 2010: 17). Uygunluk denetiminin diğer bir adı vergi denetimidir.

Vergi denetimi, denetim elemanları tarafından denetim amacına uygun olarak, vergi ödevlisinin iş ve eylemlerinin vergi hukuku kurallarına uygun olup olmadığının araştırılması ve tespiti işlemidir. Vergi denetimi yükümlülerin ülkede geçerli olan mali mevzuata uygun olarak beyanda bulunmalarını, bulunmayanların kanunlar çerçevesinde cezalandırılmasını sağlamak suretiyle, sayısal çokluk nedeniyle incelenemeyen yükümlüler üzerinde de caydırıcı bir etki yaparak onların yasalara uymasını sağlamayı amaçlar. Örneğin; Vergi İdaresi'nde yer alan yetkililer işletmelerde vergi incelemesi yaparlar. Bunlar işletmenin tüm hesapları yerine vergi matrahını ilgilendirenleri alarak incelerler (Bayraklı vd., 2013: 103, Hesap Uzmanları Derneği: 485).

1.2.1.3. Faaliyet Denetimi

Rekabetin giderek arttığı günümüzde işletmelerin ve bu işletmelerin üretmiş olduğu bilgileri kullanan kişilerin sağlıklı kararlar alabilmesi her şeyden önce denetim olgusuna verilen önemle yakından ilişkilidir. Denetimi sadece mali tabloların denetimi olarak görmek çok yanlıştır.

Faaliyet denetiminin temel amacı işletmenin genelinin veya bölümlerinin faaliyetlerinin mevcut etkinlik ve verimlilik düzeylerinin saptanması suretiyle yönetimi bilgilendirme ve söz konusu faaliyetlerin etkinlik ve verimliliklerinin nasıl arttırılacağı konusunda önerilerde bulunarak yönetimi doğru kararlara yönlendirmedir (Kiracı: 2014, Can ve Uyar, 2010: 5).

Faaliyet denetimi (operational audit) bir örgütün faaliyetlerinin verimliliği ve etkinliğini değerlemek amacıyla bu faaliyetlerle ilişkili usul ve yöntemlerin uygulanışının gözden geçirilmesini kapsar. Faaliyet denetiminin iç denetçiler tarafından yapılması daha rasyoneldir. Çünkü iç denetçi işletmeyi bağımsız denetçiye göre daha iyi tanır. İşletmenin özellikleri ve faaliyetlerinin nasıl yürütüldüğü konularında daha bilgilidir. Bu özellikten dolayı iç denetçinin bağımsız denetçiye göre faaliyet denetimi yapması daha kolay ve daha etkindir (Kepekçi, 2004: 3, Kiracı: 2014).

Faaliyet denetimi büyük ölçüde öznelidir. Faaliyetlerin etkinliğinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi işletmeden işletmeye hatta işletme içerisindeki departmanlar arasında farklılıklar göstermektedir. Dolayısıyla faaliyet denetçisi mevcut başarısının ölçülüp raporlanmasından daha çok, bu başarının daha da iyileştirilmesine yönelik önerilerini belirtir. Bundan dolayıdır ki faaliyet denetimi, pür denetim faaliyetinden farklı olarak bir yönetsel danışmanlık şeklinde nitelendirilmektedir (Can ve Uyar, 2010: 5, Güredin, 2010: 19).

Tablo 1.1. Finansal Tablo Denetimi, Uygunluk Denetimi, Faaliyet Denetimi Karşılaştırması

	Finansal Tablo Denetimi	Uygunluk Denetimi	Faaliyet Denetimi
Denetimin Konusu	Finansal Tablolar	Bireylerin yaptığı işlem ve faaliyetler	Örgütün veya bir birimin faaliyet sonuçları
Kriter	Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavram ve İlkeleri	Yetkili otoritelerin koyduğu yasa, kural veya politikalar	Etkinliği veya verimliliği ölçmek için önceden belirlenmiş performans göstergeleri
Sonuçların İletilmesi	Muhasebe bilgilerini kullanan tarafların tümü	Üst Yönetim	Bir üst yönetim veya değerlendirme yapan birimin kendi yöneticileri

(Kaynak: Yılcı, 2012:6).

1.2.2. Niteliklerine Göre Bağımsız Denetim Türleri

Niteliklerine göre bağımsız denetim türleri, sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetim olmak üzere üçe ayrılır. Bu denetim türleri aşağıda kısaca açıklanmıştır.

1.2.2.1. Sürekli Denetim

Bağımsız denetime tabi şirketlerin veya isteğe bağlı olarak denetim yaptıran diğer işletmelerin yılsonu mali tablolarının genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun şekilde denetlenmesidir. Sürekli denetimin özelliği tam denetim olması, mali yıl sona ermeden denetim sözleşmesinin yapılmış olması nedeniyle denetçinin yeterli kanıt toplayabilmesi veya bağımsız denetim standartlarının tamamının uygulanabilmesi için ve denetim alanında herhangi bir sınırlamanın olmamasıdır.

Sürekli denetim çalışmasında denetçi, mali tabloları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun düzenlendiği konusunda bir kanaate ulaşabilmek için denetimi planlar, planını uygulamaya koyarak yeterli denetim kanıtı toplar, nezaretindeki diğer meslek mensuplarını gözler ve sonuçta bir denetim görüşüne ulaşır. Denetçi görüş verdiği denetim raporunun değişikliğe uğrama olasılığı düşük olmakla birlikte güvenilirlik düzeyi oldukça yüksektir.

1.2.2.2. Sınırlı Denetim

Bu denetimin amacı, ara dönem finansal tablolarının finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarının öncelikle bilgi toplama (soruşturma) ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak tespit edilmesi ve incelemenin "finansal tablolara ilgili önemli yanlışlıkların bulunmadığı" şeklinde bir sonuca bağlanarak raporlanmasıdır (Kaval, 2008: 14).

1.2.2.3. Özel Denetim

Özel denetim, sermaye piyasası araçlarının halka arzı için kurul başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan ortaklıklar ile aynı durumdaki sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş mali tabloların denetlenmesidir. Özel bağımsız denetimde, bağımsız denetime tabi tutulacak finansal tabloların bağımsız denetim çalışmasının başladığı ay sonu veya daha sonraki bir tarih itibarıyla hazırlanmış olması zorunludur. Özel bağımsız denetim çalışmasının, bağımsız denetim sözleşmesinin imzalandığı tarihte başladığı kabul edilir (Denetim İlke ve Esasları: 511, SPK, Seri IX, No:22).

1.2.3. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçinin statüsüne göre denetim türleri bağımsız denetim, iç denetim, kamu denetimi olmak üzere üçe ayrılır. Bu denetim türleri aşağıda kısaca açıklanmıştır.

1.2.3.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetçi tarafından yapılan denetim bağımsız denetimdir. Bu denetim türü konu ve amacına göre denetim türleri arasında anlatıldığından bu kısımda tekrar değinilmemiştir.

1.2.3.2. İç Denetim

İç denetim, profesyonel standartları bulunan, en iyi uygulamaların gerçekleştirildiği ve yaygınlaştırıldığı, iç denetçinin mesleki becerilerini kaybetmeden iç denetim uygulamalarının standartlaştırıldığı, sistemli ve disiplinli bir yaklaşımdır. İç Denetçiler Enstitüsü'nün tanımına göre; "iç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur" (Pehlivanlı, 2010: 9, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2008).

İç denetimde temel amaç; denetlenen birimlerde hata avcılığı yapmak ve sorumluları cezalandırmak olmadığından; organizasyonun daha işlevsel olması, verilen hizmetin kalitesinin artırılması yönünde örgütle bütünleşen bir iç denetçi ve ortak gaye için faaliyet gösteren bir iç denetim kültürü ortaya çıkar. Yönetime rakip olmayan, kol kola omuz omuza yürüyen ve de kendini yönetimin üstünde görmeyen bir denetim felsefesi kesinlikle yapıcıdır ve bunun doğal sonucu kuruma değer katmasıdır (Tufan vd: 2014).

İç denetim bulunduğu şirketin kurumsal yönetim süreçlerinin objektif bir şekilde değerlendirilmesini sağlar ve kurumsal yönetim ilkelerine uyumun gerçekleşmesine yardımcı olur. Kurumsal yönetimin ifade edilen amaca ulaşılabilmesi ancak kurumun finansal durumuna ilişkin bilgileri tam ve doğru bir şekilde ve zamanında açıklanması ile mümkün olmaktadır. Bunun da gerçekleştirilebilmesi kurum içi; denetim komitesi ve iç denetim biriminin, kurum dışı ise; bağımsız denetim fonksiyonlarının etkin çalışması ile mümkündür (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2010: 41, Pehlivanlı, 2010: 101).

İç Denetim- Bağımsız Denetim Arasındaki İlişki

- İç denetimin rolü yönetim tarafından belirlenir. İç denetimin amaçları finansal tablolara ilişkin bağımsız denetim raporu vermek üzere tayin edilmiş olan bağımsız denetçinin amaçlarından farklıdır.

- İç denetimin amaçları yönetimin isteklerine göre değişir. Bağımsız denetçinin öncelikli ilgilendiği konular ise, finansal tabloların önemli yanlış beyanlar içerip içermediğidir.
- Buna rağmen her ikisinin de benzer amaçları bulunmaktadır ve bundan dolayı iç denetimin bazı yönleri, bağımsız yöntem ve tekniklerinin içeriği, zamanlaması ve kapsamını belirlemede yararlı olabilir.
- İç denetim, denetlenen işletmenin bir parçasıdır. Bağımsız denetçi şayet iç denetimin özerkliğine ve amaçlarına bakmaksızın finansal tablolar hakkında bir denetim görüşü bildirir ise, gerekli olan bağımsızlık derecesine ulaşamayabilir. Bağımsız denetçi, denetim görüşünden tek başına sorumludur ve iç denetim çalışmalarından yararlanmak suretiyle bu sorumluluğunu hiçbir şekilde azaltamaz. Finansal tabloların denetlenmesine ilişkin tüm kararlar bağımsız denetçiye aittir (Doğmuş: 2014).

1.2.3.3. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, kamu düzeninin sağlanması ve kamu haklarının korunması amacıyla kamusal kuruluşların kendi denetim elemanların, kurum ve kuruluşlarda yaptırmış oldukları denetimlerdir. Kamu denetimini, kamunun yürütme organına bağlı çeşitli birimlerinin yasal yetkileri çerçevesinde yaptıkları denetim olarak da ifade edebiliriz. Kamu denetimi; amaçlarına, kapsamına ve denetimi yapan birimlere göre sınıflandırılabilir. Bu denetim kurumları; Devlet Denetleme Kurumu, Sayıştay, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu ve Maliye Bakanlığıdır (Erkan, 2013: 137).

1.3. DENETÇİ TÜRLERİ

1.3.1. Bağımsız Denetçi

KGK bağımsız denetim yönetmeliğine göre; bağımsız denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1.6.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişilerdir (660 s.KHK m.4/a). Bağımsız denetçi, anlaşmalı olduğu işletmelere profesyonel denetim hizmeti sunan kişiler ya da bir denetim şirketinde görevli olan denetim elemanlarıdır. Denetçi tüm bu işlemleri gerektiği gibi yerine getirebilmek için bağımsız olmalı, hazırlanmış olan mali tabloları ve kayıtları yapılan denetim organizasyonu çerçevesinde kontrol ederek bunların uygun ve gerçeği yansıttığını net bir şekilde tespit etmelidir (Erkan, 2012: 150, Güredin, 2010: 19).

Bağımsız denetçinin sorumluluklarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Bozkurt, Kepekçi diğerleri: 2012):

- Mali tabloların denetiminde, bağımsız denetçilerden beklenen, işletmenin mali tablolarında yer alan bilgilerin temelde, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesi hakkında bir görüş belirtmektedir. Bu açıdan bakıldığında, işletmelerde olabilecek hata ve hilelerin önlenmesi, mali tabloların doğru ve dürüst bir biçimde düzenlenmesi yönetimin sorumluluğundadır.
- Bağımsız denetçilerden denetlenen dönemde oluşan tüm muhasebe hareketlerini %100 incelemeleri beklenemez. Denetçi, kendisinin belirleyeceği bir sayıda ve önemlilikte belge ve kayıtları inceleyerek genel bir görüşe ulaşır.
- Denetçinin işletme politikaları ve bunların değerlendirmesi ile ilgili bir sorumluluğu yoktur. İşletmenin sonradan içine düşebileceği olumsuz durumlar denetçiyi bağlamaz.
- Bağımsız denetçi, müşterisinin mali tablolarındaki bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak elde edilmiş olup olmadığına ilişkin görüşünü denetim raporunda açıklar.
- Bağımsız denetim raporunda bağımsız denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun bir şekilde yapıldığı hususu yer alır. Bu standartlar uyarınca bağımsız denetçinin etik kurallara uyduğu, bağımsız denetim çalışmasını yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde etmek üzere planlayarak gerçekleştirdiği, bu çerçevede finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediği hususlarına da bağımsız denetim raporunda yer verilir.
- Denetçi, denetim prosedürlerini planlamada, yürütmede ve sonuçlarını değerlendirmede mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermeli ve mali tablolardaki önemli yanlışlıkları makul süre ve maliyet sınırları içinde bulacak şekilde denetimi planlamalıdır.

1.3.2. İç Denetçi

İç denetçi, iç kontrol sisteminin yeterliliğini gözden geçirerek, örgütün amaçlarına ve hedeflerine ekonomik ve verimli bir şekilde ulaşım ulaşımayacağı konusunda iç kontrol sisteminin yeterli güveni verip vermediğini belirler. İç denetçi aynı anda hem bütünü hem ayrıntıyı gören, alternatif çözümler üreten sonuç odaklı asıl işi denetim olan profesyonel meslek gruplarıdır. Etkin bir kurumsal yönetim yapısının tesisi için temel yapı taşları olan iç denetçileri, yönetim kurulu, üst düzey yönetimi ile bağımsız denetim firmaları, sorumlu, hesap verebilir ve ahenkli olarak çalışmalı, şirketler için gereken saydamlığı sağlamalıdır.

Her şirket bünyesinde daimi bir iç denetim işlevine sahip olmalı, risk yönetimini, iç kontrolleri ve kurumsal yönetimi gerçekçi bir biçimde değerlendirecek esas ve usulleri tesis etmiş olmalıdır (Kepekçi, 2004: 5, İç Denetim Enstitüsü, 7-62). İç denetçinin görevleri aşağıdaki şekilde sayılmaktadır (Okur, 2014:577):

- Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimini yapmak.
- İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek.
- Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.
- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir durum rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

1.3.3. Kamu Denetçisi

Kamu denetçileri kamusal örgütlere bağlı olarak çalışan denetçilerdir. Çeşitli devlet kurumları içinde kurulup örgütlendirilmiş olan bu denetim birimleri kamu ve özel işletmelerin yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesini izler ve denetler (Güredin, 2010: 21, Berçin, 2011: 15).

Kamu denetçilerinin bağlı buldukları kurumların bazıları aşağıda sıralanmıştır:

- Devlet Denetleme Kurulu,
- Sayıştay,
- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu,
- Maliye Bakanlığı'na bağlı, Maliye Müfettişleri ve Hesap Uzmanları Kurulu,

- Hazine Müsteşarlığı Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu,
- Sermaye Piyasası Denetleme Kurulu,
- Ticaret Bakanlığı Teftiş Kurulu,
- SSK Teftiş Kurulu

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM VE UYGULAMA SÜRECİ

2.1. TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM

2.1.1. Türk Ticaret Kanunu Açısından Bağımsız Denetim

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu Prof. Dr. Hirsch tarafından hazırlanarak 29.6.1956 tarihinde kabul edilmiş ve 1.1.1957 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun, zamanın en iyi Kanunlarından olmakla ve günümüze kadar yaklaşık 54 yıldır Türk ticari hayatını düzenleyen temel Kanunlardan biri olmakla beraber, gelişen teknoloji ve değişen ticari koşullar nedeniyle günümüz ihtiyaçlarına yeterince cevap verememeye başlamıştır. İlaveten Avrupa Birliği süreci içerisinde uyum ihtiyacının da gündeme gelmesiyle, yeni bir Kanun hazırlanması zarureti ortaya çıkmıştır (Tobb, 2011). Türkiye'nin 3 Ekim 2005 tarihinden itibaren Avrupa Birliği'ne (AB) tam üyelik için müzakerelere başlanmış olması, başta temel kanunlar olmak üzere tüm mevzuatın AB müktesebatı ile uyumlu hale getirilmesini zorunlu kılmıştır. Bunun üzerine Adalet Bakanlığı tarafından 1999 yılı sonunda kurulan "Ticaret Kanunu Komisyonu" tarafından çalışmalara başlanmış ve 2007 yılında büyük ölçüde İsviçre ve Alman Bilanço Hukuku'nu kaynak alan yeni bir TTK tasarısı hazırlanmıştır. Tamamı itibarı ile 01.07.2012' de yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanunu bazı hükümleri 01.07.2012 tarihinde yasalaşan kanun, muhasebe standartları ve bağımsız denetimle ilgili hükümleri 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Güvemli ve Özbirecikli 2014).

Şirketlerin Yeni Türk Ticaret Kanunu'na ("Yeni TTK") uyum sürecinde en önemli iki konu kuşkusuz Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına ("UFRS") göre finansal raporlama yapma yükümlülüğü ve UFRS ile uyumlu olarak hazırlanan finansal tabloların bağımsız denetimidir. Söz konusu iki yükümlülük 6335 Sayılı Yeni TTK'nın çeşitli maddelerini değiştiren Kanun ile kolaylaştırılmıştır ve şirketlerin büyüklüklerine göre muhasebe prensipleri ve bağımsız denetimin esaslarını belirleme yetkisi sırasıyla Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ("KGK") ve Bakanlar Kurulu'na verilmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunu, şirketler hukukumuzda köklü değişiklikler öngörmektedir.

Bu değişikliklerin başında ise, yarım asrı aşkın bir süredir uygulanan şirket denetimi anlayışının terk edilmesi ve denetimin bağımsız denetçiler eliyle yapılması gelmektedir. Bu yenilik, ticaret şirketlerini olduğu kadar, bağımsız denetçi olmaları öngörülen yeminli mali müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavirleri de yakından ilgilendirmektedir (Soner, 2013: 15). Yapılan en büyük değişiklik denetçinin şirket organı olmaktan çıkarılarak, denetim görevinin tamamen şirket dışından, bağımsız ve ayrı bir meslek çatısı altında örgütlenmiş olan profesyonellere verilmesidir. Bu durumun en önemli sonucu olarak şirketlerin mali yapıları

şeffaflaşacak ve gerek piyasalar gerekse de kamuoyu nezdinde güven tesis edilmiş olacaktır (Ernst&Young: 2014).

2.1.1.1. Türk Ticaret Kanununa Göre Denetim Kavramı ve Türleri

2.1.1.1.1. İşlem Denetimi

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ilk halinde, bağımsız denetim zorunluluğu yanında şirket kuruluşu, sermaye artırımı, sermaye azaltımı, birleşme, bölünme, tür değiştirme, menkul kıymet ihracı gibi işlemlerin işlem denetimine tabi tutulması zorunluluğu getirilmiştir. Kanuna göre bağımsız denetleme kuruluşları, yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirler işlem denetçisi olabiliyordu. Bağımsız denetleme kuruluşları, ölçeklerine bakılmaksızın, bütün sermaye şirketlerinin (anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler) işlem denetimlerini gerçekleştirebilecekti. Orta ve küçük ölçekli sermaye şirketleri ise, bir ya da birden fazla yeminli mali müşaviri veya serbest muhasebeci mali müşaviri işlem denetçisi olarak seçebilecekti (Soner, 2013: 175-176).

TTK'nın ilk halinde işlem denetimine tabi konular ise şu şekilde belirlenmiştir:

- Birleşme sözleşmesinin ve birleşme raporunun denetlenmesi (TTK, m.148, m.157),
- Tasfiye halindeki bir şirketin birleşmeye katılmasının denetlenmesi (TTK, m.138),
- Sermayenin kaybı veya borca batıklık halinde birleşmeye katılmanın denetlenmesi (TTK, m.139),
- Bölünme sözleşmesinin ve bölünme planının denetlenmesi (TTK, m.170, m.148),
- Tür değiştirme planının ve tür değiştirme raporunun denetlenmesi (TTK, m.187),
- Komandit şirketlerin finansal tablolarının denetlenmesi (TTK, m.310),
- Anonim ve limited şirketlerin kuruluş işlemlerinin denetlenmesi (TTK, m.351, m.586),
- Sermaye artırımının denetlenmesi (TTK, m.451),
- Menkul kıymet ihracının denetlenmesi (TTK, m.505),
- İç kaynaklardan yapılan sermaye artırımının denetlenmesi (TTK, m.462),
- Şarta bağlı sermaye artırımının denetlenmesi (TTK, m.469),
- Esas sermayenin azaltılmasının denetlenmesi (TTK, m.592, m.473),

- Limited şirketlerde ek ödemelerin iadesinin denetlenmesi (TTK, m.605),
- Limited şirketlerde ayrılma akçesinin denetlenmesi (TTK, m.642),

İşlem denetimi ve işlem denetçisi, şirketlere ilave maliyet getireceği gerekçesiyle, 26.6.2012 tarihli ve 6335 sayılı Kanun kaldırıldı.

2.1.1.1.2. Özel Denetim

Her pay sahibi, pay sahipliği haklarının kullanılabilmesi için gerekli olduğu takdirde ve bilgi alma veya inceleme hakkı daha önce kullanılmışsa, belirli olayların özel bir denetimle açıklığa kavuşturulmasını, gündemde yer almasa bile genel kuruldan isteyebilir. Genel kurul istemi onaylarsa, şirket veya her bir pay sahibi otuz gün içinde, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden bir özel denetçi atanmasını isteyebilir (TTK, m.438). Denetçi veya risk komitesi, aşağıdaki hallerde mahkemece özel denetçi atanmasını isteyebilir (KPMG, 2014):

- Topluluk şirketleriyle ilişkilerde hileli bir işlem tespit edilmesi,
- Topluluk şirketleriyle ilişkilerle ilgili sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazılması,
- Yönetim kurulunun, şirketin topluluk tarafından kayba uğratıldığını ve denkleştirme yapılmadığını açıklaması.

2.1.2.2. Bağımsız Denetçilere İlişkin Hususlar

Denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1.6.1989 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 şirketleri olabilir (TTK, m.400). Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre seçilmiş bulunan denetçiler işletme hesapları, mali tablo ve raporlar üzerinde, bağımsız denetleme için öngörülen ilke, esas ve standartlara göre inceleme yapar.

Denetim, şirketin varlığını ve geleceğini tehdit eden yakın tehlikeleri teşhis sisteminin şirkette bulunup bulunmadıklarını ve gerekli önlemlerin alınıp alınmadığının da kapsar. Denetçinin bağımsızlığı konusunda çok titiz olan kanun, denetçi ile denetlenecek olan şirket arasında her türlü ilişkiyi denetçiliğe ve etiğe aykırı görmektedir. Denetlemenin, mesleğin gereklerine ve etiğine uygun olarak ve gelecekteki risklerin tespitini de kapsayacak şekilde yapılması gerekir (Tanör, 246, Ernst&Young: 2014).

TTK'ya göre üç sınıf denetçi yetkilendirilmiştir. Bunlar (TTK, m.400/f.1);

- Bağımsız denetim kuruluşu,
- Yeminli mali müşavir,
- Serbest muhasebeci mali müşavirdir.

TTK'nın 400'üncü maddesinin birinci fıkrasına göre, aşağıdaki hâllerden birinin varlığında, yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir, bağımsız denetleme kuruluşu ve bunun ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz şeklinde belirtilmiştir. Bunlar;

- a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,
- b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa,
- c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısımsıysa,
- d) Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde 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 tabloları düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,
- f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,
- g) (a) ilâ (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,

- h)** Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa, şirkette denetçi görevini üstlenemeyecek ve denetim elemanı olarak denetim görevinde denetçi olarak görev yapamayacaktır (TTK, m.400).

2.1.2.3. Bağımsız Denetçinin Seçilmesi, Görevden Alınması, Sözleşmenin Fesh Edilmesi

Denetçi, şirket genel kurulunca; topluluk denetçisi, ana şirketin genel kurulunca seçilir. Denetçinin, her faaliyet dönemi ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan eder. İlk denetçi seçimi 31.03.2013 tarihine kadar denetçilerini seçmek zorundadır. Faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilememişse, denetçi, yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, Şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine başvurarak denetçi atanması talebinde bulunacaklardır. Denetçi, denetleme görevinden ancak mahkeme kararıyla alınabilecektir. Görevden alma davası, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesine açılacaktır (TTK, m.399).

Görevden Alma davası;

- a)** Yönetim kurulunca veya
- b)** sermayenin yüzde onunu, halka açık şirketlerde ise esas veya çıkartılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerince açılabilir.

Mahkeme ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyerek, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi, özellikle de onun tarafı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı halinde denetçiyi görevden alacak veya başka bir denetçiyi bu görev için atayacaktır. Denetçinin bağımsızlığı ve yürüteceği denetim görevinin objektifliği noktasında yerinde bir düzenleme olduğu düşünülmeyle birlikte, genel kurulun bu konudaki azil yetkisini tamamen devre dışı bırakılmasının, uygulamada birtakım uyuşmazlıklara sebebiyet vereceği kanısındayız. Denetçi, denetleme sözleşmesini sadece haklı bir sebebin varlığında veya görevden alınma davası açılmışsa feshedebilecektir.

Taraflar arasındaki, görüş yazısına ilişkin fikir ayrılıkları, görüş yazısına ilişkin sınırlama veya kaçınma, haklı sebep sayılamayacaktır. Denetçinin sözleşmeyi feshinin yazılı ve gerekçeli olması gerekmektedir. Denetçi fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula

sunmakla yükümlü olup, sonuçları bir rapor halinde genel kurula verecektir (KGK Ders Notları 2013, Soner, 2013: 150).

2.1.2.4. Türk Ticaret Kanununa Göre Bağımsız Denetime Tabi İşletmeler

14.03.2014 tarihli ve 28941 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2014/5973 Sayılı Bakanlar Kurulu Karar ile 2012/4213 Sayılı Karar'da değişiklik yapılarak bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesinde dikkate alınan şartlar yeniden belirlenmiştir.

İlgili BKK kararına göre;

- a) Aktif toplamı 75 milyon ve üstü Türk Lirası
 - b) Yıllık net satış hâsılatı 150 milyon ve üstü Türk lirası
 - c) Çalışan sayısı 250 ve üstü
- Bu Kararda belirtilen üç ölçütten ikisinin sınırlarının aşılmış aşılmadığının belirlenmesinde; şirketin aktif toplamı ve yıllık net satış hâsılatı bakımından yürürlükteki mevzuat uyarınca hazırladıkları önceki yıllara ait (son iki yıldaki) finansal tablolar, çalışan sayısı bakımından ise şirkette önceki yıllardaki (son iki yıldaki) ortalama çalışan sayısı esas alınır.
 - Bağlı ortaklıkları ve iştirakleri bulunan şirketler açısından bu Kararda belirtilen üç ölçütten ikisinin sınırlarının aşılmış aşılmadığının belirlenmesinde; aktif toplamı ve yıllık net satış hâsılatı bakımından ana ortaklık ve bağlı ortaklığa ait finansal tablolarda yer alan kalemlerin toplamı (varsa grup içi işlemler yok edilir), çalışan sayısı bakımından ise ana ortaklıkta ve bağlı ortaklıkta önceki yıllardaki (son iki yıldaki) ortalama çalışan sayılarının toplamı dikkate alınır. İştirakler açısından, söz konusu ölçütler iştirakteki hisseleri oranında dikkate alınır (660 s.KHK, m.3).

Yukarıdaki hükümlerden hareketle bağımsız denetime 01 Ocak 2014 tarihi itibarıyla girilip girilmediğinin tespitinde;

- Finansal tablolar açısından 2012 ve 2013 finansal tabloları,
- Çalışan sayısı bakımından ise 2012 ve 2013 yıllarındaki ortalama çalışan sayısı dikkate alınacaktır.

2.1.2.5. Bağımsız Denetim Raporu

TTK'nın 402'nci 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 düzenler.

Defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı,

- Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediği,
- Öngörülen hesap planına uygun tutulup tutulmadığı,
- Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve kârlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı,
- Denetçi, raporunu imzalar ve yönetim kuruluna sunar.

2.1.2.6. Bağımsız Denetçi Raporu Türleri

TTK'nın 403'üncü maddesinin birinci fıkrasına göre, denetçi, denetimin sonucunu görüş yazısında açıklar. Bağımsız denetçi işletme yönetimine sunacağı denetim raporunda üç türlü görüş verebilir.

1. Olumlu Görüş Yazısı

2. Sınırlı Olumlu Görüş Yazısı

3. Olumsuz Görüş Yazısı

TTK'da denetçiye, belli hallerin varlığında, görüş vermekten kaçınma olanağı da getirilmektedir.

2.1.2.6.1. Olumlu Görüş Yazısı

Denetçi, olumlu görüş verdiği takdirde yazısında, öncelikle 398'inci 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, malvarlığı ile

finansal duruma ve kârlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını belirtir. Görüş yazısında, yönetim kurulunun finansal tablolara ilişkin konular bakımından sorumluluğunu gerektirecek bir sebebin mevcut olmadığına, varsa sebeplerin neler işaret edilir (TTK, m.403/f.1).

2.1.2.6.2. Sınırlı Olumlu Görüş Yazısı

Sınırlı olumlu görüş, finansal tabloların şirketin yetkili kurullarınca düzeltilebilecek aykırılıklar içerdiği ve bu aykırılıkların tablolarda açıklanmış sonuca etkilerinin kapsamlı ve büyük olmadığı durumlarda verilir. Sınırlamanın konusu, kapsamı ve düzeltmenin nasıl yapılabileceği sınırlı olumlu görüş yazısında açıkça gösterilir (TTK, m.403/f.3). Kavramdan da anlaşılacağı üzere "sınırlı olumlu görüş yazısı", esasında olumlu bir yazıdır. Bu yazı denetçinin vardığı sonucun esas itibarıyla, hatta büyük çapta olumlu olduğunu ifade eder. Bu "olumlu" kanı nesnelir ve yazının yorumunu da belirli kurallar altına sokar.

Türkiye Muhasebe Standartları gereği gibi uygulanmış olup da, sadece bazı sonucu değiştiremeyen veya etkilemeyen aykırılıklar varsa; temel hatalar, aldatmalar, hileler, aykırılıklar, peçelemeler, gizlemeler, başka türlü göstermeler mevcut değilse, envanterle oynanmamışsa; aykırılıklar önemli tutarlara varmayan, ihmal edilebilen tahsil/tahakkuk ilkesi benzeri uygulamalardan, iskontolardan, değer düzeltmelerinden hatta aktifleştirmelerden doğuyorsa, sınırlı olumlu görüş verilebilir (Soner, 2013:159).

2.1.2.6.3. Olumsuz Görüş Yazısı

Denetçi, çekinceleri varsa olumlu görüş yazısını sınırlandırabilir veya olumsuz görüş verebilir (TTK, m.403/f.3). Olumsuz görüş yazısı, şirketin yılsonu finansal tabloları ile yıllık raporunun Türkiye Muhasebe Standartları ile TTK'ya ve/veya esas sözleşmenin finansal raporlama hükümlerine uygun olmadığını ifade eder. Bu itibarla çekincesinin olması durumunda, denetçinin olumsuz görüş yazısı vermesi mümkündür (Soner, 2013:159).

Olumsuz görüş yazılan veya görüş verilmesinden kaçınılan durumlarda genel kurul, söz konusu finansal tablolara dayanarak, özellikle açıklanan kâr veya zarar ile doğrudan veya dolaylı bir şekilde ilgili olan bir karar alamaz. Bu hâllerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslimi tarihinden itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırır ve görevinden toplantı gününde geçerli olacak şekilde istifa eder. Genel kurul yeni bir yönetim kurulu seçer. Yeni yönetim kurulu altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlar ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunar. Sınırlı olumlu görüş verilen hâllerde genel kurul, gerekli önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlar. Bu madde 26.02.2012 tarihli ve 6335 sayılı Kanun ile TTK'nın 403. maddesinin beşinci fıkrası değiştirilmiştir (TTK, m.403).

Yapılan değişikle, olumsuz görüş yazılan hallerde yönetim kurulu, görüş yazısının kendisine teslim tarihinden itibaren 4 işgünü içinde genel kurulu toplantıya çağırarak, ancak istifa etmeyecektir. Genel kurul yapacağı bu toplantıda yeni bir yönetim kurulu seçecektir. Eğer şirket 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. Yaptırımı, özellikle şirket yönetimi açısından sıkıntı doğuran bu durumda, denetçinin, ancak büyük ve geniş kapsamlı aykırılıkların bulunması, durumun açık ve kanıtlanmış olması halinde olumsuz görüş yazısı vermesi gerekliliği öne çıkmaktadır. Bu itibarla, denetçinin, resme değil, yoruma ve değerlendirmelere dayalı olumsuz görüş vermesi, TTK'nın sistemiyle de bağdaşmayacaktır. Şartları varsa olumsuz görüş yazısı verilmesi, sadece denetçinin takdirine kalmış bir seçenek değil, aynı zamanda kanuni bir yükümlülüktür (Soner, 2013:160-161).

2.1.2.6.4. Görüş Bildirilmekten Kaçınma

Şirket defterlerinde, denetlemenin kanunun TTK'nın dördüncü kısmının üçüncü bölüm hükümlerine uygun bir şekilde yapılmasına ve sonuçlara varılmasına olanak vermeyen ölçüde belirsizliklerin bulunması veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamaların yapılması hâlinde denetçi, bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmasa bile, gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınabilir (TTK, m.403).

2.1.2.7. Türk Ticaret Kanunu'nda Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

2 Kasım 2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" ile Türkiye yeni bir özerk kuruma kavuşmuştur. Kanunun yasalaşmasının gerekçesi, Türkiye bağımsız denetim alanındaki dağınık yapıyı ortadan kaldırmak amacıyla denetim standartlarının tek elden belirlenmesi ve kamu gözetim sistemi kapsamında, bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları ve denetim uygulamalarının kontrolü, sürekli eğitim, kalite güvencesi ile soruşturma ve disiplin faaliyetlerine ilişkin nihai sorumluluğu üstlenecek kamu tüzel kişiliğini haiz ve idari özerkliğe sahip bir kurum sisteminin oluşturulması hedeflenmektedir (Ernst&Young, 2014).

Bu yönüyle, Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun görev alanını üç ana başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar;

- a) Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayınlamak,
- b) Ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayınlamak,

- c) Bağımsız denetçileri ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek, gözetlemek ve denetlemektir.

Kanunun 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 (660 s.KHK, m.1).

2.1.2. Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Açısından Bağımsız Denetim

2.1.2.1. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun Yapısı ve Oluşumu

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kamu tüzel kişiliğini haiz ve idari özerkliğe sahip, Başbakanlıkla ilişkili kurumdur. Başbakan, Kurumun yönetimi ile ilgili yetkilerini gerekli gördüğü takdirde bir Bakan eliyle yürütebilir. Kurum; Kurul ve Başkanlıktan oluşur. Kurumun merkezi Ankara'dadır.

Kurumun merkezini değiştirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Kurum, gerekli gördüğü yerlerde temsilcilik açabilir. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu; Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından önerilecek dörder aday arasından ikişer kişi, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun bağlı olduğu Bakanlıklar ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği tarafından önerilecek ikişer aday arasından birer kişi olmak üzere, Bakanlar Kurulu tarafından atanan dokuz üyeden oluşur (660 s.KHK, m.4).

2.1.2.2. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun Görev ve Yetkileri

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun Görev ve Yetkileri şu şekilde belirlenmiştir (660 s.KHK, m.9).

- a) Tabi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olanlara ait finansal tabloların; ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak.

- b)** Türkiye Muhasebe Standartlarının 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 Türkiye Muhasebe Standartları doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, kamu yararını da gözetmek suretiyle, bilgi sistemleri denetimi dâhil, uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak.
- ç)** Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak.
- d)** Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetmek ve denetlemek.
- e)** İnceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek.
- f)** Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak.
- g)** Yabancı ülkelerin Kurulun görev alanıyla ilgili konularda yetkili birimleriyle işbirliği yapmak, mütekabiliyet esasına göre Türkiye’de bağımsız denetim yapmasına yetki verilen yabancı ülke denetim kuruluşları ve denetçilerini listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak.
- ğ)** Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak.
- h)** Düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu alanla ilgili ikincil düzenlemeleri yapmak ve bu konularda gerekli kararları almak.

- ı) Görev alanıyla ilgili uluslararası uygulama ve gelişmeleri izlemek, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu ile muhasebe ve denetim alanında çalışmalar yapan diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapmak, lisans ve telif anlaşmaları akdetmek ve gerektiğinde bu kuruluşlara üye olmak.
- i) Muhasebe standartları ve denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanması ile görev alanıyla ilgili konularda kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans ve benzeri etkinlikler ile gerekli yayınlarda bulunmak.
- j) 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.
- k) Kurumun ana stratejisi ile amaç ve hedeflerine uygun olarak hazırlanan bütçesini görüşmek ve karara bağlamak.
- l) Kurumun performansını ve mali durumunu gösteren raporları onaylamak.
- m) Taşınmaz alımı, satımı ve kiralanması konularındaki önerileri görüşüp karara bağlamak.
- n) Başkanın önerisi üzerine, Başkan Yardımcıları ve Daire ve Daire Başkanlarını atamak.
- o) Çalışma ve danışma komisyonlarının üyelerini belirlemek.
- ö) Mevzuatla verilen diğer benzeri görevleri yapmak.

2.1.2.3. Kamu Gözetim Kurum Tarafından Denetçinin Yetkilendirilmesi

KHK'nın 9. maddesinin (ç) ve (f) bentlerinde kurum tarafından yetkilendirilmesi;

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak,
- Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile

mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sisteminin oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak

üzere Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu 'nun görevli yetkili olduğu düzenlenmiştir. Dolayısıyla, YMM ve SMMM unvanına sahip her meslek mensubu ya da ortakları YMM ve/veya SMMM unvanı taşıyan her bağımsız denetim kuruluşu, bağımsız denetim yapamayacak, bunlardan sadece Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından yetkilendirilen ve ilan edilenler bağımsız yetkisine haiz olacaktır.

660 sayılı KHK, bağımsız denetçiler yönünden Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'na sınav yapma yetkisi de verilmektedir. Bu itibarla, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun 660 sayılı KHK'nın 9. maddesinin (f) bendindeki sınav yetkisini kullanması durumunda, YMM ve SMMM'lerin bağımsız denetçi olarak yetkilendirilebilmeleri için, Kurul tarafından yapılacak sınavda da başarılı olmaları gerekecektir (Soner, 2013: 214-215).

2.1.2.4. Kamu Gözetim Kurum Tarafından Denetim Şirketinin Yetkilendirilmesi

Bağımsız denetleme kuruluşları nezdinde yapılacak inceleme, seçilmiş denetim dosyalarının yeterli testini içeren kalite güvence sisteminin incelenmesinden ibarettir. Seçilmiş denetim dosyaları üzerinden yapılacak bu denetim; bağımsız denetim kuruluşlarınca gerçekleştirilmiş denetim çalışmalarının Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenen standart ve düzenlemeler çerçevesinde gözden geçirilmesi ve bu kuruluşların faaliyetlerinin Kurum düzenlemelerine uygunluğunun denetimi ile harcanan kaynakların nitelik ve niceliği, alınan denetim ücreti ve bağımsız denetim kuruluşunun iç kontrol sistemi ile ilgili değerlendirmesini kapsayacaktır. İncelemeler, kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetleyen bağımsız denetim kuruluşları için asgari üç yılda bir, diğerleri için ise asgari altı ayda bir yapılacaktır. Kurum; planlanmış bu incelemeler yanında ihbar, şikâyet, bildirim gibi durumlarda ve gerekli görülen diğer hallerde de süreye bağlı olmaksızın inceleme yapabilecek ve yaptırabilecektir.

Bağımsız denetçilerin kalite güvence sistemi incelemeleri ise, usul ve esasları Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurul tarafından belirlenen ilkelere uygun olarak Kurum tarafından yapılacaktır. Bu incelemelerin yürütülmesi için Kurum bünyesinde yeterli sayıda kalite güvence uzmanı istihdam edilecektir. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, incelemeleri kendi meslek personeli eliyle yürütebileceği gibi, gerekli hallerde kanunlarla belirli alanları düzenleme ve denetleme yetkisini haiz olan Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Sermaye Piyasası Kurulu ve Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun ilgili denetim birimleri vasıtasıyla da yürütebilir. İnceleme faaliyetleri, ilgili kuruluşların görüşü alınmak suretiyle Kurulca her yıl hazırlanan yıllık inceleme planı kapsamında yürütülecektir. Kurum tarafından yapılacak inceleme sonuçları ayrıca her yıl bir raporla kamuoyuna açıklanacaktır. Kurumca yapılacak inceleme ve denetimler sonucunda aykırılıklar

saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinleri ise askıya alınacak veya iptal edilecektir (660 s.KHK, m.25).

2.1.3. Sermaye Piyasası Kanunu Açısından Bağımsız Denetim

Ülkemizde 1980'li yıllarda uygulamaya başlanan liberal iktisat politikaları, işletmelerin dışa açılma sürecini hızlandırmış, işletmelerin uzun vadeli fon gereksinimlerini sağlayacakları bir piyasanın oluşturulmasını zorunlu kılmıştır. Öte yandan yine aynı dönemde yaşanan "Banker Olayı" devletin mali piyasalarla ilgili hukuki düzenlemeler yapmasına neden olmuştur. 30 Temmuz 1981 tarihinde yürürlüğe giren 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununun konusu ve amacı "tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak amacıyla sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık için de çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak yararlarının korunmasını düzenlemek ve denetlemektir (Selimoğlu, 2011: 29, Akgül: 2014).

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) , kanunla verilen yetkiye dayanarak, kendisine tabi şirketlerin ve aracı kurumların hesapların tutulmasında, mali tablolarının düzenlenmesinde, muhasebe verilerini kullanılmasında ve bunların denetiminde uyulacak ilke ve kuralları, yayınlamış olduğu tebliğlerle düzenlemektedir. SPK, yapmış olduğu düzenlemelerle, her ne kadar kanun kapsamına giren işletmelerle de sınırlı kalsa da, vergi mevzuatını esas alan ülkemizdeki muhasebe uygulamalarına yeni bir bakış açısı kazandırmıştır. SPK, sermaye piyasasının düzenleyici otoritesi konumundadır. SPK'nın düzenlenmesindeki amaç, kanunun 16. maddesinde de belirtildiği üzere, "Tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın katılımını sağlamak" tır (Güney: 2014, Kocamaz: 2014).

2000'li yılların başından itibaren önce ABD'de, daha sonra ise diğer gelişmiş ülke ekonomilerinde arka arkaya ortaya çıkan muhasebe ve bağımsız denetim skandalları ile beraber, kamunun sermaye piyasalarına olan güveninin yeniden tesisi amacıyla birçok ülkede bağımsız denetim alanında bir takım köklü düzenlemeler yapılmıştır.

Bu kapsamda, bağımsız denetimin daha kaliteli ve yeterli güvenilirlikte yapılmasını teminen bağımsız denetim standartları güncellenmiş ve yeni gözetim ve denetim mekanizmaları oluşturulmuştur. Yapılan düzenlemelerde bağımsız denetim faaliyetinin sıkı bir denetime tabi tutulması tercih edilmiştir. Piyasalarda yaşanan bu krizler yeni düzenlemeleri de beraberinde getirmiştir (Yavuz: 2014). Bu düzenlemeler (Çıtak, 2009: 122):

- Uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun şeffaf tablo ve raporların üretilmesi,
- Kurumsal yönetim ilkeleri ışığında yöneticilerin, yönetim ve denetim kurullarının yeniden yapılandırılması ve daha ayrıntılı kontrol edilerek, yaptıkları işlemlerden dolayı daha fazla sorumlu tutulmaları,

- Şirketlerin kurumsal yönetim açısından değerlendirilebilmeleri için, kurumsal yönetim derecelerinin yapılması,
- Bağımsız denetim standartlarının uluslararası seviyeye çekilmesi ve denetçinin de denetlenmesi.

2.1.3.1. Sermaye Piyasası Kapsamında Bağımsız Denetime Tabi Şirketler

Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden; (SPK Tebliğ No: 22).

(I) Sayılı Liste Kapsamında

- Yatırım kuruluşları,
- Kolektif yatırım kuruluşları,
- Portföy yönetim şirketleri,
- İpotek finansmanı kuruluşları,
- Varlık kiralama şirketleri,
- Merkezi takas kuruluşları,
- Merkezi saklama kuruluşları,
- Veri depolama kuruluşları,
- Derecelendirme kuruluşları,
- Değerleme kuruluşları,
- Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler.

2.1.3.2. Bağımsız Denetleme Kurumlarının Kuruluş Şartları

(1) İşletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimi ile görevlendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarının (SPK Tebliğ No: 22);

- a) Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmiş olması,
- b) Anonim şirket şeklinde kurulmuş ve hisse senetlerinin nama yazılı olması,
- c) Sermayesinin ve oy haklarının en az %51' inin sorumlu ortak baş denetçilere ait olması,
- ç) Organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzeninin sermaye piyasasında bağımsız denetim işini yürütecek düzeyde bulunması,
- d) Bağımsız denetim kuruluşunun kalite kontrol sisteminin işleyişinden ve gözetiminden sorumlu en az bir sorumlu ortak başdenetçi nezaretinde çalışacak yeter sayıda denetçi veya konusunda uzman personelden oluşan bir Kalite Kontrol Güvence Komitesi'ne sahip olması,
- e) 26.9.2011 tarihli ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca yaptırması zorunlu mesleki sorumluluk sigortasının asgari tutarının 200.000 TL'den az olmamak üzere bir önceki faaliyet döneminde bağımsız denetim faaliyetinden elde edilen gelirin iki katından az olmayacak şekilde belirlenmesi şarttır.

2.1.3.3. Yönetici ve Bağımsız Denetçilerin Denetim Yapabilme Şartları

Yönetici ve bağımsız denetçilerin (SPK Tebliğ No: 22);

- a) Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından sermaye piyasasında bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilmiş olması,
- b) Kanun'a tabi ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarının bağımsız denetim çalışmalarında görev alabilmeleri için, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirildikleri tarihi takiben, her yıl en az bir olmak üzere, iki yılda iki adet Kanun kapsamında olmayan ortaklıkların bağımsız denetim çalışmasında fiilen yer almış veya sermaye piyasasında bağımsız denetim yapmaya yetkili kuruluşlarda denetçi yardımcısı olarak fiilen iki yıl çalışmış olması,
- c) Sorumlu ortak baş denetçi olabilmek için, en az iki yıl Kurulun listesinde yer alan bağımsız denetim kuruluşlarında sermaye piyasası kurumları ve halka açık

anonim ortaklıkların bağımsız denetiminde fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya baş denetçi unvanı ile faaliyet göstermeleri,

- ç) Sermaye piyasası mevzuatı veya diğer mevzuat uyarınca bağımsız denetim yapma yetkisi iptal edilmiş olan kuruluşlarda yetki iptaline neden olan bağımsız denetim faaliyetlerinde sorumluluklarının tespit edilip bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaktan sürekli olarak yasaklanmamış ve bağımsız denetim faaliyetinde bulunması süreli olarak yasaklananların ise yasaklarının süresi sonunda Kurulca kaldırılmış olması,
- e) Faaliyet yetki belgelerinden biri veya birden fazlası iptal edilmiş yahut borsa üyeliği iptal edilmiş işletmelerde iptalde sorumluluğu bulunan kişilerden olmaması,
- f) Mülga 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve Kanuna muhalefetten dolayı haklarında verilmiş mahkûmiyet kararının bulunmaması, şarttır.
- g) Bağımsız denetçi yardımcılarının yukarıda (ç) (d) ve (e) bentlerinde sayılan koşullara sahip olmaları ve 1.6.1989 tarihli ve 3568 sayılı Kanunda belirlenen yüksek öğrenim şartını haiz olmaları zorunludur.

2.1.3.4. Bağımsız Denetçilerin Nitelikleri

Bağımsız denetim kuruluşunda çalışan bağımsız denetçilerin alabilecekleri unvanlar kıdem sırasına göre; sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi, denetçi yardımcısıdır. Sorumlu ortak baş denetçi, bağımsız denetim kuruluşunda pay sahibi olup baş denetçi unvanını haiz ve bağımsız denetim çalışmasını kuruluş adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve kuruluş adına bağımsız denetim raporlarını imzalamaya yetkili gerçek kişidir. Baş denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 10 yıl, kıdemli denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 6 yıl ve denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 3 yıl mesleki deneyim şarttır. Denetçi yardımcılığında geçen süre bu hesaplamada dikkate alınır. Bilgi, deneyim ve yetenekleri bir üst kıdem gerektirdiği nitelikte olmayanlar sürelerini doldursalar dahi bağımsız denetim kuruluşunun yetkili organlarınca bir üst unvana terfi ettirilemezler (SPK Tebliğ No: 22).

a) Mesleki Yeterlilik

Bağımsız denetim kuruluşları, bağımsız denetçilerinde mesleki yeterliği aramak ve sağlamak zorundadırlar. Mesleki yeterlik, lisans düzeyinde ve sonrasında eğitim ve öğrenim ile mesleki deneyimin bağımsız denetim yapabilecek düzeyde olmasını ifade eder. Yapılacak bağımsız denetim sonuçlarından yararlanacak olan tüm ilgili taraflar, bu alanda yapılan bağımsız denetim çalışmalarının yürütülüp sonuçlandırılması sorumluluğunu üstlenecek bağımsız denetçilerin mesleki bakımdan yeterli olmalarını beklemek ve aramak hakkına sahiptirler. Bağımsız denetçi ve bağımsız denetçi yardımcılarının yetişmesinde kendi gayret ve

çalışmaları esastır. Bu amaçla, her düzeydeki bağımsız denetçi ve bağımsız denetçi yardımcısı, mesleki yeterliğin bir gereği olarak, bağımsız denetim mesleği ile ilgili mevzuatı, ulusal ve uluslararası gelişmeleri ve yayınları, düzenlenen kurs, seminer ve konferansları izlemek zorundadır. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, kaliteli bir bağımsız denetim hizmeti sunmak ve müşterinin kendilerinden bu yükümlülüğü yerine getirmelerini beklediğinin bilincinde olmak zorundadırlar (SPK Tebliğ No: 22).

b) Hizmet içi eğitim ve refakat çalışması

Bağımsız denetim kuruluşları, mesleki deneyime sahip olmaksızın ilk kez işe aldıkları denetçi yardımcılarını staja tabi tutarlar. En az fiilen 2 yıl süren bu staj döneminde denetçi yardımcılarını, 4 ay süre ile muhasebe ve bağımsız denetim teori, standart ve teknikleri, finansal analiz, iç kontrol, bilgi işlem, para ve sermaye piyasası, şirketler hukuku, kurumsal yönetim, ticaret hukuku, vergi mevzuatı ve bankacılık konularında eğitime tabi tutulurlar.

Bu eğitimin sonuçları, bağımsız denetim kuruluşlarınca veya ilgili meslek kuruluşlarınca yapılacak sınavla değerlendirilir. Bu kurslar, toplam iki yüz saatten az olamaz. Bağımsız denetim kuruluşları, denetçi yardımcılarının eğitimleri için müşterek eğitim programları ve sınavlar düzenleyebilirler. Staj döneminde, denetçi yardımcılarının birden çok işte ve birden çok denetçi refakatinde çalıştırılması için her türlü tedbir alınır. Hizmet içi eğitim ve refakat çalışmalarının, sorumlu ortak baş denetçinin gözetim ve sorumluluğu altında planlı olarak yürütülmesi zorunludur (SPK Tebliğ No: 22).

c) Tam Zamanlılık

Tam zamanlılık, bağımsız denetçilerin mesleki yeterliğinin sağlanması ve geliştirilmesi suretiyle bağımsız denetimin kalitesinin artırılması ve kurumsallığın sağlanması açısından mevcut çalışma ortamında sürekli bir şekilde faaliyet gösterilmesini ifade eder. Bu kapsamda, bağımsız denetim kadrosunda yer alan bağımsız denetçilerin bağımsız denetim kuruluşunda tam zamanlı olarak görev yapmaları zorunludur.

Tam zamanlılık bağımsız denetçilerin, yarı zamanlı eğitmen ya da öğretim görevlisi olarak hizmet vermelerine engel teşkil etmez (SPK Tebliğ No: 22).

2.1.3.5. Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Uyacakları Etik İlkeler

a) Mesleki şüphecilik

Denetim sürecinde, elde edilen bağımsız denetim kanıtların geçerliliğinin sorgulayıcı bir anlayışla değerlendirilmesi mesleki şüpheciliği ifade eder. Bağımsız denetçi, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önemli bir yanlışlık içerebileceğini dikkate alarak, bağımsız denetimi, mesleki şüphecilik anlayışıyla planlayarak yürütür (SPK Tebliğ No: 22).

b) Bağımsızlık

Bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünüdür. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, bağımsız denetim çalışmalarında bağımsız olmak zorundadırlar. Bağımsız denetçilerin dürüst ve tarafsız olmaları yanında, bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir. Bağımsız denetçinin, bağımsızlığını tehdit eden unsurlar ile bunlara karşı oluşturulan önlem mekanizmalarını çalışma kâğıtlarında belgelemesi ve söz konusu hususları denetimden sorumlu komiteler ile tartışmaları zorunludur.

Ayrıca, bağımsız denetçi bağımsız denetimlerde bağımsız olduğunu doğrulayan yazılı bir beyanı müşterinin denetimden sorumlu komitesine sunar. Bağımsız denetim kuruluşları da bağımsızlığı tehdit eden hususlar konusunda alınabilecek önlemleri önemlilikleri bakımından belirleyerek, bağımsızlıkla ilgili politikalarını yazılı hale getirirler (SPK Tebliğ No: 22).

Denetçinin Bağımsızlığı sağladığı durumlar,

- Çalışmaları sırasında mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmek,
- Ortaya çıkabilecek çıkar çatışmalarından uzak kalmak,
- Karşılaştığı etik çatışmaların çözümünü sağlayabilmek için en yakın amirinden başlayarak çatışmaya konu olan hususu üstlerine taşımak, konu Kuruluş içinde çözümlenemezse ilgili yasal düzenleyici kurumlara ve Kurula başvurmak,
- Dürüstlük ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek hiçbir müdahaleye imkân vermemek,
- Bağımsız denetim sonucunda ulaştıkları görüşlerini, başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını düşünmeksizin raporlarında açıklamak, zorundadırlar.

c) Mesleki Özen ve Titizlik

Mesleki özen ve titizlik, basiretli bir bağımsız denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade eder. Bağımsız denetçiler, bağımsız denetimin planlanması, yürütülüp sonuçlandırılması ve bağımsız denetim raporunun hazırlanması safhalarında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar.

Gerekli özen ve titizliğin asgari kıstası, bağımsız denetim standartlarına eksiksiz uyulmasıdır. Buna göre, bir bağımsız denetçi bağımsız denetim faaliyetini gerektiği şekilde planlamak, program yapmak, yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir bağımsız denetim kanıtı toplayarak inceleme yapmak, temiz ve düzenli çalışma kâğıtları hazırlamak, finansal tabloların gerçekliği ve doğruluğu hakkında dürüst ve doğru bir yargıya ulaşmak ve görüşünü, özen ve titizlikle düzenleyeceği bağımsız denetim raporunda açıklamak zorundadır (SPK Tebliğ No: 22).

d) Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı

Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler mesleki faaliyetler dışında ticari, sınaî ve zirai hiçbir işle uğraşamazlar. Başka bir bağımsız denetim kuruluşunda ortak olamazlar, yönetici ve bağımsız denetçi olarak çalışamazlar. Meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde ve davranışlarda bulunamazlar (SPK Tebliğ No: 22).

e) Reklam Yasağı

Bağımsız denetim kuruluşları, iş elde etmek için dolaylı ve dolaysız reklam yapamazlar, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar ve iş öneremezler. Ancak, bağımsız denetim kuruluşları, tanıtıcı bilgiler içeren broşürler hazırlayıp dağıtabilirler, kendileri veya müşterileri için eleman aramaya yönelik ilanlar verebilirler, mesleki konularda bilimsel nitelikte yayın yapabilirler (SPK Tebliğ No: 22).

f) Sır Saklama Yükümlülüğü

Bağımsız denetim kuruluşlarının yöneticileri, bağımsız denetçileri ve bütün çalışanları ile bağımsız denetim kuruluşlarına dışarıdan hizmet verenler, işleri dolayısıyla sahip oldukları sırları açıklayamazlar, bu sırları kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatlerine kullanamazlar. Ancak, bağımsız denetim standart, ilke ve kuralları ile meslek ahlakı gereği yapılması zorunlu açıklamalar ve kamuyu aydınlatma amacıyla mevzuat gereği yapılan ilave duyurular sır sayılmaz. Bağımsız denetim kuruluşları yöneticileri, adli veya mevzuatla yetkili ve görevli kılınmış olmak kaydıyla idari ve her türlü inceleme ve soruşturma halleri ile suç oluşturan durumlara ilişkin olarak, sır sayılan bilgilerin yetkililere verilmesi sır saklama yükümlülüğüne aykırılık oluşturmaz (SPK Tebliğ No:22).

g) Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet

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

Bir bağımsız denetim kuruluşu, özel bağımsız denetim veya Kurul tarafından gerekli görülen haller hariç olmak üzere, başka bir bağımsız denetim kuruluşu ile bağımsız denetim hizmeti ilişkisi devam eden bir işletmenin aynı döneme ilişkin bağımsız denetim hizmet talebini kabul edemez (SPK Tebliğ No: 22).

2.1.4. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Açısından Bağımsız Denetim

Devletin kapasitesini desteklemek üzere 1999 Bankacılık Kanunu aynı zamanda, Ağustos 2000 sonunda çalışmaya başlayan yeni bir devlet kurumu Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) oluşturuldu. BDDK'nın kurulmasının arkasındaki mantık, devlet otoritelerinin bankacılık tehditlerine ve istikrarsızlığına karşı koruyarak ortaya çıkan mali zorunluluklara cevap verilmesine sağlamaktır. Kanun BDDK'yı banka etkinliğini ve rekabetçiliğini kolaylaştırma, ekonominin bütününde bankacılık sektörü kayıplarını asgariye indirme, genel olarak sektörü güçlendirme ve tasarruf sahiplerinin haklarını ve çıkarlarını korumakla görevlendirdi.

BDDK, Türkiye'de faaliyet gösteren bütün bankaların hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık ve tek d zeliğin sağlanması, faaliyetlerin gerçek maliyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirmesi, işlemlerin kayıt dışı kalmasının engellenmesi, konsolide ve konsolide olmayan mali durumlar ve mali performanslar ile yönetimin etkinliği hakkında bilgileri içeren, mali tabloların zamanında hazırlanması, raporlanması ve yayınlanmasında esas, usul ve ilkelerin belirlenmesi amacıyla, Muhasebe Uygulama Yönetmeliği'ni ve buna bağlı olarak uluslararası muhasebe standartlarını esas alan 19 adet muhasebe tekniğini 2002 yılında yayınlamıştır (Marois, 2013: 169-170, Korkmaz: 2014).

2.1.4.1. BDDK Kapsamında Denetime Tabi şirketler

5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca denetime tabi şirketler;

- Bankalar,
- Derecelendirme kuruluşları,
- Finansal holding şirketleri,
- Finansal kiralama şirketleri,
- Faktoring şirketleri,
- Finansman şirketleri,
- Varlık yönetim şirketleri,
- Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler,

2.1.4.2. Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumlulukları

BDDK Md.33 hangi yönetmelik göre; Kurul, listede yer alan bağımsız denetim kuruluşlarının bu Kanun kapsamındaki bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmaları neticesinde standart ve mevzuata aykırılıkları tespit edilenleri geçici veya sürekli olarak listeden çıkarmaya yetkilidir. Kurul, yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmalarının sonuçlarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna bildirir. Bağımsız denetim kuruluşları, bu Kanun uyarınca yaptıkları faaliyetler dolayısıyla üçüncü kişilere verdikleri zararlardan sorumludurlar. Bağımsız denetim kuruluşları denetim esnasında, bankanın varlığını tehlikeye sokabilecek veya yöneticilerin Kanun veya esas sözleşmeyi ihlâl etmiş olduklarını gösteren hususları tespit ederse, durumu derhal Kuruma bildirir (BDDK, m.3).

2.1.4.3. Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sigorta Yaptırma Hükümlülüğü

BDDK Md.36 göre; Bağımsız denetim kuruluşları, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla yurt içinde veya yurt dışında kurulu sigorta şirketlerine, Hazine Müsteşarlığı tarafından genel şartları belirlenecek ya da bu şartlara uygunluğu teyit edilecek sorumluluk sigortası yaptırmakla yükümlüdürler. Değerleme, derecelendirme ve destek hizmeti kuruluşları, hizmet verdikleri bankalarca talep edilmesi ya da Kurulca gerekli görülmesi halinde sorumluluk sigortası yaptırırlar (BDDK, m.36).

2.1.4.4. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Finansal Raporlama İlişkin Hükümlülüğü

BDDK Md.37 göre; Bankalar, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun ve kuruluş birliklerinin görüşü alınmak suretiyle Kurulca belirlenecek usul ve esaslara uygun olarak muhasebe sistemlerinde tek düzeni uygulamak; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygun olarak tüm işlemlerini gerçek mahiyetlerine uygun surette muhasebeleştirmek ve finansal raporlarını bilgi edinme ihtiyacını karşılayabilecek biçim ve içerikte, anlaşılır, güvenilir ve karşılaştırılabilir, denetime, analize ve yorumlamaya elverişli, zamanında ve doğru şekilde düzenlemek zorundadır. Yayımlanan finansal tabloların gerçeğe aykırı olduğunun tespiti hâlinde Kurul gerekli tedbirleri almaya yetkilidir (BDDK, m.37).

2.1.4.5. Yönetim Kurulunun Finansal Raporlara İlişkin Hükümlülüğü

BDDK Md.39 göre; Bankalar tarafından hazırlanan finansal raporlardan Kurulca belirlenecek olanların, yönetim kurulu başkanı, denetim komitesi üyeleri, genel müdür ile finansal raporlamadan sorumlu genel müdür yardımcısı ve ilgili birim müdürü veya bu unvanlara eşdeğer kişiler tarafından ad, soyad ve unvan belirtilmek suretiyle finansal raporlamaya ilişkin düzenlemelere ve muhasebe kayıtlarına uygun olduğu belirtilerek imzalanması zorunludur.

Bankaların genel kurullarına sunacağı yıllık finansal raporların bağımsız denetim kuruluşlarınca onaylanması şarttır. Bankalar, düzenleyecekleri finansal raporlarını, Kurulun belirleyeceği usûl ve esaslar çerçevesinde ilgili mercilere sunmak ve ilân etmek zorundadırlar (BDDK, m.39).

2.1.5. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu Açısından Bağımsız Denetim

03.10.2003 tarihli ve 25248 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik ile bağımsız denetimin esasları belirlenmiştir. Türkiye'de petrol, doğal gaz, elektrik gibi enerji ve enerji kaynaklarının serbest rekabet koşulları içinde üretilmesi, dağıtımı, satışı konularında yetkili ve tarafsız kurul Enerji Piyasası Düzenleme ve Denetleme Kurulu'dur (Kaval, 2008:49). Kurul yönetmelikle düzenlenen bağımsız denetimin kapsamını değiştirmeye, bağımsız denetim yükümlülüğünü lisans, sertifika ve yetki belgesi türleri ya da işletme büyüklüğü veya kurulu güç kapasitesi gibi kriterler itibariyle geçici olarak ve tamamen kaldırmaya, bunlara tekrar bağımsız denetim yükümlülüğü getirmeye yetkilidir.

Yönetmelik kapsamına bağımsız denetim yapacak kuruluşların, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile bu Kanuna dayanarak yürürlüğe konulan yönetmelik ve tebliğler uyarınca bağımsız denetim yapma yetkisi almış olmaları şarttır. Yönetmelik kapsamında denetim yapmak isteyen kuruluşlar, talep edilecek belgelerle Kurula başvururlar. Gerekli koşulları taşıyan bağımsız denetim kuruluşlarınca EPDK kararı ile denetlenen nezdinde bağımsız denetim yapma yetkisi verilir. Kuruldan bağımsız denetim yapma yetkisi alan kuruluşlar kamuoyuna duyurulur (Selimoğlu vb:55).

Yönetmeliğe göre, bağımsız denetim kuruluşlarına yaptırılacak sürekli denetimlerde, Maliye Bakanlığı veya Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yürürlüğe konulan muhasebe ve mali tablolara ilişkin standartlardan birinin seçilmesi gerekir.

Muhasebe ve mali tablolara ilişkin olarak seçilen standart, bağımsız denetim raporlarında belirtilir ve herhangi bir mevzuat gereği olmaksızın en az iki hesap dönemi geçmeden değiştirilmez.

2.1.6. Hazine Müsteşarlığı Açısından Bağımsız Denetim

Sigorta ve Reasürans şirketleri de sermaye piyasasının önemli kurumlarından sayılmaktadır. Bu nedenle özel kanunları bulunmaktadır. Nitekim Türkiye'de 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu sigorta ve reasürans şirketlerinin faaliyetlerini düzenlemektedir. Hazine Müsteşarlığı bu kanundan aldığı yetkiyle ilk defa 4.6.1996 tarih ve 22656 sayılı Resmi Gazete'de Sigorta ve Reasürans Şirketlerinin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmeliği yayınlamıştır. Yönetmeliklere göre, denetim kuruluşlarının Hazine Müsteşarlığı'ndan yetkilendirilmiş olma şartı yer almakla beraber, yetki belgesi içi başvuracak

olan denetim kuruluşlarının, SPK ve/veya BDDK'dan bağımsız denetim yapma izni almış olmaları şartı aranmaktadır.

Yönetmelik amacı, sigorta ve reasürans ile emeklilik şirketlerinin faaliyetlerinin güven ve açıklık içinde sürdürülmesine ve kamunun doğru bir şekilde bilgilendirilmesine yönelik olarak; Türkiye'de kurulmuş, sigorta ve reasürans şirketleri ile yabancı ülkelerde kurulmuş sigorta ve reasürans şirketlerinin Türkiye'deki şubeleri ile emeklilik şirketlerinin hesap ve kayıtlarına göre oluşturulan finansal tablolarının, yetkili bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesine ve yapılan denetim sonucunda oluşturulan görüş çerçevesinde yayımlanarak finansal tabloların, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketlerinin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığının tespitine ilişkin ilkelerin belirlenmesidir.

2.1.7. 3568 Sayılı Kanun Açısından Bağımsız Denetim

3568 sayılı "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete'de yürürlüğe girmiştir. Bu Kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmî mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek meslekî standartları gerçekleştirmek üzere, "Serbest Muhasebecilik", "Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik" ve "Yeminli Malî Müşavirlik" meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir. Bu Kanun hükümlerine göre meslek icrasına hak kazananlara "Serbest Muhasebeci" , "Serbest Muhasebeci Malî Müşavir" , "Yeminli Malî Müşavir" denir.

2.2. TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle (KHK) kendisine verilen Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) yayınlama yetkisi çerçevesinde, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan uluslararası standartları referans alma stratejisini benimsemiştir. Bu tercih esasen ülkemizin Avrupa Birliği adaylık sürecinin de gereği olup, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda da aynen kabul görmüştür. Bununla birlikte, 26.12.2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Türkiye Denetim Standartları, 660 sayılı KHK uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetim dâhil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler olarak tanımlanmıştır (KGK Bilgi Notu: 2014).

2.2.1. Genel İlkeler ve Sorumluluklar

BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Uygun Olarak Yürütülmesi: Standart, finansal tabloların bağımsız denetimlerinin BDS'lere uygun olarak yürütülmesi sırasında bağımsız denetçiye düşen genel sorumlulukları düzenler. Özellikle bağımsız denetçinin genel amaçlarını ortaya koyar ve bağımsız denetçinin bu amaçlara ulaşmasını sağlamak için tasarlanmış bir bağımsız denetimin niteliğini ve kapsamını açıklar. Bu standart ayrıca BDS'lerin kapsamını, uygulama alanını ve yapısını açıklar ve bağımsız denetçinin BDS'lere uygunluk sağlama yükümlülüğü de dâhil olmak üzere, bütün bağımsız denetimlerde geçerli olan genel sorumluluklarını düzenleyen hükümlere yer verir. BDS'lerde geçen "denetçi" ibaresi bağımsız denetçiyi, "denetim" ibaresi bağımsız denetimi ifade eder (BDS: 200).

BDS 200 kapsamında denetçinin finansal tablo denetiminin yürütülmesinde genel olarak amaçları şu şekilde belirtilmiştir.

- a) Finansal tabloların bütün önemli yönleriyle, uygulanabilir bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda bir görüş bildirmek için finansal tabloların hata ve hileden kaynaklanan önemli yanlışlık içerip içermediği konusunda makul bir güvence elde etmek,
- b) BDS'lerin gerektirdiği şekilde ve denetçinin bulgularına uygun olarak raporlama yapmak ve iletmek.

Denetçinin finansal tablolar hakkında makul bir güvence elde edemediği veya koşulların şartlı görüş bildirme konusunda yetersiz olduğu durumlarda BDS'ler denetçinin görüş bildirmemesi veya yasa ve düzenlemelerin gerektirdiği şekilde görevden çekilmesini düzenlemiş bulunmaktadır.

Mesleki Şüphencilik

Mesleki şüphencilik, bağımsız denetçinin, sorgulayıcı bir yaklaşımla, kanıtların geçerliliğinin incelemesi ve kanıtların, işletme yönetiminin açıklamaları ve diğer bilgi ve belgeler ile çelişki içinde olup olmadığını değerlendirmesidir.

Mesleki şüphencilik, örnekleri aşağıda sıralanan durumlara karşı dikkatli olmayı gerektirir:

- Elde edilen diğer denetim kanıtlarıyla çelişen denetim kanıtları,
- Denetim kanıtı olarak kullanılacak belgelerin ve sorgulamalar sonucunda elde edilen cevapların güvenilirliğinde şüphe uyandıran bilgiler,
- Hile ihtimaline işaret edebilecek durumlar,

- BDS’lerde yer alan denetim prosedürlerine ilâve denetim prosedürleri gerektirebilecek durumlar

Mesleki şüphencilik, denetim kanıtlarının eleştirel biçimde değerlendirilmesi açısından gereklidir. Bu değerlendirme birbiriyle çelişen denetim kanıtlarının, belgelerin güvenilirliğinin, sorgulamalar sonucu elde edilen cevapların ve yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlardan elde edilen diğer bilgilerin sorgulanmasını içerir. Mesleki şüphencilik, içinde bulunulan şartlar ışığında elde edilen denetim kanıtlarının yeterliliğinin ve uygunluğunun değerlendirilmesini de kapsar.

Makul Güvence

Denetçi işin doğası gereği %100 denetim gerçekleştiremeyecektir. Bu nedenle yapılan denetimlerde her zaman için önemli bir yanlışlığın edilememesi riski vardır. Makul güvence, bir bütün olarak finansal tabloların nitelik ve nicelik bakımından önemli bir yanlışlık içermediğine dair bir sonuca varmada yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplanmasıdır.

Denetim Riski ve Önemlilik

Denetim riski, "önemli yanlışlık" riskinin ve tespit edememe riskinin bir fonksiyonudur. Risklerin değerlendirilmesi, bu değerlendirmeye yönelik gerekli bilginin toplanması için uygulanan denetim prosedürlerine ve denetim sırasında toplanan kanıtlara dayanır. Risklerin değerlendirilmesi, kesin ölçümü yapılabilir bir konu değil, mesleki muhakeme gerektiren bir husustur.

BDS 210 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Uzlaşılması: Denetim süreci müşteriden gelen denetim talebiyle başlar. Denetim firmasının öncelikle denetlenmek isteyen işletme hakkında bilgi toplayarak bir risk değerlendirmesi yapması ve bu işletme ile çalışıp çalışmayacağına ve denetim hizmeti verip vermeyeceğine ilişkin hususları değerlendirmesi gerekir. Değerlendirme sonucunda denetim hizmeti verebileceği sonucuna varılmış ise işletmeye teklif verilir ve mutabık kalınması durumunda tarafların hak ve sorumluluklarını belirten sözleşme imzalanır (Kavut: 2014)

Denetim Sözleşmesinde yer alan bazı unsurlar aşağıda yer almaktadır (KGK Ders Notları: 2013).

- Finansal tabloların denetiminin amacı,
- İşletme yönetiminin finansal tablolara ilişkin sorumluluğu,
- Denetçinin uymakla yükümlü olduğu bağımsız denetim standartlarına atıf da dâhil olmak üzere bağımsız denetim kapsamı,

- Denetim çalışması sonucunda, sözleşme gereğince düzenlenecek diğer rapor türleri,
- Denetimin örnekleme yöntemiyle yapılan testlere dayanması, muhasebe ve iç kontrol sistemleri ile denetimin doğasından kaynaklanan kısıtlamalar nedeniyle önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılmaması gibi kaçınılmaz bir riskin söz konusu olduğu hususu,
- Denetimle ilgili olarak istenen her türlü kayıt, doküman ve diğer bilgilere sınırsız bir şekilde erişimin gerekliliği,
- Etkin bir iç kontrolün oluşturulması ve devam ettirilmesine yönelik yönetimin sorumluluğu.

Denetim sözleşmesi düzenli aralıklarla, ideal olarak her yıl, ancak en geç üç yılda bir güncellenmelidir. Herhangi bir değişikliğin olmadığı durumlarda, her yıl yeni bir sözleşmeye ihtiyaç duymaksızın denetçinin yeniden tayininde bu koşullar da yeniden teyit edilebilir.

BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol: Denetimin kalite kontrolü, bağımsız denetim raporu tamamlanmadan önce, bağımsız denetim ekibinin önemli nitelikteki kararları ile bağımsız denetim raporuna ilişkin ulaştıkları sonuçların objektif bir şekilde değerlendirilmesine ilişkin bir süreçtir. Denetimin kabulü aşamasında (denetim sözleşmesi imzalanırken), denetim anlaşma mektubunu imzalayan sorumlu ortak baş denetçi, denetimi gerçekleştirecek tüm denetim ekibinin bağımsız olduğuna garanti etmelidir (KGK Ders Notları: 2013). Denetçinin amacı,

- Denetimin mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluğu,
- Düzenlenen denetçi raporunun içinde bulunulan şartlara uygunluğuna ilişkin makul güvence sağlayan kalite kontrol prosedürlerini uygulamaktır.

Bağımsızlık

Sorumlu denetçi, yürütülen denetim için geçerli olan bağımsızlık hükümlerine uygunluk sağlanıp sağlanmadığı konusunda bir sonuca ulaşmak zorundadır. Bu amaçla sorumlu denetçi (BDS: 220);

- Bağımsızlığı tehdit eden durumları ve ilişkileri tespit etmek ve değerlendirmek için denetim şirketinden ve denetim ağına dâhil şirketlerden ilgili bilgileri alır.
- Denetim açısından bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturup oluşturmadıklarını belirlemek amacıyla, denetim şirketinin bağımsızlıkla ilgili politika ve prosedürlerine yönelik tespit edilen ihlallere ilişkin bilgileri değerlendirir.

- Gerekli önlemleri almak suretiyle bu tür tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için ya da uygun görülmesi hâlinde ve ilgili mevzuatın izin vermesi durumunda denetimden çekilmek için gerekli adımları atar. Sorumlu denetçi, gerekli adımların atılabilmesi için sorunun çözümüne engel teşkil eden hususları derhâl denetim şirketine bildirir.

BDS 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi: Bağımsız Denetim Standardı (BDS), finansal tabloların denetiminin belgelendirilmesine (çalışma kâğıtlarının hazırlamasına) ilişkin denetçinin sorumluluklarını düzenler. Denetimin belgelendirilmesi; Denetçi raporunun dayanağına ilişkin yeterli ve uygun bir kayıt ve denetimin BDS'lere ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak planlandığı ve yürütüldüğüne ilişkin kanıt sağlayan çalışma kâğıtlarını hazırlamaktır (BSD 230).

Denetim sırasında denetçi önemli miktarda denetim kanıtı toplayacaktır. Bu denetim kanıtlarına dayanarak karar vereceği için bunların sonuçlarını gösteren notlar almak durumundadır. Denetim işlemlerinin, toplanan kanıtların ve ulaşılan sonuçların gösterildiği yazılı kayıtlara çalışma kâğıtları denir. Çalışma kâğıtları, denetim çalışmasının gözden geçirilmesine ve kalitesinin incelenmesine temel oluşturmaktadır (KGK Ders Notları: 2013).

Denetimin belgelendirilmesi aşağıdaki amaçlar dâhil birçok alana katkıda bulunmaktadır:

- Denetim ekibinin denetimi planlamasına ve yürütmesine yardımcı olmak,
- Yönlendirme ve gözetimden sorumlu denetim ekibi üyelerine, ilgili denetim çalışmasının yönetilmesi, yönlendirilmesi ve gözetiminde ve kendi gözden geçirme sorumluluklarını BDS 220 uygun olarak yerine getirmelerinde yardımcı olmak,
- Denetim ekibinin kendi çalışmalarından sorumlu olmasını sağlamak,
- Gelecekteki denetimlerde de önem arz edecek hususların kaydının tutulmasını sağlamak,
- Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme ve teftişlerin Kalite Kontrol Standardı öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemeler uyarınca yürütülmesini sağlamak,
- Yürürlükteki mevzuat hükümleri uyarınca dış teftişlerin yürütülmesini sağlamak

Çalışma Kâğıtlarının İçeriği

- a) Denetçi çalışma kâğıtlarını, söz konusu denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin aşağıda belirtilen hususları anlayabilmesine olanak sağlayacak şekilde hazırlar.
- Denetim Standartlarına ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluk sağlamak amacıyla uygulanan denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı,
 - Uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçları ve elde edilen denetim kanıtları,
 - Denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususlar, bunlarla ilgili varılan sonuçlar ve bu sonuçlara ulaşırken varılan önemli mesleki yargılar.

Çalışma Kâğıtlarının Dosyalanması

- Denetçi, çalışma kâğıtlarını bir denetim dosyasında birleştirir ve denetçi raporu tarihinden sonra nihai denetim dosyasının oluşturulmasına yönelik idari süreci zamanında tamamlar.
- Çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işlemi tamamlandıktan sonra denetçi, hangi şekilde olursa olsun çalışma kâğıtlarını saklama süresi sona ermeden silemez, atamaz veya yok edemez.

Çalışma kâğıtları, tüm denetim ekibi üyelerinin ve diğerlerinin finansal tablo hesaplarını destekleyici kanıtları bulmasını sağlayacak şekilde organize edilmelidir. Tüm çalışma kâğıtlarının sahipliği, denetçinin isteğiyle müşteri tarafından hazırlananlar dâhil, denetçiye aittir. Denetim standartları, çalışma kâğıtlarının denetim raporu tarihinden itibaren 5 yıl saklanmasını gerektirmektedir (KGK Ders Notları: 2013).

BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları: Denetçiler, denetledikleri finansal tablolarda her zaman için hata veya hileden kaynaklanan yanlışlıklar bulunabileceğini göz önünde tutmak zorundadır. Hata veya hileden kaynaklanan yanlışlık, finansal raporlama kurallarına göre bir finansal tablo kaleminin raporlanması gereken tutarı, sınıflandırılması veya sunumu arasındaki farktır. Finansal tablolardaki yanlışlıkların önemli sayılabilmesi için, düzeltilmemiş hata, hile ve aksaklıkların toplamının finansal tabloları okuyan basiretli bir kullanıcının kararını etkiliyor ya da değiştirebilir olması gerekir.

Denetçinin amacı; Finansal tablolardaki hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerini belirlemek ve değerlendirmek, değerlendirilmiş hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerine karşı

yapılacak uygun işlerin tasarlanması ve uygulanması suretiyle bu risklere ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve denetim sırasında belirlenen hile veya hile şüphesine karşı uygun işleri yapmaktır (KGK Ders Notları: 2013, BDS 240).

Hilenin Önlenmesi ve Tespit Edilmesine İlişkin Sorumluluk

Hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin esas sorumluluk, yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara aittir. Üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde yönetimin, hileye imkân veren fırsatları azaltarak hileyi önleme ve tespit ve cezalandırılma ihtimali sebebiyle kişileri hileye teşebbüsten caydırma konusunda güçlü bir tutum sergilemesi önemlidir. Bu tutum, üst yönetimden sorumlu olanların aktif gözetimiyle güçlendirilecek bir dürüstlük ve etik davranış kültürü oluşturma taahhüdünü içerir. Üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından gerçekleştirilen gözetim faaliyetleri, kontrollerin işletme yönetimi tarafından ihlal edilebileceği veya finansal raporlama sürecine uygun olmayan şekilde müdahale edilebileceği hususlarının dikkate alınmasını kapsar. İşletme yönetimi tarafından, analistlerin işletmenin performansı ve kârlılığıyla ilgili algılarını etkilemek amacıyla kazanç yönetimine başvurulması, bu tür müdahalelere örnek olarak gösterilebilir (BDS 240).

İşletme yönetiminin hileye başvurma nedenleri

- Hileli finansal raporlama yapmaya yönelik teşvik veya baskılar, beklenen (ve muhtemelen gerçekçi olmayan) bir kazanç hedefine veya finansal sonuca ulaşmak için yönetimin, işletme içinden veya dışından baskı altında kaldığı durumlarda -özellikle finansal hedeflere ulaşamamanın yönetim açısından ciddi sonuçları olabileceği için ortaya çıkabilir. Benzer şekilde kişilerin, örneğin imkânlarının ötesinde bir yaşam sürmeleri, varlıkları kötüye kullanmalarını teşvik edebilir.
- Hile yapmak için algılanan fırsat, bir kişinin iç kontrolün ihlal edilebileceğine inanması durumunda (örneğin kişinin, güven duyulan bir pozisyonda olması veya iç kontrolün belli eksiklikleri hakkında bilgi sahibi olması durumunda) ortaya çıkabilir.
- Kişiler, yapacakları hileli bir eylemi rasyonelleştirebilirler. Bazı kişiler, bilerek ve isteyerek dürüst olmayan bir davranışta bulunmalarına sebep olan tavır, karakter veya bir dizi etik değere sahiptir. Bununla birlikte, dürüst kişiler bile, kendilerine yeterince baskı oluşturan bir ortamda hile yapabilirler.

BDS 250 Finansal Tabloların Denetiminde Mevzuatın Göz Önünde Bulundurulması:

Finansal tabloların denetiminde denetçinin müşteri işletmenin kanun ve sözleşmelere uyumu ile ilgili sorumluluklarını konu alır. İşletme faaliyetlerinin kanun ve sözleşmelere uygun olarak yürütülmesinden işletme yönetimi sorumludur. Bu standart denetçiye kanun ve sözleşmelere uyulmaması nedeniyle finansal tablolarda ortaya çıkabilecek önemli hataları bulmasına yardımcı olur (KGK Ders Notları: 2013).

Denetçinin amaçları (BDS 250);

- Finansal tablolarda yer alan önemli tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olduğu genel olarak kabul edilen mevzuat hükümlerine uygunluk sağlandığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek,
- Finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilecek diğer mevzuata aykırılığın belirlenmesine yardımcı olması için belirli denetim prosedürlerini uygulamak ve
- Denetim sırasında belirlenen aykırılık veya şüphelenilen aykırılık hâllerine uygun biçimde karşılık vermektir.

Kanunlara Uyumsuzluk ve Denetim Raporu

Eğer denetçi kanun ve sözleşmelere uyumsuzluğun finansal tablolar üzerinde önemli etkisinin olduğu sonucuna ulaşmışsa ve durum finansal tablolarda yeterli derecede yansıtılmamışsa denetçi şartlı veya olumsuz görüş verir. Eğer denetçi finansal tablolara önemli derecede etkisi olabilecek uyumsuzlukla ilgili yeterli ve uygun sayıda kanıt toplamaktan yönetim tarafından mahrum bırakılmışsa sınırlamanın kapsamına göre şartlı görüş verir veya görüş bildirmekten kaçınır (KGK Ders Notları: 2013).

BDS 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim: Standart finansal tabloların denetiminde denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurma sorumluluğunu düzenler. Standart finansal tabloların denetimine yönelik olarak hazırlanmıştır. Bağımsız denetim standardı finansal tabloların denetiminde kurulacak etkin ve karşılıklı bir iletişimin önemini dikkate alarak, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla kuracağı iletişim konusunda kapsamlı bir çerçeve sunar (BDS 260). Denetçinin amaçları;

- Finansal tabloların denetimiyle ilgili sorumluluklarını ve genel hatlarıyla denetimin planlanan kapsam ve zamanlamasını açık bir şekilde üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmek,
- Üst yönetimden sorumlu olanlardan denetimle ilgili bilgi almak,
- Denetim sırasında yapılan ve üst yönetimden sorumlu olanların finansal raporlama süreci üzerindeki gözetim sorumluluğuyla ilgili olan önemli gözlemleri, üst yönetimden sorumlu olanlara zamanında bildirmek ve
- Üst yönetimden sorumlu olanlarla karşılıklı ve etkin bir iletişim kurmaktır.

Üst Yönetimle Kurulacak İletişimin Yararları

- Denetçi ve üst yönetimden sorumlu olanların denetimle ilgili konuları anlaması ve aralarında yapıcı bir iş ilişkisinin geliştirilmesi. Bu ilişki, denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı muhafaza edilerek geliştirilir.
- Denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlardan denetimle ilgili bilgi alması. Örneğin üst yönetimden sorumlu olanlar denetçiye, işletme ve çevresini tanımada, uygun denetim kanıtı kaynaklarını belirlemesinde ve belirli işlem veya olaylar hakkında bilgi sağlanması konusunda yardımcı olabilir.
- Üst yönetimden sorumlu olanların finansal raporlama sürecinin gözetimine ilişkin sorumluluklarını yerine getirmesi ve böylece finansal tablolardaki "önemli yanlışlık" risklerinin azaltılması.

İletişim; yazılı veya sözlü şekilde yapılabilir. Denetçi mesleki yargısını kullanarak şayet sözlü iletişimin yetersiz kalacağını düşünüyorsa yönetimden sorumlu olanlarla yazılı iletişim kurmalıdır. Diğer konular ile ilgili iletişim sözlü olarak da gerçekleştirilebilir. İletişimin yazılı olması durumunda denetçi iletişim belgesinin bir kopyasını alıkoymalıdır (KGK Ders Notları: 2013).

BDS 265 İç Kontrol Eksikliklerinin Kurumsal Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime İletilmesi: Standart denetçinin finansal tabloların denetimi sırasında tespit ettiği iç kontrol eksikliklerini uygun bir biçimde üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirmesine yönelik sorumluluğunu düzenler. Denetim sırasında tespit edilen eksikliklerin hangilerinin denetçi tarafından üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirilmesi gerektiğini belirler.

Denetçinin amaçları;

- İç kontrol ile ilgili olarak tespit edilen bir veya daha fazla sayıda eksikliği göz önünde bulundurmak,
- Bu eksikliklerin bireysel veya bir bütün olarak önemli bir eksiklik oluşturup oluşturmadığını değerlemek,
- İç kontrol sistemi ile ilgili önemli olduğuna karar verilen eksiklikleri kurumsal yönetimden sorumlu olanlara yazılı olarak zamanında iletmek

İç Kontrolün Eksikliği

Bir kontrolün, finansal tablolarda yer alan yanlışlıkları zamanında önleyemeyecek veya tespit edip düzeltemeyecek şekilde tasarlanması, uygulanması veya kullanılması veya finansal

tablolarda yer alan yanlışlıkları zamanında önlemek veya tespit edip düzeltmek için gereken bir kontrolün bulunmaması durumunda mevcuttur.

İç Kontrol Eksikliklerinin Tespit Edilip Edilmediğinin Belirlenmesi

Denetçi, bir veya daha fazla iç kontrol eksikliğini tespit edip etmediğini belirlerken, bulgularıyla ilgili olgu ve durumları yönetimin uygun kademesiyle müzakere edebilir. Bu müzakere denetçiye, yönetimin önceden haberdar olamayabileceği eksiklikler konusunda yönetimi zamanında uyarma imkânı verir. Bulguları müzakere etmek için uygun olan yönetim kademesi, ilgili iç kontrol alanını iyi bilen ve bu alana ilişkin tespit edilen iç kontrol eksikliklerini düzeltme yetkisine sahip olan kademedir.

Bazı durumlarda, örneğin bulguların yönetimin dürüstlüğü veya yeterliğiyle ilgili bir şüphe doğurduğu durumda, denetçinin bulguları doğrudan yönetimle müzakere etmesi uygun olmayabilir. Denetçi, bulgularıyla ilgili olgu ve durumları yönetimle müzakere ederken, ilâve olarak dikkate alınması gereken ilgili başka bilgiler de elde edebilir. Aşağıdakiler bu bilgilere örnek olarak verilebilir:

- Eksikliklerin gerçek veya muhtemel nedenleri hakkında yönetimin anlayışı,
- Yönetimin farkında olduğu eksikliklerden kaynaklanan istisnalar,
- Yönetimin bulgulara vereceği karşılıklarla ilgili olarak yönetimde gözlenen ilk belirtiler.

Denetçinin İç Kontrol Eksikliğinde Göz Önünde Bulunduracağı Hususlar

- Eksikliklerin gelecekte finansal tablolarda önemli yanlışlıklara yol açma ihtimali.
- İlgili varlık veya borçların zarar veya hileye açıklığı.
- Gerçeğe uygun değer muhasebesindeki tahminler gibi tahmini tutarların belirlenmesindeki subjektiflik ve karmaşıklık.
- Eksikliklerden etkilenmeye müsait finansal tablo tutarları.
- Eksiklik veya eksikliklerden etkilenmeye müsait hesap bakiyesinde veya işlem sınıfında gerçekleşmiş veya gerçekleşebilecek faaliyetin hacmi.
- Kontrollerin finansal raporlama sürecindeki önemi

2.2.2. Risk Değerlendirilmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilen Karşılıklar

Risk odaklı (esaslı) denetim, işletmenin kendisinin ve başlıca risklerinin anlaşılmasıyla başlamakta ve böylece denetçi, kaynaklarını düşük riskli alanlara tahsis etmeksizin, yüksek etki düzeyine sahip önemli risklere odaklanarak denetimi gerçekleştirmektedir. Risk odaklı denetim hem bağımsız denetim hem de iç denetim için geçerli bir yaklaşımdır. İç denetçi, denetim önceliklerini belirlemek ve yüksek düzeyde riskli alanlara odaklanmak amacıyla risk yönetiminin bir parçası olarak risk değerlendirme sonuçlarından yararlanır (Cömert vd., 2013).

İşletmenin Risk Değerleme Süreci

Denetçi, işletmenin

- Finansal raporlama amaçlarıyla ilgili iş hayatına ilişkin risklerin belirlenmesine,
- Risklerin öneminin tahmin edilmesine,
- Bu risklerin gerçekleşme ihtimallerinin değerlendirilmesine,
- Bu risklere karşı atılacak adımlara karar verilmesine ilişkin bir sürecinin bulunup bulunmadığı hakkında bilgi edinir.

BDS 300 Finansal Tablo Denetiminin Planlanması: Denetçi, denetimin etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla denetim çalışmalarını planlamalıdır. Bağımsız denetimin planlanması, genel bağımsız denetim stratejisini ve ayrıntılı bir bağımsız denetim planı geliştirilmesini ihtiva eder ve yönetime bağımsız denetim riskinin makul bir düzeye indirilebilmesini amaçlar (KGK Ders Notları: 2014).

Denetim Planı

Denetim planı, denetim ekibi üyeleri tarafından uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını içermesi bakımından genel denetim stratejisinden daha detaylıdır. Bu denetim prosedürlerinin planlanması, denetim planının oluşturulması sırasında ve denetim boyunca devam eder. Örneğin, denetçinin risk değerlendirme prosedürlerini planlaması, denetimin başlangıç aşamalarında yapılır.

Bununla birlikte belirli müteakip denetim prosedürlerinin niteliğinin, zamanlamasının ve kapsamının planlanması, söz konusu risk değerlendirme prosedürlerinin sonucuna bağlıdır. Ayrıca denetçi, bazı işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin müteakip denetim prosedürlerini, kalan tüm müteakip denetim prosedürlerini planlamadan önce uygulamaya başlayabilir.

Denetim Planının Hazırlanması

- Denetim Riski
- Önemlilik
- Finansal Tablo İddiaları
- İç Kontrol Sistemi
- Olası Önemli Yanlışlıklar
- İç Denetçileri Çalışmalarından Yararlanma
- Hizmet İşletmeleri
- Denetim Programı

BDS 315 İşletmeyi ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi: Standart denetçinin işletmenin iç kontrolü dâhil işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablolardaki "önemli yanlışlık" risklerini belirleme ve değerlendirme sorumluluğunu düzenler. Denetçinin amacı, işletmenin iç kontrolü dâhil işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerini belirlemek ve değerlendirmek ve böylece değerlendirilmiş "önemli yanlışlık" risklerine karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması için bir dayanak oluşturmaktır (BDS 315).

Bu amaçla denetçi;

- Risklerle ilgili kontrollerin anlaşılması dâhil, işletme ve çevresini tanıma süreci boyunca finansal tablolardaki işlem sınıflarını, hesap bakiyelerini ve açıklamaları dikkate alarak riskleri belirler.
- Belirlenen riskleri değerlendirir; bu risklerin, bir bütün olarak finansal tablolarla daha yaygın bir şekilde ilgili olup olmadığını ve birçok yönetim beyanını potansiyel olarak etkileyip etkilemediğini değerlendirir.
- Test etmek istediği ilgili kontrolleri dikkate alarak, belirlenen riskleri yönetim beyanı düzeyinde yanlışlığa sebep olabilecek hususlarla ilişkilendirir.
- Birden fazla yanlışlık bulunması ihtimali dâhil yanlışlık ihtimalini ve potansiyel bir yanlışlığın önemli bir yanlışlığa sebep olabilecek büyüklükte olup olmadığını mütalaa eder.

Denetçinin Riskleri Tespitinde Kullanılan Asgari Ölçüler

- Riskin hile kaynaklı bir risk olup olmadığı,
- Riskin, ekonomi, muhasebe ve diğer alanlardaki önemli güncel gelişmelerle ilgisinin bulunup bulunmadığı ve dolayısıyla özel bir dikkat gerektirip gerektirmediği,
- İşlemlerin karmaşıklığı,
- Riskin ilişkili taraflarla yapılan önemli işlemler içerip içermediği,
- Riskle ilgili finansal bilgilerin ölçümündeki özellikle geniş bir aralıkta ölçüm belirsizliği içeren ölçümlerdeki subjektiflik derecesi ve
- Riskin, işletmenin olağan faaliyetlerinin dışında kalan veya olağan dışı görünen önemli işlemler içerip içermediği dikkate alınır.

Doğal Risk

Bir hesap kalemi ya da döngüde önemli yanlışlıklar olma olasılığının iç kontrol yapısının etkinliği dikkate alınmaksızın, değerlendirilmesidir. Finansal tabloların önemli yanlışlıklara hassasiyeti değerlendirilir. Bu bilgiler denetçinin işletmeyi tanımasına ve yapısal (doğal) risk unsurları hakkında görüş oluşturmaya yardımcı olacaktır. Doğal risk düzeyinin yüksek olması o denetim alanı ile ilgili toplanacak kanıt sayısını artırmanın yanı sıra tecrübeli denetçilerin bu alanda görev yapmasını da gerekli kılmıştır (KGK Ders Notları: 2013, Selimoğlu vd., 2011: 88).

Doğal risk düzeyini etkileyebilecek önemli unsurların aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Bozkurt 2012: 106-107-108):

- İşletmelerin yapısı,
- Yönetimin dürüstlüğü,
- İşletmenin Eğilimi
- Önceki Denetim Çalışmalarının Sonuçları,
- Denetimin İlk Olması,
- İlgili Taraflar,

- Olağanüstü İşlemler,
- İşletmede süregelen sorunlar,
- Personeldeki sürekli değişim,
- Teknolojik Gelişmeler.

Kontrol Riski

Kontrol riski bir işletmenin hesap ve iç kontrol sistemlerinin herhangi bir hesapta, herhangi bir tür işlemde herhangi bir tür yanlışlığı tespit edememesi, önleyememesi ve düzeltememesidir. Denetçi iç kontrol sistemini değerlerken kontrol çevresi, muhasebe sistemi ve kontrol sürecine önem vermektedir. Denetçi, bir işlem türünün herhangi bir amacına ilişkin kontrol prosedürlerinin olmadığına veya etkin uygulanmadığına ya da bunların etkinliğini değerlemenin zaman ve maliyet yönünden uygun olmayacağına karar verirse, bu işlem türleri veya hesaplar için kontrol riskini maksimum düzeyde (%100'e yakın) belirler veya kontrol riskinin maksimum düzeyin altında olduğunu gösteren kanıtları toplamak için kontrol testleri yapar (TÜDEKS: 903, Demirbaş: 2014, Kepekçi, 2004: 93). İç kontrol yapısının kurulması ve yürütülmesi tamamen işletmenin sorumluluğunda olduğundan, denetçiler kontrol riski düzeyinin azaltılmasında söz sahibi değillerdir. Denetçiler aşağıdaki işlemleri yaparak katlanacakları kontrol riskini belirlemektedirler (Bozkurt, 2012: 109):

- İşletmenin iddiaları ile ilgili olarak oluşturulmuş iç kontrol yapısını tanımaya yarayan prosedürleri uygularlar,
- İşletmede uygulandığı belirtilen kontrol politika ve prosedürlerini test ederler.

Ortaya Çıkartma Riski

Ortaya çıkartma riski, denetçinin mali tablolarda bulunan önemli bir hatayı bulmada başarısız olması olasılığıdır. Ortaya çıkartma riski, denetçinin çalışmalarında uyguladığı denetim prosedürlerinin etkinliğinin şekillendirdiği bir risktir. Doğal risk ve kontrol riskinin tersine ortaya çıkartma riski denetçinin çalışmalarının etkisiyle değiştirilebilen bir risk unsurudur. (Bozkurt, 2012: 109).

Burada unutulması gereken denetçinin riskleri sıfırı indiremeyeceği gerçeğidir. Çünkü işletmenin sorumluluğunda olan finansal tablolar denetçinin gözetiminde ancak minimize edilebilir.

BDS 320 Denetimin Planlanmasında ve Gerçekleştirilmesinde Önemlilik: Finansal raporlama çerçeveleri, önemlilik kavramını genellikle finansal tabloların hazırlanması ve sunumu kapsamında ele alır. Genel olarak eksiklik ve yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu eksiklik ve yanlışlıklar önemli olarak değerlendirilir. Önemliliğin herhangi bir ölçütü yoktur. Denetçi önemlilik kavramını; denetimin planlanmasında, yürütülmesinde, belirlenen yanlışlıkların denetim üzerindeki ve düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki ve denetçi raporundaki görüşün oluşturulmasındaki etkisinin değerlendirilmesinde kullanır (BDS 320).

Denetçinin önemlilik seviyesi belirlemesi mesleki yargı gerektirmektedir. Genellikle belirli bir finansal tablo büyüklüğünün yüzdesi önemlilik seviyesinin belirlenmesinde başlangıç noktası olarak ele alınır (KGK Ders Notları: 2013).

Önemliliği belirlemek için kullanılacak nicel faktörler:

- Sürdürülen faaliyetlerden elde edilen vergi öncesi kar
- Toplam varlıklar
- Toplam satışlar
- Üç yıllık ortalama kar

Denetçi, genel denetim stratejisini oluştururken, bir bütün olarak finansal tablolar için önemliliği belirler. İşletmenin içinde bulunduğu özel şartlara göre, kullanıcıların finansal tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkileyeceği makul şekilde beklenen, bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemlilikten daha düşük tutarlardaki yanlışlıkları içerebilecek bir veya daha fazla işlem sınıfının, hesap bakiyesinin veya açıklamanın bulunduğu durumda, denetçi bu özel işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara uygulanmak üzere ayrıca önemlilik düzeyi veya düzeyleri belirler (BDS 320).

BDS 330 Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşılık Yapacağı İşler: Finansal tablonun denetiminde, BDS 315 uyarınca denetçi tarafından belirlenen ve değerlendirilen "önemli yanlışlık" risklerine karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanmasına yönelik denetçinin sorumluluklarını düzenler. Denetçinin amacı, değerlendirilmiş "önemli yanlışlık" risklerine karşı yapılacak uygun işleri tasarlamak ve uygulamak suretiyle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir (BDS 330).

Genel Zorunluluklar

- Finansal tablo seviyesinde önemli yanlışlık risklerine karşılık verilmesi.
- İddia seviyesinde önemli yanlışlık risklerine karşılık denetim prosedürlerinin oluşturulması.
- Sunum ve açıklamaların yeterliliğinin değerlendirilmesi.
- Elde edilen denetim kanıtının uygunluğu ve yeterliliğinin değerlendirilmesi.
- Belgeleme

Denetim Testleri

Denetçi yapılan risk değerlendirmeleri sonucunda belirlenmiş riskleri azaltmak için uygun karşılıklar oluşturmak zorundadır. Oluşturulan bu karşılıklar denetim testleri olarak adlandırılmaktadır. Denetim testleri genel olarak iki başlık altında incelenmektedir.

1) Maddi Doğruluk Testleri

2) Kontrol Testleri

Maddi Doğruluk Testleri

Yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlıkları tespit etmek üzere tasarlanmış denetim prosedürüdür. Maddi doğrulama ikiye ayrılır. Detay testleri (işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin (detay testleri) ve analitik maddi doğrulama prosedürleridir (BDS 330).

- Denetçi, değerlendirilmiş "önemli yanlışlık" risklerinden bağımsız olarak, her bir sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için maddi doğrulama prosedürleri tasarlar ve uygular.
- Denetçi, dış teyit prosedürlerinin maddi doğrulama prosedürü olarak kullanılıp kullanılmayacağını mütalaa eder.

Kontrol Testleri

Yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlıkları önleme veya tespit edip düzeltmede kontrollerin işleyiş etkinliğini değerlendirmek üzere tasarlanmış denetim prosedürüdür. Denetçi aşağıdaki durumlarda, ilgili kontrollerin işleyiş etkinliklerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla kontrol testlerini tasarlar ve uygular (BDS 330):

- Denetçinin yönetim beyanı düzeyinde ortaya çıkan "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin yaptığı değerlendirme, kontrollerin etkin bir şekilde işlediğine dair bir beklenti içeriyorsa (denetçi, maddi doğrulama prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken kontrollerin etkin bir şekilde işlediğine güvenmek istiyorsa)
- Maddi doğrulama prosedürleri, tek başlarına, yönetim beyanına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamıyorsa.

BDS 402 Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar: İşletmenin bağımsız denetimini gerçekleştiren denetçi işletmeyi iç kontrolleri dâhil olmak üzere tanımak zorundadır. Bu zorunluluk BDS 315'te belirtilmiştir. Ancak işletmenin fonksiyonlarından biri veya birden fazlası dışarıdan satın alınıyorsa bu durumu da anlamak zorundadır. Denetçi hizmet işletmesinin kontrollerinin dizaynını ve uygulanmasını değerlendirerek hizmet işletmesinin tarafından yapılan işlemlerin tam, doğru ve geçerli olduğundan emin olmaya çalışacaktır. Birçok işletme belirli bir görevin bir işletmenin yönlendirmesi altında yerine getirilmesinden, işletmenin birimlerinin veya fonksiyonlarının tamamının yerine ikame edilmesine kadar (vergisel uyum hizmetleri fonksiyonu gibi) faaliyetlerinin çeşitli yönleri itibarıyla geniş bir yelpazede dışarıdan hizmet alır. Bu tür kuruluşlarca sağlanan hizmetlerin çoğu işletmenin faaliyetlerinin bir parçasıdır, ancak bu hizmetlerin tamamı denetimle ilgili değildir (BDS 402).

Örneğin beyaz eşya üretimi yapan bir işletme sattığı ürünlerin garanti kapsamındaki tamiratlarını bir başka işletmeye vermiştir. Aralarında yapılan sözleşme gereği her bir tamir işlemine ilişkin önceden belirlenmiş tutarlarda ödemeler yapılacaktır. Bu durumda tamir ve bakıma ilişkin ödemelerin tam, doğru ve güvenilir olarak finansal tablolarda görünmesi ancak tamir bakım hizmeti veren işletmenin iç kontrollerin etkin olması ile mümkündür.

Hizmet alan işletme, bir hizmet kuruluşunun hizmetlerini kullandığında kullanıcı işletmenin denetçisinin amaçları:

- "Önemli yanlışlık" risklerini tespit etmeye ve değerlendirmeye yetecek ölçüde, hizmet kuruluşundan sağlanan hizmetlerin niteliği ve önemi ile bu hizmetlerin hizmet alan işletmenin denetimle ilgili iç kontrolüne etkisini anlamak ve
- Bu risklere karşı denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamaktır.

Hizmet alan işletme denetçisi, hizmet alan işletmeyi yeterli derecede tanıyamadığı hâllerde, aşağıdaki prosedürlerden birini veya daha fazlasını uygulayarak işletmeyi tanımaya çalışır.

- 1 inci tip veya 2 nci tip raporun elde edilmesi,
- Belirli bilgileri elde etmek için hizmet alan işletme aracılığıyla hizmet kuruluşuyla irtibata geçilmesi,

- Hizmet kuruluşunun ziyaret edilmesi ve hizmet kuruluşundaki ilgili kontroller hakkında gerekli bilgileri sağlayacak prosedürlerin uygulanması veya
- Hizmet kuruluşundaki ilgili kontroller hakkında gerekli bilgileri sağlayacak prosedürleri uygulamak için başka bir denetçinin kullanılması

Hizmet İşletmesinden Tip 1 ve Tip 2 Raporu

Tip 1: Kontrollerin özellikleri, dizaynların uygunluğu ve kontrollerin spesifik bir tarihteki uygulanmasına ilişkin rapor.

Tip 2: Kontrollerin özellikleri, dizaynı, uygulaması ve spesifik bir zaman dilimindeki uygulanma etkinliğine ilişkin rapor.

Tip 1 ve Tip 2 raporu ile elde edilen kanıtın yeterliliği ve uygunluğu için müşteri işletme denetçisi aşağıdaki hususlarda tatmin olmalıdır (KGK Ders Notları: 2013).

- Servis işletmesinin denetçisinin mesleki yeterliliği ve bağımsızlığı
- Tip 1 ve Tip 2 raporlarına temel olan standartların uygunluğu

BSD 450 Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi: Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), denetçinin belirlenen yanlışlıkların denetim üzerindeki ve varsa düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisini değerlendirme sorumluluğunu düzenler. Denetçinin amacı,

- Belirlenen yanlışlıkların denetim üzerindeki etkisini ve
- düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisini değerlendirmektir.

Yanlışlıkların Yönetime İletilmesi ve Düzeltilmesi

- İlgili mevzuat tarafından yasaklanmadığı sürece denetçi, denetim boyunca bir araya getirilen tüm yanlışlıkları yönetimin uygun bir kademesine zamanında bildirir. Denetçi, yönetimden söz konusu yanlışlıkları düzeltmesini talep eder.
- Yönetimin, denetçi tarafından bildirilen yanlışlıkların bazılarını veya tamamını düzeltmeyi reddetmesi hâlinde denetçi, yönetimin düzeltme yapmama gerekçelerini anlar ve bir bütün olarak finansal tabloların önemli bir yanlışlık içerip içermediğini değerlendirirken edindiği bu anlayışı dikkate alır.

Denetçi denetim sırasında bulduğu yanlışlıkları mümkün olduğunca eşanlı olarak ilgili yöneticilere düzeltme talebi ile göndermelidir. Ancak bazı durumlarda bulunan yanlışlıkların yönetime gönderilmesi mevzuata ve yasalara aykırı olabilir. Denetçi bu durumda BDS 260 'da belirtilen kurallara uygun hareket etmelidir. Eğer yönetim yanlışlıkları düzeltmeyi reddediyorsa denetçi yönetimin düzeltmeme nedenlerini anlamalı ve görüş oluştururken bu anlayışını dikkate almalıdır.

Düzeltilmemiş Yanlışlıkların Değerlendirilmesi

Denetçi, düzeltilmemiş yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olup olmadığına karar verir. Denetçi bu kararı verirken,

- Yanlışlıkların belirli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar ile bir bütün olarak finansal tablolar açısından büyüklüğü ve niteliğini ve söz konusu yanlışlıkların meydana geldiği belirli şartları ve
- Önceki dönemlere ilişkin düzeltilmemiş yanlışlıkların ilgili işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar ile bir bütün olarak finansal tablolar üzerindeki etkisini mütalaa eder.

Denetçi düzeltilmeyen yanlışlıkların tek başına ve toplamda finansal tablolar üzerine etkisinin önemsiz olduğuna dair yönetimden ve uygunsuz kurumsal yönetimden sorumlu kişilerden yazılı beyan alınmalıdır.

2.2.3. Denetim Kanıtı

BDS 500 Denetim Kanıtı: Denetim faaliyetinin gerçekleşmesi sırasında denetçiler çeşitli denetim teknikleri uygulayarak denetim kanıtları toplarlar. Denetim kanıtı, denetçinin finansal tablolar hakkında görüş bildirmek için topladığı tüm bilgilerdir. Toplanan kanıtlar değerlendirilerek müşteri işletmenin yönetiminin finansal tablolar aracılığıyla yapmış olduğu bildirimlerin dürüstlüğü yargılanır. Denetçinin amacı, görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşabilmesi amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edebilmesini sağlayacak denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamaktır.

Denetim Kanıtının Yeterliliği

Denetim kanıtının miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarı, denetçinin "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin değerlendirmesinden ve ilgili denetim kanıtının kalitesinden etkilenir. Denetimde yanlışlık riski yüksek ise, daha fazla sayıda kanıt toplanması gerekmektedir. Eğer denetim kanıtları yüksek nitelikteyse daha az sayıda kanıt toplanması denetim için yeterlidir. Fakat denetçinin kanıt elde edilmesi denetçinin görüşünü etkiliyor ise kanıtın maliyetine bakılmaksızın elde edilmeye çalışılmalıdır (BDS 500).

Denetim Kanıtının Uygunluğu

Denetim kanıtının kalitesinin ölçütüdür. Bir başka ifadeyle, denetçi görüşüne dayana oluşturan sonuçlara destek sağlama açısından, denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğidir. Uygunluk, denetim kanıtının kalitesinin ölçüsüdür. Bir kanıtın geçerli kabul edilebilmesi için, o kanıtın denetçi görüşüne etki yapması gerekir. Denetçi görüşünü etkileyen her kanıt geçerli bir kanıttır. Denetim kanıtının güvenilirliği kanıtın kaynağının bağımsız olmasından, iç kontrolün etkin olmasından, denetçinin kendi bilgisine dayanmasından, belge tabanlı olmasından ve orijinal belge olmasından etkilenir (KGK Ders Notları: 2013).

Denetim Kanıtı Toplamak İçin Kullanılan Denetim İşlemleri

Denetçinin kanıt toplamak için kullanacağı denetim işlemleri aşağıdaki gibidir (KGK Ders Notları: 2013).

- a) Tetkik (Belge incelemesi)
- b) Sorgulama (Soruşturma)
- c) Doğrulama
- d) Yeniden hesaplama
- e) Göz atma
- f) Kayıt sistemini yeniden izleme
- g) Gözlem
- h) Fiziki inceleme
- i) Analitik inceleme

a) Tetkik

Tetkik; işletme içinden veya dışından elde edilen, basılı veya elektronik ortamda ya da başka bir depolama ortamında bulunan kayıt veya belgelerin incelenmesini ya da varlıkların fiziki olarak incelenmesini içerir. Kayıt ve belgelerin tetkiki; bu kayıt ve belgelerin nitelik ve kaynağına ve (bu kayıt ve belgelerin işletme içi kayıt ve belgeler olması durumunda) bunların oluşturulmasına ilişkin kontrollerin etkinliğine bağlı olarak, farklı güvenilirlik derecelerinde denetim kanıtı sağlar. Yetkilendirmeye ilişkin kanıt elde etmek için kayıtlar üzerinde yapılan tetkik, kontrol testi olarak kullanılan tetkike örnek olarak verilebilir.

b) Sorgulama

Sorgulama, işletme içindeki veya dışındaki bilgili kişilerden, finansal ve finansal olmayan konularda bilgi alınmasıdır. Sorgulama, diğer denetim prosedürlerine ek olarak denetim sırasında yoğun bir şekilde kullanılır. Sorgulamalar, resmi olarak yapılan yazılı sorgulamalardan resmi olmayan sözlü sorgulamalara kadar çeşitli şekillerde yapılabilir. Sorgulamalara verilen cevapların değerlendirilmesi, sorgulama sürecinin ayrılmaz bir parçasıdır.

c) Doğrulama

Denetçinin, muhasebe kayıtlarında yer alan bilgilerin doğrulanması için işletme dışındaki kişilerden yazılı olarak yanıt isteme tekniğidir. Örneğin denetçi, alacakların doğruluğunu teyit etmek amacıyla borçlulara mutabakat mektubu gönderir. Denetçi, bilgi almak istediği konuları ve bilgi alacağı kişileri işletmeye bildirerek doğrulama mektupları yazmalarını ve ilgililere gönderilmesini ister. Doğrulama sürecinin, doğrulama taleplerinin veya verilen cevapların ele geçirilmesi ve değiştirilmesi sonucu tarafsız olmayan bir şekilde sonuçlanması olasılığını en aza indirmek amacıyla bağımsız denetçi ve cevap vermesi beklenen taraflar arasında sağlıklı bir iletişim kurulmak suretiyle kontrolün sağlanması gerekir (SPK Tebliğ No:22)

d) Yeniden Hesaplama

Belgelerdeki ve kayıtlardaki aritmetik doruluğun incelenmesidir. Bu denetim işleminin uygulanması ile matematiksel denetim kanıtı sağlanır.

e) Göz atma

Muhasebe ortamına kabaca göz atılarak olağandışı durumların ortaya çıkarılmasıdır. Göz atma işlemi ile doğrudan bir denetim kanıtı toplanamaz.

f) Kayıt sistemini yeniden izleme

Denetçinin örnekleme yolu ile belgeler seçmesi ve bu belgelerden hareketle muhasebe kayıtlarının doğruluğunun araştırılması işlemidir. Bu inceleme belge incelemesinden farklı olup denetçi gerekli görürse riskli gördüğü denetim alanlarında denetim riskini minimuma indirmek üzere bütün kayıtları yeniden inceler. Amacı riskli bulunduğu denetim alanında yeterli kanıt toplayabilmektedir.

g) Gözlem

Gözlem denetçinin, işlemlerin yapılışı sırasında hazır bulunarak işlemin yetkili kişilerce, yönetimin belirlemiş olduğu usul ve esaslara göre, doğru bir şekilde yapılıp yapılmadığına

tanıklık edilmesidir. Denetçinin gözlem yaparak işletme faaliyetlerinin kim tarafından, nasıl yapıldığının anlaşılmasına yönelik kanıt toplamasıdır. Bu teknik sayesinde, denetçi iç kontrol sisteminin etkin çalışıp çalışmadığı, işlemlerin şekil ve usul esasları doğrultusunda yürütülüp yürütülmedi konularını test etme ve görüş oluşturma imkânına sahip olur.

h) Fiziki İnceleme

Fiziki inceleme ve sayma tekniği, beyan edilen mevcutların bilanço tarihi itibarı ile var olduğuna ilişkin bildirim doğruluğunun araştırılmasıdır.

Bu teknik maddi varlıklarla sınırlıdır. Denetçi, yerinde görüp sayarak, varlığın işletmede var olup olmadığının araştırılması ile ilgili bir kanıt elde ederken aynı zamanda varlığın işletmenin mülkiyetinde olup olmadığını da araştırmalıdır.

i) Analitik İnceleme

Analitik prosedürler, finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla finansal bilgilerin değerlendirilmesidir. Analitik prosedürler, beklenen değerlerden önemli miktarda farklılık arz eden veya diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren belirlenmiş dalgalanma ya da ilişkilerin gerektiğinde araştırılmasını da kapsar.

BDS 501 Bağımsız Denetim Kanıtları - Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Hususlar: Denetim kanıtları ile ilgili önem arz eden hesap kalemleri 3 başlık altında toplanabilir;

- a) Stoklar
- b) Dava ve iddialar
- c) Bölümlere göre raporlama

a) Fiziki Stok Sayımına Katılım

İşletmelerde stok kalemlerinin miktarının doğru belirlenmesi, değerlendirme de kullanılan ölçütlerin tutarlılığı, finansal tablolardaki kar veya zararı etkilemeyeceğinden dolayı stoklar, önemlilik derecesi yüksek olan kalemlerdir. Fiziki stok sayımına katılım mümkün değilse denetçi, stokların mevcudiyeti ve durumuyla ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için alternatif denetim prosedürleri uygular (Selimoğlu diğerleri 138, BDS 501). Fiziki stok kalemine katılım mümkün ise;

- Yönetimin, işletmenin fiziki stok sayımı sonuçlarının kayıt ve kontrol edilmesine yönelik talimat ve prosedürlerini değerlendirmek
- Yönetimin sayıma ilişkin prosedürlerinin uygulanmasını gözlemlemek

- Stokları tetkik etmek
- Test sayımlarını yapmak

b) Davaların Yeniden İncelenmesi

Belirlenmiş dava veya iddialarla ilgili “önemli yanlışlık” riskini değerlendirmesi veya uygulanan denetim prosedürlerinin başka önemli dava veya iddiaların mevcut olabileceğini göstermesi durumunda denetçi, diğer BDS’lerin zorunlu kıldığı prosedürlere ek olarak işletmenin dış hukuk müşaviriyle doğrudan iletişime geçer. Denetçi bu iletişimi, yönetim tarafından hazırlanan ve kendisi tarafından gönderilen ve işletmenin dış hukuk müşavirinin kendisiyle doğrudan iletişime geçmesini talep eden bir sorgulama mektubu yoluyla kurar.

Mevzuatın, işletmenin dış hukuk müşavirinin denetçiyle doğrudan iletişime geçmesini yasaklaması durumunda denetçi, alternatif denetim prosedürlerini uygular. Denetçi, işletmenin dış hukuk müşaviriyle iletişime geçmesine veya görüşmesine yönetimin izin vermemesi ya da işletmenin dış hukuk müşavirinin sorgulama mektubuna uygun şekilde yanıt vermeyi reddetmesi veya yanıt vermesinin yasaklanması veya denetçinin, alternatif denetim prosedürleri uygulayarak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi durumunda denetçi raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verir (BDS 501).

c) Bölümlere Göre Raporlama

Standardın amacı; finansal bilgilerin, işletmenin ürettiği farklı tür mal ve hizmetler ile faaliyette bulunduğu farklı coğrafi alanlar itibarıyla bölümlere göre raporlanmasına ilişkin ilkeleri belirlemektedir. İşletmeler bu bölümlemeyi finansal tablo kullanıcılarına aşağıdaki hususlarda yardımcı olmak amacıyla yapmalıdır (BDS 501, KGK Ders Notları: 2013).

- İşletmenin geçmiş performansının daha iyi anlaşılması,
- Risk ve getirilerinin daha iyi değerlendirilmesi,
- İşletme hakkında bir bütün olarak daha doğru bir karara varılmasıdır.

Finansal tablolar açısından bölümlere göre raporlamanın önemli olduğu durumlarda denetçi ilgili raporlama standartları çerçevesinde açıklamaların yapıldığına ilişkin uygun yeterlilikte denetim kanıtı elde etmelidir. Ayrıca denetçiler bölümler arasında gerçekleşen satışları, transferleri ve giderleri, bölümler arası tutarların elenmesi, bütçe ve diğer beklenen sonuçlar ile karşılaştırılmaları yapmalıdır.

BSD 505 Dış Kaynaklı Teyitler

Dış kaynaklı teyitler (doğrulamalar), işletme dışındaki bağımsız bir kaynaktan doğrudan doğruya yazılı bilgi alınmasıdır. Doğrulama ile elde edilen kanıtların güvenilirliği;

- Doğrulamanın yapısına
- İşletme ile ilgili önceki deneyimlere
- Doğrulama yapılan bilginin/konunun yapısına
- Doğrulamaya cevap vermesi istenen kişiye bağlıdır.

Dış teyit prosedürleri, genellikle hesap bakiyeleri ve bunların unsurlarıyla ilgili bilgileri teyit veya talep etmek için uygulanır. Ayrıca, bu prosedürler bir işletme ile diğer taraflar arasındaki anlaşma, sözleşme veya işlemlerin şartlarının teyit edilmesi veya "yan sözleşme" gibi belirli durumların mevcut olmadığını teyit edilmesi için kullanılabilirler. Elektronik yollarla alınan yanıtlar, örneğin faks veya elektronik posta yoluyla alınanlar, güvenilirlikle ilgili riskler içerir, çünkü kaynağın doğrulanması ve yanıt veren tarafın yetkisinin belirlenmesi ve değişikliklerin tespit edilmesi zor olabilir.

Denetçi ve yanıt veren tarafından kullanılan ve elektronik olarak alınan yanıtlar için güvenli bir ortam oluşturan bir süreçle bu riskler azaltılabilir. Söz konusu sürecin güvenli olduğu ve uygun bir şekilde kontrol edildiği hususunda denetçinin ikna olması durumunda, ilgili yanıtların güvenilirliği artar. Elektronik bir teyit işlemi, bilgileri elektronik ortamda gönderen kişinin kimliğinin doğrulanması için bünyesinde şifreleme, elektronik imza ve internet sitesi güvenilirliğini onaylama prosedürleri gibi çeşitli teknikleri bulundurur (KGK Ders Notları, BDS 505).

BDS 510 İlk Bağımsız Denetimler - Açılış Bakiyeleri: Standart ilk defa yapılan bir denetimde (ilk denetimde) denetçinin, açılış bakiyelerine ilişkin sorumluluklarını düzenler. Açılış bakiyeleri, finansal tablolardaki tutarların yanı sıra dönem başında mevcut olan ve açıklanması gereken şarta bağlı varlık ve yükümlülükler ile taahhütler gibi konuları da içerir.

Denetçinin amacı, açılış bakiyelerinin cari dönem finansal tablolarını önemli derecede etkileyen yanlışlıklar içerip içermediği ve açılış bakiyelerinde yansıtılan uygun muhasebe politikalarının cari dönem finansal tablolarında tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı veya bu politikalarda meydana gelen değişikliklerin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun bir biçimde uygulanıp uygulanmadığı, yeterli şekilde sunulup sunulmadığı ve açıklanıp açıklanmadığı ile ilgilenir (BDS 510).

BDS 520 Analitik Prosedürler: Standart denetçinin analitik prosedürleri maddi doğrulama prosedürü "analitik maddi doğrulama prosedürleri" olarak kullanmasını düzenler. Ayrıca, denetimin sonuna doğru, finansal tablolarla ilgili genel bir sonuç oluştururken denetçiye yardımcı olan analitik prosedürleri uygulama sorumluluğunu da ele alır.

Denetçinin amacı, analitik maddi doğrulama prosedürleri kullanıldığında ihtiyaca uygun ve güvenilir denetim kanıtları elde etmek ve finansal tabloların denetçinin işletmeye ilişkin anlayışı (işletmeyi tanıması) ile tutarlı olup olmadığına dair genel bir sonuç oluştururken kendisine yardımcı olan analitik prosedürleri denetimin sonuna doğru tasarlamak ve uygulamaktır (BDS 520). Analitik gözden geçirme yönteminin planlanması ve yürütülmesinde denetçi aşağıdaki hususları göz önüne almalıdır (KGK Ders Notları, 2013):

- İşletmenin niteliği,
- Anlaşmanın kapsamı,
- İşletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarına ilişkin finansal bilgilerin sağlanabilme olanağı,
- Finansal nitelikli olmayan geçerli bilgilerin elde edilebilmesi olanağı,
- Finansal nitelikli olan ve finansal nitelikli olmayan bilgilerin güvenilirliği,
- Faaliyet gösterilen dala ilişkin finansal bilgilerin sağlanabilme olanağı ve bu bilgilerin karşılaştırılabilir olması.

BDS 530 Bağımsız Denetim Örnekleme: Standart denetçinin, denetim prosedürlerinin uygulanmasında denetim örnekleme kullanmaya karar vermesi durumunda uygulanır. BDS denetçinin, denetim örneklemini tasarlar ve seçerken, kontrol testlerini ve detay testlerini uygularken ve örneklemden çıkarılan sonuçları değerlendirirken, istatistikî ve istatistikî olmayan örnekleme yöntemlerini kullanmasını düzenler (BDS 530).

Denetim örnekleme (örnekleme)

Denetçinin, anahtarların tamamı hakkında sonuçlara varması için makul bir dayanak oluşturmak üzere, tüm örnekleme birimlerine seçilme şansı sağlayacak şekilde, denetimle ilgili anahtar içindeki kalemlerin %100'ünden daha azına denetim prosedürlerinin uygulanmasıdır.

Örnekleme riski

Denetçinin bir örnekleme temel alarak vardığı sonucun, aynı denetim prosedürünün anakitlenin tamamına uygulanması durumunda varılacak sonuçtan farklı olması riskidir.

Örnekleme riski iki tür hatalı sonuca sebep olabilir:

- Kontrol testi açısından, kontrollerin gerçekte olduğundan daha etkin olduğu sonucuna varılması veya detay testi açısından, önemli yanlışlık bulunmasına rağmen bir yanlışlığın bulunmadığı sonucuna varılması. Varılan bu tür bir hatalı sonuç, denetimin etkinliğini etkilediğinden ve uygun olmayan bir denetim görüşüne sebep olma ihtimali yüksek olduğundan, denetçi öncelikli olarak bu tür hatalı sonuçları ele alır.
- Kontrol testi açısından, kontrollerin gerçekte olduğundan daha az etkin olduğu sonucuna varılması veya detay testi açısından, önemli yanlışlık bulunmamasına rağmen bir yanlışlığın bulunduğu sonucuna varılması. Varılan bu tür bir hatalı sonuç, genellikle varılan ilk sonuçların hatalı olduğunun belirlenmesi için ilâve çalışmaya sebep olacağından, denetimin etkinliğini etkiler.

Kabul edilebilir sapma oranı

Denetçi tarafından belirlenen, öngörülen iç kontrol prosedürlerinden sapma oranı olup, anakitledeki gerçek sapma oranının denetçi tarafından belirlenen bu sapma oranını aşmayacağına dair uygun bir güvence seviyesi elde etmek için belirlenir.

Kabul edilebilir yanlışlık

Anakitledeki fiili yanlışlığın, denetçi tarafından belirlenen parasal tutarı aşmayacağına dair uygun bir güvence seviyesi elde etmek için denetçinin belirlediği parasal bir tutardır

540 BDS Muhasebe Tahminlerinin, Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Denetimi: Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), denetçinin, finansal tabloların denetiminde gerçeğe uygun değere ilişkin olanlar dâhil muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalara yönelik sorumluluklarını düzenler. Bazı finansal tablo kalemleri kesin olarak ölçülemez, sadece tahmin edilebilir. Bu BDS'nin amaçları doğrultusunda bu tür finansal tablo kalemleri, muhasebe tahminleri olarak ifade edilir. Yönetimin bir muhasebe tahminini oluştururken kullanabileceği bilgilerin nitelik ve güvenilirliği büyük ölçüde farklılık gösterir ve bu durum muhasebe tahminleriyle ilişkili tahmin belirsizliğinin derecesini etkiler. Dolayısıyla tahmin belirsizliğinin derecesi, muhasebe tahminlerinin yönetimin kasıtlı veya kasıtsız taraflılığına açık olması da dâhil olmak üzere, söz konusu tahminlere ilişkin "önemli yanlışlık" risklerini etkiler.

Muhasebe tahminlerinin ölçüm amacı, geçerli finansal raporlama çerçevesi ve raporlanan finansal kaleme bağlı olarak değişebilir. Bazı muhasebe tahminlerinin ölçüm amacı, muhasebe tahmini oluşturulması ihtiyacını doğuran bir veya daha fazla işlem, olay veya şartın sonucunu tahmin etmektir. Gerçeğe uygun değere ilişkin birçok muhasebe tahmini dâhil diğer

muhasabe tahminleri açısından ölçüm amacı farklı olup, belirli bir tip varlık veya yükümlülüğün tahmini piyasa fiyatı gibi ölçüm tarihinde geçerli olan şartlara dayanan cari bir işlemin veya finansal tablo kaleminin değeri açısından ifade edilir. Örneğin, geçerli finansal raporlama çerçevesi gerçeğe uygun değer ölçümünün, geçmiş veya gelecekteki bir tarihte gerçekleştirilen bir işlemde ziyade piyasa şartlarında, bilgili ve istekli taraflar (bazen "piyasa katılımcıları" veya eşdeğeri olarak ifade edilir) arasında gerçekleştirilen, varsayılan farazi cari bir işleme dayandırılmasını zorunlu tutabilir (BDS 540)

Muhasebe tahminlerine örnekler (KGK Ders Notları, 2013):

- Stok değer düşüklüğü karşılığı
- Şüpheli alacak karşılığı
- Amortismanlar
- Dava karşılıkları
- Garanti karşılıkları
- Gelir tahakkukları

Risk Değerleme

Denetçinin muhasabe tahminlerindeki önemli yanlışlık riskini değerleyebilmesi için şu konular hakkında bilgi sahibi olmalıdır (BDS 540).

- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin ilgili açıklamalar dâhil olmak üzere muhasabe tahminleriyle ilgili hükümleri,
- Finansal tablolarda muhasebeleştirilecek veya açıklanacak muhasabe tahminlerine ihtiyaç duyulmasına sebep olabilecek işlem, olay ve şartları yönetimin nasıl belirlediği. Denetçi bu konuya ilişkin bilgi edinirken, içinde bulunulan şartlarda meydana gelen ve yeni muhasabe tahminlerine yol açacak veya mevcut tahminleri revize etme ihtiyacı doğuracak değişiklikler hakkında yönetimi sorgular.
- Muhasebe tahminlerinin dayandığı verilerin anlaşılması ve yönetimin muhasabe tahminlerini nasıl oluşturduğu hakkında bilgi sahibi olmalıdır.

BDS 550 İlişkili Taraflar: İlişkili taraflar birbirlerinden bağımsız değildir. Bu nedenle çoğu finansal raporlama çerçevesi, finansal tablo kullanıcılarının, bu ilişkilerin niteliğini ve finansal tablolar üzerindeki gerçek veya potansiyel etkilerini anlayabilmelerini sağlamak amacıyla

ilişkili taraf ilişkileri, işlemleri ve bakiyelerine yönelik özel muhasebe ve açıklama hükümleri içerir. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin bu tür hükümler belirlemesi durumunda denetçi, işletmenin ilişkili taraf ilişkilerini, işlemlerini veya bakiyelerini bu çerçevenin hükümlerine uygun olarak gerektiği gibi muhasebeleştirilmemesinden veya açıklamamasından kaynaklanan "önemli yanlışlık" risklerini belirlemek, değerlendirmek ve bunlara karşılık vermek için denetim prosedürlerini uygulamakla sorumludur.

Ayrıca, geçerli finansal raporlama çerçevesinin ilişkili taraflara ilişkin hükümler belirlemesi durumunda, ilişkili taraf ilişkileri ve işlemlerinin finansal raporlama çerçevesine uygun olarak belirlendiği, muhasebeleştirildiği ve açıklandığı konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir (BDS 550). Denetçinin amacı,

Geçerli finansal raporlama çerçevesinde ilişkili taraf hükümleri bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, aşağıdakileri gerçekleştirmeye yeterli olacak kadar ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleri hakkında bilgi elde etmek:

- Hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesiyle ilgili olan ilişkili taraf ilişkilerinden ve işlemlerinden kaynaklanan varsa hile riski faktörlerini teşhis edebilmek,
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, finansal tabloların bu ilişki ve işlemlerden etkilendiği ölçüde aşağıdaki hususlar hakkında bir sonuca varabilmektir.

BDS 560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar: Denetçinin, müşterisinin finansal tablolarının doğruluğunu değerlendirme sorumluluğu, bilanço tarihinden önce gerçekleşen olayların denetimiyle sınırlı değildir. Bilanço tarihinden sonraki olaylar, bilanço tarihinden denetim çalışmasının sona erdiği tarihe kadar gerçekleşen olaylar olarak tanımlanır. Bu dönemde, görüş bildiren finansal tablolara önemli etkisi olan olayların gerçekleştiğini ortaya çıkartmak amacıyla bazı denetim işlemlerini uygulamak zorunludur. Denetçinin amacı,

- Finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen ve finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren olayların, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca, söz konusu finansal tablolara uygun şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve
- Denetçi raporu tarihinden sonra haberdar olduğu ve denetçi raporu tarihinde haberdar olmuş olması durumunda raporunu değiştirmesine sebep olabilecek durumlara uygun şekilde karşılık vermektir.

Bağımsız denetçinin, bağımsız denetim raporu tarihinden sonra finansal tablolara ilgili herhangi bir soruşturma yapma veya bağımsız denetim teknikleri uygulama sorumluluğu yoktur. Bağımsız denetim raporu tarihinden finansal tabloların yayınlanacağı zamana kadar geçen sürede finansal tabloları etkileyebilecek hususlardan bağımsız denetçinin haberdar edilmesi işletme yönetiminin sorumluluğundadır (Selimoğlu diğerleri, 2011:168).

Böyle bir durumda denetçi yeni finansal tablolara ilişkin bağımsız denetim teknikleri uygulayarak elde ettiği sonuca göre gerekirse denetim raporunu yeniden yazabilir. Denetçinin çalışmaları sonucunda finansal tablolarda önemli yanlışlıklar bulunabilir (Cömert diğerleri, 2013:369).

Bağımsız denetçinin değiştirilmesine gerek görmesine karşın işletme yönetiminin finansal tabloları değiştirmedeği ve bağımsız denetim raporunun işletmeye henüz teslim edilmemiş olduğu durumlarda, bağımsız denetçi şartlı ya da olumsuz görüş bildirir (Selimoğlu diğerleri, 2011:168). Finansal tabloların değiştirilmesi talebi işletme tarafından kabul edilmediği durumlarda denetim raporu işletmeye verilmişse finansal tabloların ve bağımsız denetim raporunun kamuya açıklanmaması için işletme yönetimi yazılı olarak uyarılır. Buna rağmen finansal tablolar ve bağımsız denetim raporu açıklanırsa denetçi ilgili düzenleyici kurulları bilgilendirerek gerekli önlemleri aldırır (Cömert diğerleri, 2013:369).

BDS 570 İşletme Sürekliliği

Denetçi, denetim tekniklerini planlarken, uygularken ve sonuçlarını değerlendirirken, finansal tabloların hazırlanmasında işletme yönetiminin esas aldığı işletmenin sürekliliği varsayımının doğru olarak uygulanıp uygulanmadığını ve işletmenin sürekliliği hakkında önemli belirsizlikler ile ilgili finansal tablolarda açıklanması gereken önemli hususları göz önünde bulundurur (KGK Ders Notları, 2013). Denetçinin amacı (BDS 570),

- Finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin kullandığı işletmenin sürekliliği varsayımının uygunluğuna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek,
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı konusunda bir sonuca varmak ve
- Denetçi raporuna etkilerini belirlemektir

İşletmenin Sürekliliği İle İlgili Belirtiler:

Finansal Durum:

- Kalıcı faaliyet zararları
- Cari yıl zararı
- Birikmiş zararlar
- Negatif özsermaye
- Negatif çalışma sermayesi

- Negatif nakit akışı
- Faaliyet zararı
- Faiz ödemelerinin gerçekleştirilmemesi

Finansal tabloların işletmenin sürekliliği varsayımına göre hazırlanmasından işletme yönetimi sorumludur. İşletmenin geleceğini bilmek mümkün olmadığından aslında süreklilik varsayımının değerlendirilmesi belirli bir anda yapılır, değerlendirmenin süresi ne kadar uzarsa belirsizlik o kadar artar. Her işletme süreklilik varsayımını değerlendirmek zorundadır. Ancak faaliyetleri karlı olan ve dilediği zaman uygun finansal kaynak bulabilen işletmelerin işletmenin sürekliliği değerlendirmelerini ayrıntılı olarak yapmalarına gerek yoktur.

BDS 580 Yazılı Beyanlar: Bağımsız denetçinin finansal tablo denetiminde yönetimden aldığı yazılı beyanlar ile ilgili sorumlulukları kapsar. Denetçinin amacı,

- Yönetimden uygun hâllerde üst yönetimden sorumlu olanlardan, finansal tabloların hazırlanmasına ve denetçiye sunulan bilgilerin tamlığına ilişkin sorumluluklarını yerine getirdiklerini kabul ettikleri konusunda yazılı açıklamalar elde etmek,
- Denetçi tarafından gerekli bulunması veya diğer BDS'ler uyarınca zorunlu kılınması durumunda, finansal tablolarla veya finansal tablolardaki belirli yönetim beyanlarıyla ilgili diğer denetim kanıtlarını yazılı açıklamalar aracılığıyla desteklemek,
- Denetçi tarafından talep edilen yazılı açıklamaları, yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların sunduğu veya sunmadığı durumlara yönelik uygun şekilde karşılık vermek.

Yazılı beyanlar denetçinin sorumlu veya bir konu hakkında uzman kişilerden aldıkları yazılı bildirimlerdir. Yazılı beyanlar dış kaynaklardan doğrulama yoluyla elde edilen kanıtlarla karşılaştırılabilir. Dış kaynak doğrulaması genel olarak hesap bakiyelerinin doğrulanması amacıyla üçüncü kişilerin denetçiye doğrudan doğruya verdikleri yazılı cevapları ifade etmektedir. Yazılı beyanlar ise işletme dışındaki üçüncü kişilerden elde edilebildikleri gibi işletme bünyesinde görev yapan kişilerden de elde edilebilmektedir (Cömert vd., 2013:380).

2.2.4. Üçüncü Tarafların Çalışmalarından Faydalanılması

BDS 600 Özel Hususlar- Grup Finansal Tablolarının Denetimi: Standart topluluk denetimlerine uygulanır. Özellikle topluluğa bağlı birim denetçilerinin dâhil olduğu, topluluk denetimlerine uygulanan özel durumları düzenler. Bu BDS'de geçen "birim" ibaresi topluluğa bağlı birimi ifade eder. Gerekli uyarlamalar yapılmak kaydıyla bu BDS; bir denetçinin, topluluk finansal tabloları dışındaki finansal tabloların denetimine başka denetçileri dâhil

etmesi durumunda da faydalı olabilir. Örneğin, bir denetçi uzak bir bölgedeki stok sayımını gözlemlemesi veya uzak bir bölgedeki maddi duran varlıkları tetkik etmesi için başka bir denetçiyi denetime dâhil edebilir (BDS 600).

610 BDS İç Denetçilerin Çalışmalarından Faydalanılması: İç denetim; bir işletmenin faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir (Cömert vd., 2013:399). İç denetim kurum yönetimine ayna tutarak, işletme körlüğü içerisinde görülmeyen birçok konuyu teşhis ederek çözüm yolları aranmasını sağlamaktadır. Risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim bilgi sistemlerinin ölçülmesinde ve raporlanmasında anahtar rol oynayan iç denetim süreçleri, uluslararası arenada rekabet eden kurum ve kuruluşların piyasalardaki itibar ve imajının da bir göstergesi niteliğine bürünmüştür. Bağımsız denetçilerin finansal tablolara ilişkin olarak sunmuş oldukları güvence hizmetleri asıl olarak üçünü kişilerin yararınadır.

Ortak, sermaye piyasası yatırımcısı, kredi verenler gibi üçüncü kişiler işletme hakkında karar verirken, bağımsız denetçinin görüşüne güvenirlir (Cömert diğerleri, 2013: 399).

BDS 620 Bağımsız Denetimde Uzman Çalışanların Kullanılması: Standart muhasebe veya denetim dışındaki bir uzmanlık alanında bir kişi veya kuruluş tarafından gerçekleştirilen çalışmanın yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinde denetçiye yardımcı olmak üzere kullanıldığı durumda, söz konusu çalışmaya ilişkin denetçinin sorumluluklarını düzenler. Denetçi, verilen denetim görüşünden tek başına sorumludur ve faydalandığı uzmanın çalışmasını kullanması denetçinin bu sorumluluğunu azaltmaz.

Bununla birlikte, bu BDS'ye uyararak, faydalandığı uzmanın çalışmasını kullanması ve kendi amaçları açısından bu çalışmanın yeterli olduğu sonucuna varması durumunda, denetçi söz konusu uzmanın alanında ulaştığı sonuçları veya bulguları uygun denetim kanıtı olarak kabul edebilir.

Uzmandan aşağıdaki konularda yardım alınabilir;

- Arsa ve binaların, makinelerin, mücevherlerin, sanat eserlerinin, antikalardan, şirket birleşmesinde elde edilen maddi ve maddi olmayan varlık ve üstlenilen borçların değerlendirilmesi
- Sigorta sözleşmeleri ve kıdem tazminatı ile ilgili yükümlülüklerle ilişkin aktüeryal hesaplamalar
- Petrol ve gaz rezervlerinin tahmin edilmesi
- Sözleşme, kanun ve düzenlemelerin yorumlanması

Uzmanın Yeterliği, Kabiliyeti ve Tarafsızlığı

Denetçi, denetçinin amaçları açısından, uzmanın gerekli yeterliğe, kabiliyete ve tarafsızlığa sahip olup olmadığını değerlendirir. Dış uzmanın tarafsızlığının değerlendirilmesi, uzmanın tarafsızlığına tehdit oluşturabilecek çıkar ve ilişkiler hakkında sorgulama yapılmasını içerir

Uzmanın alışmasının Yeterliliğinin Değerlendirilmesi

- Uzmanın elde ettiği bulguların veya vardığı sonuçların ihtiyaa uygunluğu ve makulluğu ile bu bulgu ve sonuçların diğer denetim kanıtlarıyla tutarlılığı
- Uzman alışması önemli varsayım ve yöntemlerin kullanımını içeriyorsa, bu varsayım ve yöntemlerin içinde bulunulan şartlar altında ihtiyaa uygunluğu ve makulluğu
- Uzman çalışmasında, yapılan çalışma açısından önemli kaynak verilerin kullanılması durumunda, bu kaynak verilerin ihtiyaa uygunluğu, tamlığı ve doğruluğu

Denetçi, uzmanın bulgularının, finansal tablolarda uygun şekilde yansıtıp yansıtmadığını veya iddiaları destekleyip desteklemediğini değerlendirir. Uzman tarafından kullanılan varsayımlar ve yöntemlerin uygunluğu ve bunların uygulanışı, uzmanın sorumluluğu altındadır. Ancak, denetçi, kullanılan varsayımlar ve yöntemleri anlamalı ve denetçinin iş konusundaki bilgisi ve diğer denetim prosedürlerinin sonuçlarına dayalı olarak, bunların uygun ve makul olup olmadığını değerlendirmelidir.

2.2.5. Denetim Sonuçları ve Raporlanması

Denetim sürecinin son aşaması denetçinin denetim faaliyeti sonucu şirketin muhasebe sistemi hususunda ulaştığı yargısını kaleme aldığı aşamadır. Bu aşamada denetçi "denetim raporu" düzenler.

Denetçinin düzenlediği denetim raporu, şirketle ilgisi olan ve şirketin finansal tablolarındaki verileri dikkate alarak karar veren kişi veya kurumlar üzerinde yönlendirici etkisi vardır.

BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama: Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma sorumluluklarını düzenler. Ayrıca bu BDS'de, finansal tabloların denetimi neticesinde düzenlenen denetçi raporunun şekil ve içeriği ele alınmaktadır. Bu BDS, denetçi raporunda tutarlılığı teşvik eder. Denetçi raporunda tutarlılık; BDS'lere uygun olarak yürütölen bir denetim söz konusu olduğunda, uluslararası kabul görmüş standartlar uyarınca yürütölmüş olan bu denetimleri daha kolay belirlenebilir hâle getirerek, küresel piyasalardaki güvenilirliği artırır. Ayrıca bu tutarlılık, kullanıcının anlayışını artırmaya ve olağandışı durumlar ortaya çıktığında bunların belirlenmesine yardımcı olur. Denetçinin amacı,

- Elde edilen denetim kanıtlarından çıkarılan sonuçların değerlendirilmesine dayanarak finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmak ve

- Görüşün dayanağının da açıklandığı yazılı bir rapor aracılığıyla açık ve net bir biçimde bu görüşü ifade etmektir.

Denetim raporu düzenleme ve görüş bildirme yükümlülüğü

Bu rapor, görüş başlığı altında:

- Denetim konusunda ayrı ayrı veya toplu olarak denetim kıstasına göre önemli sayılabilecek herhangi bir uyumsuzluğun veya aykırılığın bulunmadığı durumlarda olumlu görüş,
- Denetim konusunda ayrı ayrı veya toplu olarak denetim kıstasına göre önemli uyumsuzluklar veya aykırılıklar bulunduğu ya da yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanamadığı, ancak bunların denetim konusunun genelini etkilemediği durumlarda sınırlı olumlu görüş,
- Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edildikten sonra, tespit edilen uyumsuzlukların veya aykırılıkların ayrı ayrı veya toplu olarak önemli olduğu veya denetim konusunun genelini etkilediği durumlarda olumsuz görüş
- Denetim konusunun genelini etkileyen önemli hususlarda denetim görüşüne dayanak olacak yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilemediği durumlarda ya da yeterli kanıt toplanmasına rağmen görüş oluşturmayı engelleyen belirsizliklerin sonradan ortaya çıktığı durumlarda görüş bildirmekten kaçınıldığına ilişkin görüş içerir.

Bağımsız denetim görüşü oluşturulması sürecinde, finansal tabloların gerçeği dürüst bir şekilde yansıtip yansıtmadığına ilişkin bir değerlendirme da ayrıca yapılır. Bağımsız denetçi, bağımsız denetim sonucuna bağlı olarak işletme yönetimi tarafından yapılan düzeltmeleri içeren nihai finansal tabloların, işletme faaliyet koşulları ve çerçevesiyle olan ilişkileri hakkında kendi bilgi ve deneyimleri ile tutarlı olup olmadığını gözetir. Bağımsız denetçinin finansal tabloların genel sunumunu, yapısını ve içeriğini de dikkate alması gerekir (Selimoğlu diğerleri, 2011: 156).

BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi: Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), denetçinin BDS 700 uyarınca bir görüş oluştururken, finansal tablolara ilişkin olumlu görüş dışında bir görüş vermesi gerektiği sonucuna varması durumunda, içinde bulunulan şartlara uygun bir rapor düzenleme sorumluluğunu düzenler.

Denetim raporu değişikliği, aşağıdaki durumların ortaya çıkması halinde denetim raporunda gerekli değişikliklerin yapılması zorunludur.

- a) Finansal tablo kullanıcılarının dikkatine sunulması gerekli görülmele birlikte, denetim görüşünü etkilemeyen hususların varlığı halinde, bu hususların vurgulanması

b) Denetim görüşünü etkileyen hususların varlığı durumunda ise,

- Şartlı görüş verilmesi,
- Görüş bildirmekten kaçınılması veya
- Olumsuz görüş verilmesi

Olumlu görüş dışındaki görüş türlerinden hangisinin uygun olduğuna ilişkin karar, aşağıdaki hususlara bağlıdır:

- Olumlu görüş dışında bir görüş verilmesine sebep olan hususun niteliği; başka bir ifadeyle finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediği veya yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilemediği durumlarda, finansal tabloların önemli yanlışlık içerebilir içermeyebileceği ve
- İlgili hususun finansal tablolar üzerindeki etkilerinin veya muhtemel etkilerinin yaygınlığına ilişkin denetçinin muhakemesi.

BDS 706 Bağımsız Denetçi Raporundaki Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları: Açıklama paragrafı gerektiren konu, önemli ve finansal tablo kullanıcısının finansal tabloları anlaması için temel olan bir konudur. Denetçinin;

- Kullanıcıların finansal tabloları anlaması açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan, finansal tablolarda sunulan veya açıklanan husus veya hususlara kullanıcıların dikkatinin çekilmesini veya
- Kullanıcıların; denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya denetçi raporunu anlamasıyla ilgili olan, finansal tablolarda sunulan veya açıklananlar dışında kalan husus veya hususlara kullanıcıların dikkatinin çekilmelidir.

Açıklama paragrafı gerektiren durumlara örnekler:

- Gelecekte sonuçlanacak istisnai bir hukuk davası veya yasal düzenleme ile ilgili belirsizlik
- Finansal tabloları bir bütün olarak etkileyen ve erken uygulaması izin verilmiş olan yeni bir muhasebe standardının yürürlük tarihinden önce erken uygulanması.
- Önemli bir afetin (deprem, sel vs.) meydana gelmesi ve sonuçlarının halen işletmenin faaliyetleri üzerinde etkisi olması

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 paragrafi ekler (BDS 706).

Açıklama paragrafi denetçinin görüşünü etkilemez çünkü açıklanan konu eğer finansal tablolarda uygun şekilde sunulduysa veya açıklandıysa denetim raporunda yer alabilir. Diğer konuların belirtildiği açıklama paragrafi denetçinin görüşünü etkilemez çünkü açıklanan konu finansal tablolarda sunulması veya açıklanması gereken unsurlardan değildir (KGK Ders Notları 2013)

BDS 710 Karşılaştırmalı Bilgiler-Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar: Standart, denetçinin karşılaştırmalı bilgilere ilişkin olarak finansal tabloların denetiminde üstlendiği sorumlulukları ele alır. Önceki döneme ait finansal tabloların denetlenmemiş olması veya önceki denetçi tarafından denetlenmiş olması durumunda, açılış bakiyeleriyle ilgili olarak BDS 510 'da yer alan ana hükümler ile açıklayıcı hükümler ve uygulama hükümleri ayrıca uygulanır.

Denetçinin amaçları:

- Finansal tablolarda yer alan karşılaştırmalı bilgilerin tüm önemli yönleriyle, finansal raporlama çerçevesinde yer alan karşılaştırmalı bilgilere ilişkin hükümlere uygun olarak sunulup sunulmadığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve
- Denetçinin raporlama sorumluluklarına uygun olarak raporlama yapmaktır.

Karşılaştırmalı Finansal Tabloların Denetimi ile İlgili Bazı Özel Durumlar

- Cari dönemin denetimi esnasında geçmiş dönem finansal tabloları ile ilgili görüş veriyorsa ve denetçinin geçmiş dönemli ilgili olarak cari dönemdeki görüşü geçmiş dönemden farklı ise denetçinin bu farklılığın sebebini açıklama paragrafından belirtmesi gerekir.
- Geçmiş dönem finansal tabloları başka bir denetçi tarafından denetlenmemişse, denetçinin cari dönemle ilgili görüşüne ek olarak açıklama paragrafında belirtmelidir.
- Geçmiş dönem finansal tabloları denetlenmemişse, denetçinin karşılaştırmalı finansal tabloların denetlenmediğini açıklama paragrafında belirtmesi gerekmektedir. Fakat bu açıklama denetçiyi açılış bakiyelerinin önemli düzeyde hata içermediği ile ilgili yeterli sayıda ve uygun kanıt toplama sorumluluğundan kurtulamaz (KGK Ders Notları: 2013)

BDS 720 Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları: Standart, denetlenmiş finansal tabloları ve bu tablolara ilişkin denetçi raporunu içeren dokümanlardaki diğer bilgilere ilişkin denetçinin sorumluluklarını düzenler. Yürütülen denetimle ilgili ayrı bir yükümlülük bulunmuyorsa; denetçi görüşü diğer bilgileri kapsamaz ve denetçinin diğer bilgilerin doğru bir biçimde beyan edilip edilmediğini belirlemeye yönelik özel bir sorumluluğu yoktur. Bununla birlikte, denetlenmiş finansal tablolar ile diğer bilgiler arasındaki önemli tutarsızlıklar, denetlenmiş finansal tabloların güvenilirliğini zedeleyebileceği için denetçi diğer bilgileri de inceler

Ayrıca standart, "denetlenmiş finansal tabloları içeren dokümanlar" ifadesi, denetlenmiş finansal tablolar ile bu tablolara ilişkin denetçi raporunu içeren ve işletme ortakları (veya benzeri paydaşlar) için düzenlenmiş olan yıllık raporları (veya benzeri dokümanları) ifade etmektedir. Bu BDS, şartların gerektirdiği şekilde uyarlanmak suretiyle, halka arzlarda kullanılan dokümanlar gibi denetlenmiş finansal tabloları içeren diğer dokümanlara da uygulanabilir. Denetçinin amacı, denetlenmiş finansal tabloları ve bu tablolara ilişkin denetçi raporunu içeren dokümanların; denetlenmiş finansal tabloların ve denetçi raporunun güvenilirliğini zedeleyebilecek diğer bilgiler içermesi durumunda, buna uygun karşılık vermektir.

2.2.6. Uzmanlık Gerektiren Alanlar

BDS 800 Özel Hususlar-Özel Amaçlı Çerçevesel Uyarınca Hazırlanan Finansal Tabloların Denetimi: Geniş bir kullanıcı kitlesinin bilgi ihtiyacı genel amaçlı finansal raporlama standardı çerçevesinde sağlanmaktadır. Ancak bazı durumlarda belirli bir grubun ihtiyaçlarına uygun hazırlanmış özel amaçlı finansal tabloların denetimi gerekebilir. Denetçi öncelikle özel amaçlı raporlama çerçevesini uygunluğunu değerlendirmelidir (KGK Ders Notları 2013).

Bu değerlendirme ve özel amaçlı finansal raporlama denetimine ilişkin kurallar bu standartta belirlenmiştir. Özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olan finansal tabloların denetiminde BDS'leri uygularken denetçinin amacı,

- Denetimin kabulüyle,
- Söz konusu denetimin planlanması ve yürütülmesiyle ve
- Finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlamayla ilgili özel hususları uygun biçimde ele almaktır

BDS 805 Özel Hususlar: Tek Bir Finansal Tablonun Denetimi ile Finansal Tablolardaki Bir Unsurun, Hesabın veya Kalemin Denetimi: Standart, tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun, hesabın veya kalemin denetiminde, BDS'lerin uygulanmasıyla ilgili özel hususları ele almaktadır. Tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki belirli bir unsur, hesap veya kalem; genel veya özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanabilir. Bu BDS, (topluluk finansal tablolarının denetiminin amaçları doğrultusunda, topluluk denetim ekibinin talebi üzerine topluluğa bağlı birimin finansal

bilgilerine ilişkin olarak yürütülen çalışmanın sonucunda düzenlenen) topluluğa bağlı birim denetçisinin raporuna uygulanmaz. Standart, diğer BDS'lerde yer alan hükümleri geçersiz kılmadığı gibi, denetimin içinde bulunduğu şartlarla ilgili olabilecek tüm özel hususları da ele almamaktadır. Tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsur, hesap veya kalemin denetiminde BDS'leri uygularken denetçinin amacı;

- Denetimin kabulüyle,
- Söz konusu denetimin planlanması ve yürütülmesiyle ve
- Tek bir finansal tabloya veya finansal tablodaki belirli bir unsur, hesap veya kaleme ilişkin görüş oluşturma ve raporlamayla ilgili özel hususları uygun biçimde ele almaktır

BDS 810 Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Hazırlanması İşleri: Standart, denetçinin BDS'lere uygun olarak denetlediği finansal tablolardan elde edilen özet finansal tablolara ilişkin rapor vermek üzere yürüttüğü denetimlerle ilgili sorumluluklarını düzenler. Denetçinin amaçları:

- a) Özet finansal tablolara ilişkin rapor vermek üzere yürütülecek denetimi kabul etmenin uygun olup olmadığına karar vermek ve
- b) Özet finansal tablolara ilişkin rapor vermek amacıyla görevlendirilmiş olması durumunda:
 - Elde edilen kanıtlardan çıkarılan sonuçların değerlendirilmesine dayanarak, özet finansal tablolara ilişkin bir görüş oluşturmak ve
 - Görüşün dayanağını da açıklayan yazılı bir rapor vasıtasıyla söz konusu görüşü açık bir biçimde ifade etmektir.

Çalışmanın Zamanlaması ve Denetlenmiş Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu Tarihinden Sonraki Olaylar

- Özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna, denetlenmiş finansal tablolara ilişkin denetçi raporu tarihinden sonraki bir tarih verilebilir. Böyle durumlarda, özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda, özet finansal tabloların ve denetlenmiş finansal tabloların; denetlenmiş finansal tablolara ilişkin denetçi raporu tarihinden sonra meydana gelen ve denetlenmiş finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren olayların etkilerini yansıtmadığı ifade edilir.
- Denetçi, denetlenmiş finansal tablolara ilişkin denetçi raporu tarihinde mevcut olan ancak önceden farkına varmadığı durumlardan daha sonra haberdar olabilir. Bu hâllerde, denetlenmiş finansal tablolara ilişkin bu tür durumlar hakkında BDS 560'a uygun olarak yapacağı değerlendirme tamamlanmadıkça denetçi, özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporunu düzenlemez.

Özet Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu

- a)** Raporun bağımsız denetçi raporu olduğunu açıkça gösteren bir başlık,
- b)** Muhatap,
- c)** Giriş paragrafı,
- d)** Özet finansal tabloların uygulanan kıstaslara uygun olarak hazırlanmasından yönetimin sorumlu olduğunu ifade eden, yönetimin finansal tablolara ilişkin sorumluluğuna dair bir açıklama,
- e)** Denetçinin, bu BDS tarafından zorunlu kılınan prosedürlere dayanarak özet finansal tablolara ilişkin görüş vermekten sorumlu olduğuna dair bir ifade,
- f)** Görüşün açık bir biçimde ifade edildiği bir paragraf,
- g)** Denetçinin imzası,
- h)** Denetçi raporu tarihi
- i)** Denetçinin adresi.

Tam set finansal tablolarla ilgili denetim raporunda şartlı görüş verilmişse veya açıklama paragrafları eklenmişse fakat denetçi özet finansal tabloların tam set finansal tablolar ile tutarlı olduğu konusunda tatmin olmuşsa özet tablolarla ilgili denetim raporunda;

- a)** Raporda finansal tablolar ile ilgili şartlı görüş verildiği veya açıklama paragrafı olduğu belirtilmelidir.
- b)** Şartlı görüşün veya açıklama paragrafının nedenleri ve finansal tablolara olan etkileri belirtilmelidir.

Tam set finansal tablolarla ilgili denetim raporunda olumsuz görüş verilmişse veya görüş bildirmekten kaçınılmışsa özet tablolarla ilgili denetim raporunda;

- a)** Tam set finansal tablolar ile ilgili olumsuz görüş verildiği veya görüş bildirmekten kaçındığı belirtilmelidir.
- b)** Olumsuz görüşün veya görüş bildirmekten kaçınmanın nedenleri belirtilmelidir.
- c)** Olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınma nedeniyle özet finansal tablolarla ilgili görüş bildirilmeyeceği belirtilmelidir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ANTALYA ORGANİZE SANAYİ BÖLGESİNDE FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERİN BAĞIMSIZ DENETİME BAKIŞ AÇILARINA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

Araştırmanın ilk iki bölümünde yapılan teorik açıklamaların bağımsız denetimle ilişkilendirilebilmesi çerçevesinde bu bölümde Antalya organize sanayi bölgesinde faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetime bakış açılarına ilişkin bir araştırma yapılmıştır. Araştırmaya ilişkin detaylar aşağıda açıklanmıştır.

3.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, işletmelerin büyümesi ile birlikte zorunluluktan öte ihtiyaç haline gelen bağımsız denetimin Türkiye'de nasıl uygulandığı denetim alanında başlayan yeni yasal düzenlemelerin işletmelere etkilerinin neler olduğu konusunda bir anket yapmaktır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

2014 yılı itibari ile Antalya organize sanayi bölgesinde 140 işletme faaliyet göstermektedir. KGK bağımsız denetim yönetmeliği çerçevesinde mali tabloların düzenlenmesinden işletme yönetimi sorumludur. Bu çerçevede anket formunda yer alan bilgiler işletme yönetimi ve çalışanlarına yönelik olarak hazırlanmıştır.

Araştırmada veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırma kapsamında ana kütlenin tamamına ulaşmak amacıyla işletme yöneticilerinin elektronik posta ve telefonları alınarak randevu alınmaya çalışılmıştır.

Araştırmanın ana kütlesi işletmelerin sermaye büyüklükleri, işçi sayıları, yatırımcı ilişkileri kriter alınarak 90 işletme örnek olarak seçilmiştir. Bu araştırmalar sonucu 18 işletme anket formunu kabul etmemiş, 23 işletme ise, şirket etiği açısından ankete yanıt vermeyeceğini belirtmiştir. 2 işletme ise, ankete cevap vermiş fakat bazı sorular cevaplanmamıştır. Eksiklik sonucuna etkilemeyeceği düşünülerek ankete dâhil edilmiştir. 21 işletme ile yüz yüze görüşülmüş ve anket çalışmasına katılım sağlanmış diğer 26 işletme ile elektronik posta yoluyla ankete katılım sağlanmıştır. İşletmelere gönderilen 47 anket formu değerlendirilmeye alınmıştır. Elde edilen bilgiler SPSS paket programında değerlendirilmiştir.

3.3. Araştırmadan Elde Edilen Bulgular

Araştırmanın bu bölümünde ankete katılan yöneticilerin genel özellikleri, işletmelerin faaliyet gösterdiği sektör, bağımsız denetim hakkında işletme yönetimi ve çalışanlarının bilgi düzeyi, bağımsız denetimde yöneticilerin beklentileri, bağımsız denetim kuruluşlarının yeterliliği, meslek mensuplarının bilgi düzeyleri, işletmelerde iç kontrol sistemi, muhasebe standartları uygulama sürecinde karşılaşılabilecek sorunları, Türkiye'de işletmelerin yasal mevzuatlarla korunup korunmadığı dikkate alınmıştır. Elde edilen bulgulara yer verilmiştir.

3.3.1. Araştırmaya Katılan İşletmelerin Genel Özellikleri

Ankete katılan yöneticilerin öğrenim durumları Tablo 4.1'de gösterilmiştir.

	Sayı	Yüzde (%)
Yüksek Okul	10	21,28
Lisans	33	70,21
Yüksek Lisans	4	8,51
Doktora	0	0
Toplam	47	100

Tablo 4.1'e göre, araştırmaya katılan yöneticilerin % 21,28'i yüksekokul, % 70,21'i lisans, % 8,51'i yüksek lisans öğrenimine sahiptir. Tablo 4.1'e göre % 78,72 lisans ve yüksek lisans düzeyinde öğrenime sahip olup öğrenim durumlarına göre, mühendislik fakültesi, iktisadi idari bilimler fakültesi bölümlerinden mezun yöneticilerden oluşmaktadır.

Ankete katılan yöneticilerin işletme içindeki görevleri Tablo 4.2'de gösterilmiştir.

	Sayı	Yüzde (%)
Yönetim Kurulu Başkanı veya Üyesi	3	6,39
Genel Müdür veya Yardımcısı	1	2,13
Muhasebe-Finans Müdürü veya Müdür Yardımcısı	26	55,38
Diğer Yetkili Yöneticiler	17	36,10
Toplam	47	100

Tablo 4.2'ye göre, araştırmaya katılan yöneticilerin % 6,39'u yönetim kurulu başkanı veya üyesi, % 2,13'ü genel müdür veya yardımcısı, % 55,38'i muhasebe-finans müdürü veya yardımcısı, % 36,10'u de şirket diğer yetkili yöneticileridir. Tablo 4.2'ye göre muhasebe-finans bölümü müdür ve yardımcılar bölümünde % 55,38'lik bir artış olduğu gözlemlenmektedir. Bu artışın sebepleri yöneticilerin Yeminli Mali Müşavir, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik meslek mensuplarından seçilmiş olmasıdır. UFRS ve TTK'da yapılan değişiklikler ve KGK işletmelere yönelik yeni yasal düzenlemeler hakkında fikir yürütebilecek veya biraz bilgisi olan yöneticiler seçilmiştir. Yöneticiler çalışmalarını kapsamında finansal tablolar ve raporlama, yatırım teşvik belgeleri, dış ticaret işletmeleri, yasal düzenlemeler ile ilgili çalışmalar yapmaktadırlar. Ancak % 44,62'si işletme sahip ve yöneticileri, işletme yönetiminde mühendis, pazarlama, satış bölümlerinde çalışan yöneticilerden oluşmaktadır. Yöneticileri çalışma alanları yatırım kararları almak ve uygulamak, iç kontrol sistemini kurmak, ürün planlaması yapmak, ürün dağıtımlarının koordinasyonu ve müşteri ilişkileri ile ilgili çalışmalar yapmaktadırlar.

Ankete katılan yöneticilerin mesleki kıdem süreleri Tablo 4.3'de gösterilmiştir.

Tablo 4.3. Yöneticilerin mesleki kıdem süreleri

	Sayı	Yüzde (%)
1-5 yıl	5	10,87
6-10 yıl	18	39,13
11-15 yıl	13	28,26
16 yıl ve üzeri	10	21,74
Toplam	47	100

Tablo 4.3'e göre, araştırmaya katılan yöneticilerin % 10,87'si 1-5 yıl arası, % 39,13'ü 6-10 yıl arası, % 28,26'sı 11-15 yıl arası, % 21,74'ü 16 yıl ve üzere kıdeme sahiptir. Yöneticilerin % 50'si 11 yıl ve üzerinde kıdeme sahip olması işletmenin tanınması, çalışanların beklentileri, müşteri ilişkileri açısından büyük önem taşımaktadır.

Ankete katılan işletmelerin faaliyet gösterdiği sektörler Tablo 4.4'de gösterilmiştir.

Tablo 4.4. İşletmelerin faaliyet gösterdiği sektörler

	Sayı	Yüzde (%)
Ticaret İşletmesi	3	6,38
Üretim İşletmesi	28	59,57
Hizmet İşletmesi	8	17,02
Üretim-Hizmet İşletmesi	8	17,02
Toplam	47	100

Tablo 4.4'e göre araştırmaya katılan yöneticilerin % 6,38'i ticaret işletmesi, % 59,57'si üretim işletmesi, % 17,02'si hizmet işletmesi, % 17,02'si üretim-hizmet işletmesinde faaliyet göstermektedir. Tablo 4.4'e göre işletmeler tarım, gıda, tekstil, inşaat sektörlerinde faaliyet göstermektedir. Üretim işletmesi sektöründe faaliyet gösteren büyük ölçekli işletmelerin bazıları sermaye büyüklükleri, işçi sayıları bakımından KGK bağımsız denetim yönetmeliğine göre denetim yaptırmak zorunluluğu olan firmalardır. Ayrıca üretim işletmelerinde maliyet yöntemlerinin uygulandığı ek mali tabloların düzenlendiği tespit edilmiştir. Üretim işletmelerinde departmanların ticari işletmelere göre sayılarının fazla olması her departmanda üretim ile ilgili kontrollerin kayıtlara geçirildiği iç kontrol sisteminin etkin çalıştığı tespit edilmiştir. İşletmelerin ortaklık yapıları bakımından aile şirketleri olduğu sermayelerin ortaklar tarafından karşılandığı yabancı ortaklı işletmelerin sayılarının çok az olduğu tespit edilmiştir.

3.3.2. Yönetimin Bağımsız Denetime İlişkin Bilgi Düzeyi

Ankete katılan yöneticilerin Tablo 4.5'de bağımsız denetime ilişkin bilgi düzeyi gösterilmiştir.

	Sayı	Yüzde (%)
Çok Az	4	8,52
Az	10	21,30
Orta	19	40,42
İyi	14	29,76
Çok İyi	0	0
Toplam	47	100

Tablo 4.5'e göre araştırmaya katılan yöneticilerin bağımsız denetime ilişkin bilgi düzeyleri sorulmuştur. Elde edilen bulgulara göre yöneticilerin % 8,52'nin bilgisi çok az, % 21,30'unun bilgisi az, % 40,42'nin bilgisi orta, % 29,76'nın bilgisi iyi seviyededir. Tablo 4.5'e göre yöneticilerin yarıdan fazlasının orta ve iyi düzeyde bağımsız denetime ilişkin bilgilerinin olduğu görülmektedir. Ancak yöneticilerin çok iyi seviyede bilgisi olanların sayısı yoktur.

Araştırma sonucuna göre, yöneticilerin bağımsız denetime ilişkin yapılan düzenlemelerin bilgi karmaşası yarattığı, yasal düzenlemelerin alt yapı oluşturulmadan yasalaşmış olması, meslek örgütlerinin çalışmalarının yetersiz olması, yöneticilerin bağımsız denetim firmaları tarafından bilgilendirilmediği yalnızca denetçinin bilgi verdiği düzeyde bağımsız denetim konusunda bilgi edindikleri tespit edilmiştir.

Ankete katılan işletme çalışanların Tablo 4.6'da bağımsız denetime ilişkin bilgi düzeyi gösterilmiştir.

Tablo 4.6. Bağımsız denetim hakkında işletme çalışanlarının bilgi düzeyi

	Sayı	Yüzde (%)
Çok Az	5	10,65
Az	7	14,91
Orta	24	51,01
İyi	11	23,43
Çok İyi	0	0
Toplam	47	100

Tablo 4.6'ya göre, araştırmaya katılan işletme çalışanlarının bağımsız denetim hakkında bilgi düzeylerine ilişkin olarak, çalışanların % 10,65 bilgisi çok az, % 14,91'i bilgisi az, % 51,01'i bilgisi orta, % 23,43'ü bilgisi iyi seviyededir. Ankete katılan çalışanlar muhasebe departmanı, pazarlama satış ve insan kaynakları bölümünde çalışanlardan oluşmaktadır.

Tablo 4.5'de yöneticilere yöneltilen bağımsız denetim hakkında bilgi düzeyiniz nedir? Sorusunu Tablo 4.6'da yöneticilerin alt pozisyonlarındaki çalışanlara yöneltilmiştir. Ankette bu soruya yer verilmesinin sebepleri arasında yönetici alt pozisyonlarında çalışanlara bilgilerin ne kadar aktarıldığını ölçmektir. Yöneticilerin çalışanlar arasında bilgi alışverişinin ne düzeyde olduğunu araştırmaktır. Araştırma sonucuna göre, çalışanların bağımsız denetim konusunda yeterli bilgiye sahip olmadığı hatta bilgilerin yanlış olduğu tespit edilmiştir.

Ankete katılan yöneticilerin Tablo 4.7'de bağımsız denetimin anlaşılabilirliğini arttırmak için yapılması gereken çalışmalar gösterilmiştir.

Tablo 4.7. Bağımsız denetimin işletme yönetimi tarafından anlaşılabilirliği

	Sayı	Yüzde (%)
Maliye Bakanlığı, Türmob, KGK, Meslek Odaları birlikte çalışmalı	9	19,17
Bağımsız Denetim Konusunda Meslek Mensupları Şirket Yöneticileri ve departmanları bilgilendirmeli	30	63,90
Bağımsız Denetim Konusunda üniversiteler ve sivil toplum kuruluşlarından destek alınmalı	1	2,13
Bağımsız Denetim Kuruluşlarından Bilgi Alınmalı	7	14,80
Toplam	47	100

Tablo 4.7'de göre, araştırmaya katılan yöneticilerin % 19,17'si Maliye Bakanlığı, Türmob, Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Kurumu ve Meslek Odaları birlikte çalışmalı, % 63,90'ını bağımsız denetim konusunda meslek mensupları şirket yöneticilerini ve departmanları bilgilendirmeli, % 2,13'ü bağımsız denetim konusunda üniversiteler ve sivil toplum kuruluşlarından destek alınmalı, % 14,80'ini bağımsız denetim kuruluşlarından bilgi alınmalı şekline yanıtlamışlardır.

Araştırmanın sonucuna göre, Tablo 4.7 ile Tablo 4.5'deki araştırma sonuçları arasında bir karşılaştırma yapılacak olursa, bağımsız denetim hakkında meslek mensupları yöneticileri bilgilendirmesi gerektiği, yöneticilerin bu konudaki taleplerinin nedenleri arasında YMM, SMMM'ler işletme yönetici ve departmanlarını tanıması gösterilebilir. Tüm şirketlerde bağımsız denetimin ideal yapıya kavuşturulabilmesi için bağımsız denetim hakkında yasal düzenlemelerin neler olduğu, bağımsız denetimin günümüz koşulları altında ihtiyaç haline geldiği ve yöneticilerin tek başına bu bilgi birikimine sahip olamayacağı görüşündedir. Diğer bir görüş ise, Maliye Bakanlığı, KGK ve Meslek Odalarını birlikte çalışması görüşündedir. Türkiye'de vergi mevzuatını düzenleyen kurumun Maliye Bakanlığı olması ve KGK özerk bir kurum olması iki kurumun çalışması ve Meslek Odalarının katkılarıyla bağımsız denetim hakkında yasal alt yapının oluşturulacağı görüşündedir.

Ankete katılan yöneticilerin Tablo 4.8'de Türkiye muhasebe standartları uygulama sürecinde işletmelerin karşılaşılabilecek sorunlar gösterilmiştir.

Tablo 4.8. TMS uygulama sürecinde işletmelerin karşılaşılabilecek sorunlar

	Sayı	Yüzde (%)
İşletmelerin Maliyetlerinde Artış	15	31,95
Bilgi Düzeyinin Yetersizliği	18	38,34
Türk Vergi Sistemine Uyumsuzluk	5	10,65
Raporlama Sistemindeki Karmaşıklık	9	19,06
Toplam	47	100

Tablo 4.8'e göre, araştırmaya katılan yöneticilerin % 31,95'i işletmelerin maliyetlerinde artış, % 38,34'ü bilgi düzeyinin yetersizliği, % 10,65'i Türk Vergi Sisteminde Uyumsuzluk, % 19,06'sı Raporlama Sistemindeki Karmaşıklık yaşanacağını belirtmiştir.

Anketten çıkan sonuca göre, finansal raporlama ile işletmelerin karşılaşılabileceği en önemli sorun bağımsız denetim konusunda bilgi yetersizliği ve işletme maliyetlerindeki artıştır. İşletme yönetici ve çalışanları finansal raporlama konusunda herhangi bir çalışma yapmaması ve meslek mensuplarının finansal raporlama konusunda bilgi yetersizliğidir.

Anketten çıkan ikinci sorun maliyetlerdeki artıştır. İşletme yönetimi finansal raporlamanın işletmeye ek maliyet getireceği düşüncesi içerisinde. Fayda-maliyet çizgisinde finansal raporlamanın fayda kısmının maliyet kısmından daha az olacağı ve zorunlu olmadığı süreçte işletmelerin denetime bütçe ayırmamasıdır.

Ankete katılan yöneticilerin Tablo 4.9'da bağımsız denetim hakkında üst yönetimden beklentiler gösterilmiştir.

Tablo 4.9. Bağımsız denetim hakkında üst yönetimden beklenti düzeyi

Üst yönetim, bağımsız denetimin geliştirilmesi ve desteklenmesi için yeterli uygun kaynak ayrılmalıdır.	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	1	2,13
Katılmıyorum	0	0
Kararsızım	0	0
Katılıyorum	41	87,23
Kesinlikle Katılıyorum	5	10,64
Toplam	47	100

Tablo 4.9'a göre, araştırmaya katılan yöneticilerin bağımsız denetimin geliştirilmesi ve desteklenmesine ilişkin olarak, yöneticilerin % 2,13'ü kesinlikle katılmıyorum, % 87,23 katılıyorum, % 10,64'ü kesinlikle katılıyorum şeklinde yanıtlanmıştır. Anketten çıkan sonuca göre, yöneticilerin üst yönetimden beklentileri bağımsız denetimin geliştirilmesi ve desteklenmesi için yeterli kaynağın ayrılması gerektiği görüşündedir.

Ankete katılan yöneticilerin Tablo 4.10'da bağımsız denetimin üst yönetimin sorumluluğunda olmasına ilişkin beklentiler gösterilmiştir.

Tablo 4.10. Bağımsız denetim üst yönetimin sorumluluğunda olmasına ilişkin beklenti düzeyi

Bağımsız denetim üst yönetimin sorumluluğunda olmalıdır.	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	1	2,13
Katılmıyorum	8	17,04
Kararsızım	2	4,26
Katılıyorum	34	72,31
Kesinlikle Katılıyorum	2	4,26
Toplam	47	100

Tablo 4.10'a göre, araştırmaya katılan yöneticilerin bağımsız denetim üst yönetimin sorumluluğunda olmalıdır görüşüne ilişkin olarak, yöneticilerin % 2,13'ü kesinlikle katılmıyorum, % 17,04'ü katılmıyorum, % 4,26'sı kararsızım, % 72,31'i katılıyorum, % 4,26'sı kesinlikle katılıyorum şeklinde yanıtlamıştır.

Anketten çıkan sonuca göre, bağımsız denetim üst yönetimin sorumluluğunda olmalıdır görüşü yöneticiler tarafından desteklenmektedir. Sonuç olarak bağımsız denetim alanında en etkili yapının üst yönetim olduğu sonucu çıkarılabilir.

Ankete katılan yöneticilerin Tablo 4.11'de sermaye şirketlerinde bağımsız denetimin zorunlu olup olmamasına beklentiler gösterilmiştir.

Tablo 4.11. Sermaye şirketlerinde bağımsız denetimin zorunlu olup olmaması

Bağımsız denetim tüm sermaye şirketlerinde zorunlu olmalıdır.	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
Katılmıyorum	8	17,04
Kararsızım	7	14,91
Katılıyorum	17	36,21
Kesinlikle Katılıyorum	15	31,84
Toplam	47	100

Tablo 4.11'e göre, araştırmaya katılan yöneticilerin bağımsız denetim tüm sermaye şirketlerinde zorunlu olmalıdır görüşüne ilişkin olarak, yöneticilerin % 17,04'ü katılmıyorum, % 14,91'i kararsızım, % 36,21'i katılıyorum, % 31,84'ü kesinlikle katılıyorum şeklinde yanıtlamıştır.

Anketten çıkan sonuca göre, bağımsız denetimin tüm işletmelerde zorunluluk haline gelmesi işletme üst yönetimi açısından işletme içinde otokontrolün daha iyi sağlanması, iç denetim ve iç kontrolün kurulması, zaman kaybının önlenmesi, işletmede denetim mekanizmasının kurulmasını kolaylaştıracaktır. Bu sebeple bağımsız denetim tüm sermaye şirketleri tarafından büyüklüklerine, sermaye yapılarına, ölçeklerine göre kademeli olarak bağımsız denetime tabi olmaları gerekmektedir. Yöneticilerin ortak görüşü, KGK bağımsız denetim konusunda yasal alt yapıyı uluslararası normlara yakınlaştırdığı takdirde ve yasal düzenlemelerin işletmelerin ihtiyaçlarına cevap verdiği takdirde bağımsız denetimin tüm sermaye şirketlerinde zorunluluk haline gelmesi gerektiğini ortaya koymuştur.

Ankete katılan yöneticilerin Tablo 4.12'de bağımsız denetimin yasal düzenlemelere uygunluğuna ilişkin beklentiler gösterilmiştir.

Tablo 4.12. Bağımsız denetimin yasal düzenlemelere uygunluğuna ilişkin görüşler

Bağımsız denetim mesleki standartlara ve yasal düzenlemelere uygun olmalıdır.	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	1	2,13
Katılmıyorum	0	0
Kararsızım	0	0
Katılıyorum	33	70,18
Kesinlikle Katılıyorum	13	27,69
Toplam	47	100

Tablo 4.12'ye göre, araştırmaya katılan yöneticilerin bağımsız denetimin mesleki standartlara ve yasal düzenlemelere uygun olmalıdır görüşüne ilişkin olarak, yöneticilerin % 2,13'ü kesinlikle katılmıyorum, % 70,18'i katılıyorum, % 27,69'u kesinlikle katılıyorum şeklinde yanıtlamıştır.

Anketten çıkan sonuca göre, yöneticilerin Türkiye'deki yasal düzenlemelerin uluslararası yasal düzenlemelere uzaklığı, kanunların yalnızca çevirisinin yapıldığı ancak yeterli ve anlaşılır olmadığını bildirmişlerdir. İşletmelerin bağımsız denetim noktasında ilerleme kaydedebilmesi için yasal bir alt yapıya kavuşturulması gerekmektedir. Bağımsız denetim çalışmalarının yetersizliği hakkında çözümler üreterek ülkemizdeki yasal düzenlemeleri genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uyumlu hale getirilmelidir. 3568 sayılı kanunun bağımsız denetim standartlarına uygun şekilde oluşturularak yeniden düzenlenmesi meslek etiği açısından büyük önem taşımaktadır.

Ankete katılan yöneticilerin Tablo 4.13'de finansal tablolar üst yönetimin anlayabileceği şekilde düzenlenmesine ilişkin beklentiler gösterilmiştir.

Tablo 4.13. Finansal tabloların üst yönetimin anlayabileceği şekilde düzenlenmesine ilişkin görüşler

Finansal tablolar üst yönetimin anlayabileceği şekilde düzenlenmelidir.	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	1	2,13
Katılmıyorum	0	0
Kararsızım	0	0
Katılıyorum	34	72,34
Kesinlikle Katılıyorum	12	25,53
Toplam	47	100

Tablo 4.13'e göre, araştırmaya katılan yöneticilerin finansal tabloların üst yönetimin anlayabileceği şekilde düzenlenmelidir görüşüne ilişkin olarak, yöneticilerin % 2,13'ü kesinlikle katılmıyorum, % 72,34'ü katılıyorum, % 25,53'ü kesinlikle katılıyorum şeklinde yanıtlamışlardır.

Anketten çıkan sonuca göre, finansal tabloların işletme yönetimi tarafından yorumlanabilmesi, anlaşılır olması ve hesap sınıflarının birbiriyle tutarlı olması işletmenin geleceğine yön vermesi anlamında önemlidir.

Ankete katılan yöneticilerin Tablo 4.14'de Türkiye muhasebe standartlarının işletmelerin mali tablolarının denetimini kolaylaştıracağına ilişkin beklentiler gösterilmiştir.

Tablo 4.14. TMS işletmelerin mali tablolarının denetimini kolaylaştıracağına ilişkin görüşler

Türkiye Muhasebe Standartları (Finansal Raporlama Standartları) işletmelerin denetimini kolaylaştıracaktır.	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	2	4,26
Katılmıyorum	4	8,51
Kararsızım	12	25,53
Katılıyorum	23	48,94
Kesinlikle Katılıyorum	6	12,77
Toplam	47	100

Tablo 4.14'de göre, araştırmaya katılan yöneticilerin finansal raporlama standartlarının işletmenin mali tablolarının denetimini kolaylaştıracağına ilişkin olarak yöneticilerin % 4,26'sı kesinlikle katılmıyorum, % 8,51'i katılmıyorum, % 25,53'ü kararsızım, % 48,94'ü katılıyorum, % 12,77'si kesinlikle katılıyorum şeklinde yanıtlamıştır.

Anketten çıkan sonuca göre, % 12,77'si finansal raporlamanın işletmeye yönetimine ek maliyet getireceği düşüncesinde, % 25,53'ü finansal raporlama standartları hakkında herhangi bir fikri olmadığı, % 70,71'si ise gerekli yasal düzenlemelerin yapıldığı takdirde işletmenin denetiminin kolaylaştıracağı düşüncesindedir.

Ankete katılan yöneticilerin Tablo 4.15'de işletmede kullanılan paket programlarının finansal raporlama standartlarına uygun altyapıda olduğuna ilişkin beklentiler gösterilmiştir.

Tablo 4.15. İşletmede kullanılan paket programlarının raporlama sistemine uygunluğuna ilişkin görüşler

İşletmede kullanılan paket programları finansal raporlama standartlarına uygun altyapıdadır.	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	5	10,64
Katılmıyorum	16	34,04
Kararsızım	18	38,30
Katılıyorum	6	12,77
Kesinlikle Katılıyorum	2	4,26
Toplam	47	100

Tablo 4.15'e göre, araştırmaya katılan yöneticilerin işletmelerde kullanılan paket programlarının raporlama standartlarına uygun altyapıda olduğu görüşüne, % 10,64'ü kesinlikle katılmıyorum, % 34,04'ü katılmıyorum, % 38,30'u kararsızım, % 12,77 katılıyorum, % 4,26'sı kesinlikle katılıyorum şeklinde yanıtlamıştır.

Anketten çıkan sonuca göre, % 44,48'i işletmedeki paket programların finansal raporlamaya uygun olmadığı görüşündedir. Raporlama sistemindeki karmaşıklık finansal raporların yorumlanmasında noksanlık yaratacağı görüşündedir. % 38,30'u herhangi bir görüş belirtmemiştir. % 17,03'ü ise işletmede kullanılan paket programların finansal raporlama standartlarına uygun olduğu hale getirmeye çalışmaktadır. Diğer bir sonuca göre, yöneticilerin finansal raporlamanın işletmelerde kurulması, personel eğitimlerinin desteklenmesi, uygun personelin istihdam edilmesi, finansal raporlama ile birlikte YMM ve SMMM ücretlerinde artışların yaşanacağı işletmelere ek maliyet getireceği düşüncesidir.

Ankete katılan yöneticilerin Tablo 4.16'da Türkiye'de bağımsız denetim hizmeti veren kuruluşların sayısı yeterli olduğuna ilişkin beklentiler gösterilmiştir.

Tablo 4.16. Bağımsız denetim kuruluşlarının yeterliliğine ilişkin görüşler

Türkiye'de bağımsız denetim hizmeti veren kuruluşların sayısı yeterlidir.	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	4	8,51
Katılmıyorum	27	48,94
Kararsızım	12	25,53
Katılıyorum	7	14,89
Kesinlikle Katılıyorum	1	2,13
Toplam	47	100

Tablo 4.16'ya göre, araştırmaya katılan yöneticilerin Türkiye'de bağımsız denetim hizmeti veren kuruluşların sayısı yeterlidir görüşüne, % 8,51'i kesinlikle katılmıyorum, % 48,94 katılmıyorum, % 25,53'ü kararsızım, % 14,89'u katılıyorum, % 2,13'ü kesinlikle katılıyorum şeklinde yanıtlamıştır.

Anketten çıkan sonuca göre, % 57,45'i denetim hizmeti veren bağımsız denetim kuruluşlarının sayısının yetersiz olduğu görüşündedir. Yöneticilerin eleştirileri Antalya bölgesinde bağımsız denetim kuruluşlarının sayısının az olduğu denetim kapsamına giren firmaların ise denetim firmalarının büyük çoğunlukta olduğu İstanbul merkezli denetim firmaları ile çalıştığını belirtmişlerdir. % 17,02 'sı ise bağımsız denetim firmaları ile çalışan işletmeler ve çalışmayı düşünen işletmelerdir. Yöneticilerin % 17,02'si bağımsız denetim firmaların Türkiye'de çok fazla olması denetçinin bağımsızlığını etkileyeceği ve kalitenin düşeceği görüşündedir.

Ankete katılan yöneticiler Tablo 4.17'de YMM, SMMM bağımsız denetim hakkında yeterli bilgi birikimine sahip ilişkin beklentiler gösterilmiştir.

Tablo 4.17. Meslek mensuplarının bağımsız denetim konusunda bilgi düzeyi

YMM ve SMMM bağımsız denetim hakkında yeterli bilgi birikimine sahiptir.	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	3	6,38
Katılmıyorum	26	55,32
Kararsızım	6	12,77
Katılıyorum	11	23,40
Kesinlikle Katılıyorum	1	2,13
Toplam	47	100

Soru işletme yönetiminde bağımlı çalışan YMM ve SMMM'lerin görüşleri alınarak katılım sağlanmıştır. Tablo 4.17'ye göre, araştırmaya katılan yöneticilerin YMM ve SMMM'lerin bağımsız denetim konusunda bilgi birikimine sahiptir görüşüne, % 6,38'i kesinlikle katılmıyorum, % 55,32 katılmıyorum, % 12,77 kararsızım, % 23,40'ı katılıyorum, % 2,13 kesinlikle katılıyorum şeklinde yanıtlamıştır.

Anketten çıkan sonuca göre, % 61,70'i YMM ve SMMM'lerin bağımsız denetim konusunda bilgi birikime sahip olmadığı görüşündedir. Bağımsız denetim konusunda gerekli mesleki donanıma sahip olmadığı, yeterli teknik personele sahip olmadığı ve personelin mesleki eğitim imkânlarını YMM ve SMMM'lerin sağlamadığı görüşündedir. Finansal tabloların işletmenin ihtiyaçlarına göre hazırlandığı ve finansal tabloların yeterli, açık, anlaşılır bir şekilde yönetime sunulmadığı görüşündedir.

Ankete katılan yöneticiler Tablo 4.18'de YMM ve SMMM üst yönetime danışmanlık hizmeti vermesine ilişkin beklentiler gösterilmiştir.

Tablo 4.18. Meslek mensuplarının üst yönetime danışmanlık hizmeti vermesine ilişkin görüşler

YMM ve SMMM tecrübelerini ve bilgi birikimlerini işletmenin üst yönetimine danışmanlık hizmeti ile desteklemelidir.	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	1	2,13
Katılmıyorum	2	4,26
Kararsızım	0	0
Katılıyorum	34	72,34
Kesinlikle Katılıyorum	10	21,28
Toplam	47	100

Tablo 4.18'e göre, araştırmaya katılan yöneticilerin % 2,13 kesinlikle katılmıyorum, % 4,26'sı katılmıyorum, % 72,34'ü katılıyorum, % 21,28'i kesinlikle katılıyorum şeklinde yanıtlamıştır. Anketten çıkan sonuca göre, işletme yöneticilerinin % 93,68'i YMM ve SMMM'lerden danışmanlık hizmeti almak istedikleri kriterleri aşağıda sınıflandırabiliriz.

- İşletme büyüklüğüne mali tabloların hazırlaması ek mali tabloların işletme yönetimine sunulması ve açıklama,
- YMM ve SMMM'lerin vergi mevzuatı, bağımsız denetim, yatırım teşvikler, dış ticaret alanında üst yönetime bilgi vermesi,
- İç kontrol ve iç denetimin işletmede nasıl kurulacağı,
- Muhasebe ve denetim alanında personelin mesleki eğitimi işletmeye getireceği ek maliyetler hakkında yönetim YMM ve SMMM'lerin danışmanlık hizmeti vermesini istemektedir.

Ankete katılan yöneticilerin Tablo 4.19'da işletmelerin etkin bir muhasebe ve iç kontrol sisteminin zorunlu hale getirilmesine ilişkin beklentiler gösterilmiştir.

Tablo 4.19. İşletmelerde iç kontrol sisteminin zorunlu hale getirilmesine ilişkin görüşler

İşletmelerin etkin bir muhasebe ve iç kontrol sisteminin olması gereklidir.	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	1	2,13
Katılmıyorum	0	0
Kararsızım	0	0
Katılıyorum	35	74,47
Kesinlikle Katılıyorum	11	23,40
Toplam	47	100

Tablo 4.19'a göre, araştırmaya katılan yöneticilerin işletmelerde etkin bir muhasebe ve iç kontrol sisteminin olması gereklidir görüşüne, % 2,13'ü kesinlikle katılmıyorum, % 74,47'si katılıyorum, % 23,40'ı kesinlikle katılıyorum şeklinde yanıtlamıştır. Anketten çıkan sonuca göre, işletme yöneticilerinin % 97,87'si işletmelerde iç kontrol sisteminin olması gerektiği görüşündedir. İşletme yönetiminin ortak görüşü iç kontrol sistemi olması durumunda sağlayacağı yararlar şu şekilde sınıflandırmaktadır.

- İşletme yönetiminin belirlediği hedef ve politikalara ulaşılması,
- Kaynakların etkin ve verimli kullanılması,
- İşletmelerde denetim mekanizmasının işletmesi,
- İşletmelerin varlıklarının korunması şeklinde görüşler belirtmişlerdir.

Ankete katılan yöneticilerin Tablo 4.20'de Türkiye'de yasal düzenlemeler işletmelerin menfaatlerini koruyup korumadığına ilişkin beklentiler gösterilmiştir.

Tablo 4.20. Türkiye'de yasal düzenlemelerin işletmelerin menfaatlerini koruyup korumadığına ilişkin görüşler

Türkiye'de yasal düzenlemeler işletmelerin menfaatlerini korumaktadır.	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	15	31,91
Katılmıyorum	18	38,30
Kararsızım	5	10,64
Katılıyorum	9	19,15
Kesinlikle Katılıyorum	0	0
Toplam	47	100

Tablo 4.20'ye göre, araştırmaya katılan yöneticilerin Türkiye'de yasal düzenlemeler işletmelerin menfaatlerini korumaktadır görüşüne, % 31,91'i kesinlikle katılmıyorum, % 38,30'u katılmıyorum, % 10,64'ü kararsızım, % 19,15'i katılıyorum şeklinde yanıtlamıştır.

Anketten çıkan sonuca göre, işletme yöneticilerinin % 70,21'i Türkiye'de yasal düzenlemelerin işletmelerin menfaatlerini korumadığı görüşündedir.

Ankete katılan yöneticilerin Tablo 4.21'de Muhasebe bir yazı yazma faaliyeti iken, denetim editörlük faaliyeti olduğuna ilişkin beklentiler gösterilmiştir.

Tablo 4.21. Muhasebe bir yazı yazma faaliyeti iken, denetim editörlük faaliyeti olduğuna ilişkin görüşler

Muhasebe bir yazı yazma faaliyeti iken, denetim editörlük faaliyeti yansıtmaktadır.	Sayı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	9	19,15
Katılmıyorum	9	19,15
Kararsızım	11	23,40
Katılıyorum	16	34,04
Kesinlikle Katılıyorum	2	4,26
Toplam	47	100

Tablo 4.21'e göre, araştırmaya katılan yöneticilerin muhasebe yazı yazma faaliyeti iken, denetim editörlük faaliyetini yansıtmaktadır görüşüne, % 19,15'i kesinlikle katılmıyorum, % 19,15'i katılmıyorum, % 23,40'ı kararsızım, % 34,04'ü katılıyorum, % 4,26'sı kesinlikle katılıyorum şeklinde yanıtlamıştır.

Soru işletme yönetiminde çalışan bağımlı YMM ve SMMM'lere yönelik görüşleri alınarak katılım sağlanmıştır. Anketten çıkan sonuca göre, % 38,30'u görüşe katılmadığını belirten yöneticilerin mesleki kıdemlerine göre, YMM ve SMMM'lerin olduğu gözlemlenmiştir. % 23,40'ı herhangi bir görüş belirtmemiş ve mesleki kıdemlerine göre ağırlık olarak işletme sahip ve yöneticileri olduğu gözlemlenmiştir. Diğer görüş bildiren yöneticilerin mesleki kıdemlerine göre, mühendis, satış ve pazarlama ve insan kaynaklarında çalışan yöneticilerden oluşmaktadır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Ülkemizde değişen ekonomik koşullar ve her geçen gün artan rekabet koşulları işletmeler için denetimin önemini ve araştırma sonuçlarından da ülkemizde denetim kavramının anlaşılmadığı görülmektedir. Dünya'da yaşanan muhasebe skandalları sonrasında tartışılır hale gelen bağımsız denetim skandallar öncesinde yeterince yer verilmeyen ve açık bir şekilde ifade edilemeyen denetim mesleğine yasal statü kazandırılmış ve ortak dil sağlamak için denetim standartları oluşturulmuştur. Ülkemizde ise 1980'li yılların sonlarında Sermaye Piyasası öncülüğünde denetim çalışmaları başlamış fakat günümüze kadar yapılan yasal düzenlemelerin yeterli olmadığı görüşü araştırma sonuçları ile desteklenmektedir.

Araştırma bulgularına göre;

- Uluslararası düzenlemelerin ülkemizdeki düzenlemelerle paralellik göstermesi bağımsız denetimin işletmelerde uygulamada kolaylık sağlayacağı görüşüne ulaşılmıştır.
- Denetim şirketlerinin işletmelere bağımsız denetim konusunda yeni yasal düzenlemeleri ve denetim politika ve prosedürlerinin işletmelere doğru şekilde anlatılması ve bu kuralların işletme yönetimi tarafından anlaşılması yöneticilerin bağımsız denetim konusunda bilgi eksikliğini ve önyargılarının aşılması açısından oldukça önemlidir.
- Bağımsız denetim firmalarının denetim ücretlerin yüksek olması yöneticilerin ek maliyetlere katlanmak istemediği görüşüne ulaşılmıştır.
- Bağımsız denetim firmalarının yasal düzenlemelere uyum sağlaması ve denetçilerin bağımsız denetim konusunda bilgilendirilmesi, KGK kanun kapsamındaki yasal düzenlemelerin uluslararası düzenlemelere uyumlu olması ve kurumun özerk bir kurum olarak çalışmalarına devam etmesi denetçilerin bağımsızlığı için oldukça önemli olduğu görüşüne ulaşılmıştır.
- İşletme yöneticileri ve çalışanlarının Uluslararası denetim standartları bilgi düzeyinin yetersiz olduğu görüşüne ulaşılmıştır.
- Kamu Gözetim Kurumu, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu işletmeleri bağımsız denetim konusunda bilgilendirmeli ve tüm kuruluşların ortak hareket etmesi gerektiği görüşüne ulaşılmıştır.

- İşletmelerde bağımsız denetimin önemsenmediği, denetim zorunluluğu olan işletmelerin denetimi bir zorunluluk olarak görmesi, işletmelerin aile şirketleri olması ve dışa kapalı bir politika izlemeleri, işletmelerde kayıt dışı işlemlerin olması, yasal zorunluluk dışında işletmelerin denetime bütçe ayırmamaları, denetim alanında mevzuat karmaşası, Yeminli Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin denetim konusunda bilgi eksikliği ve yasal alt yapının kurulamamış olması gerektiği görüşüne ulaşılmıştır.

Sonuç olarak ülkemizde bağımsız denetimi konusunda denetim çalışmalarının yetersiz olduğu işletmelerin denetim konusunda bilinçlendirilmediği ve denetçilerin yasal düzenlemeler konusunda bilgilendirilmediği gözlemlenmiştir. Özellikle işletmelerin sorunlar yaşamaması ve zaman kaybının önlenmesi adına yasal mevzuattaki karmaşıklığın çözülmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇALAR

- AKGÜL ATAMAN Başak, (2014), "**Denetim Uygulamalarının Çeşitli Kanunlar Açısından İncelenmesi**", Sosyal Bilimler Dergisi.
- ALTAŞ Soner, (2013), "**Türk Ticaret Kanununa Göre Şirket Denetimi**", Seçkin Yayınları, 5. Baskı, Ankara.
- ASLAN Sinan, ÇELİK Hayrettin, (2009), "**İç Denetim ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi**", ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi.
- "**Avrupa Birliğine Doğru Türkiye Sermaye Piyasalarında Sorunlar ve Çözümler**", TSPAKB, 2004.
- AZALTUN Murat, (1999), "**Otel İşletmelerinde İç Kontrol**", Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- BAKIR Hasan, ŞAHİN Cumhur, (2009), "**Yöneticiler İçin Finansal Tablolar Analizi**", Detay Yayınları, 1. Baskı.
- BAKIR Mehmet, (2002), "**Denetim**", Akademi Yayınları, 1. Baskı.
- BAYAZITLI Ercan, (2002), "**Sürekli Denetim: Geleceğin Denetimi**", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi.
- BAYER Ertuğrul, (2005), "**İşletmelerde Kurumsallaşmanın Sorunsal Haline Gelmesi ve Kurumsallaşamama Nedenlerinin Belirlenmesi**", Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi.
- BAYRAKLI Hasan Hüseyin, ERKAN Mehmet, ELİTAŞ Cemal, (2012), "**Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri**", Ekin Yayınları.
- BERÇİN Abdullah, (2011) "**Muhasebe ve Vergi Denetimi**", Kriter Yayınları, 1. Baskı.
- BOLGÜN Evren, AKÇAY M. Barış, (2005), "**Risk Yönetimi Gelişmekte Olan Türk Finans Piyasasında Entegre Risk Ölçüm ve Yönetim Uygulamaları** ", Scala Yayınları, 2. Baskı.

- BOZKURT Nejat, (2012), "**Muhasebe Denetimi**", Alfa Yayınları, 6. Baskı, İstanbul.
- CAN A.Vecdi, UYAR Süleyman, (2010), "**İşletmelerde Faaliyet Denetimi**", Nobel Yayınları, 1. Baskı, Ankara.
- CÖMERT Nuran, UZAY Şaban, SELİMOĞLU Seval Kardeş, UYAR Süleyman, (2013), "**Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**", Ada Renk Matbaa,1. Baskı.
- ÇELİK Aytekin, (2005), "**Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**", Seçkin Yayınları, 1. Baskı.
- ÇITAK Nermin, (2009), "**Hileli Finansal Raporlamada Yaratıcı Muhasebe**", Türkmen Kitabevi, 1. Baskı.
- DAĞLI Hüseyin, (2004), "**Sermaye Piyasası Portföy Analizi**", Derya Kitabevi, 1. Baskı, Trabzon.
- Deloitte, (2009), İç Denetim Anketi.
- DEMİRBAŞ Mahmut, (2005), "**İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler**", İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi.
- "**Denetim İlke ve Esasları**", Hesap Uzmanları Derneği, 3. Baskı, İstanbul.
- DOĞMUŞ M. Didem, (2010), "**Avrupa Birliği'nde İç Denetim Sistemi**", Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara.
- ERKAN Mehmet, (2012), "**Türk Ticaret Kanunu'nda Aile İşletmelerinde Kurumsallaşma ve İç Denetim**", Ekin Yayınları, 1. Baskı, Bursa.
- ERNST&YOUNG, **Sözleşme Riski Danışmanlık Hizmetleri**
- ERNST&YOUNG, **Türk Ticaret Kanunu'nda Bağımsız Denetim**
- ERSOY Ayten, BERBEROĞLU P.Başak, DÖNMEZ Adnan, "**Ülkemizde Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları- AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması**", A.Ü İ.İ.B.F. Dergisi, 2005.

- FINDIKÇI İlhami, (2011), "**Aile Şirketleri**", Alfa Yayınları, 4. Baskı, İstanbul.
- "**Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslararası Standartlara Geçiş**", TÜSİAD, 2003.
- GENÇOĞLU GÜCENME Ümit, (2007), "**Türkiye Muhasebe Standartları**", Türkmen Kitabevi, 1.Baskı.
- GÜÇLÜ Faruk, (2013), "**Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler**", Detay Yayıncılık, 4. Baskı, Ankara.
- GÜNEY Selami, YİĞİTER YÜKSEL Şule, KORKMAZ Murat, CEYLAN Nesrin, (2012), "**Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye Muhasebe Standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumlaştırılmasında Geline Son Nokta**", Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi.
- GÜREDİN Ersin, (2010), "**Denetim ve Güvence Hizmetleri**", Türkmen Kitabevi, 13. Baskı, İstanbul.
- HAFTACI Vasfi, (2011), "**Muhasebe Denetimi**",1. Baskı, İstanbul.
- Hesap Uzmanları Derneği, "**Denetim İlke ve Esasları**", 2. Baskı, İstanbul.
- HOLMES Arthur W., OVERMYER Wayne S. "**Muhasebe Denetimi Auditing Standartları ve Yöntemleri**", 1.Cilt.
- KARABULUT Engin, GÜNER Yunus Emre ,(2014), "**Türk Vergi Mevzuatı**", Sürat Yayınları, 1. Baskı, İstanbul.
- KAVAL Hasan, (2008), "**Muhasebe Denetimi**", Gazi Kitabevi, 4. Baskı, Ankara.
- KEPEKÇİ Celal, (2004), "**Bağımsız Denetim**", Avcıol Yayınları, 5. Baskı, İstanbul.
- KESKİN ANIL Duygu, (2006), "**İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerleme**", Beta Yayınları, 1. Baskı, İstanbul.
- KIRBAŞ Sadık, (2012), "**Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**", Siyasal Kitabevi, 19. Baskı, Ankara.
- KİRACI Murat, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 2.

- KOCAMAZ Hilal, (2014), "**Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünya'da ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci**"
- KONURALP Gürel, (2001), "**Sermaye Piyasaları Analizler, Kuramlar ve Portföy Yönetimi**", Alfa Yayınları, 1. Baskı.
- KPMG, **Yeni Türk Ticaret Kanunu ve İşletmelere Getirdiği Sorumluluklar**
- MAROİS Thomas, (2012), "**Devletler, Bankalar ve Kriz Meksika ve Türkiye'de Yükselen Mali Kapitalizm**", Notebene Yayınları, 1. Baskı, Ankara.
- OKUMUŞ Sinan, (2010), "**Global Kriz ve Türkiye Ekonomisi Düşünce, Öngörü ve Öneriler**", Siyasal Kitabevi, 1. Baskı, Ankara.
- ÖZELMAS KARPUZOĞLU Ebru, (2010), "**Kurumsal Yönetişimde Yönetim Kurulu**", Hayat Grubu Yayınları, 1. Baskı.
- PARASIZ İlker, (2011), "**Türkiye'de ve Dünya'da Bankacılık**", Ezgi Kitabevi, 1. Baskı.
- PEHLİVANLI Davut, (2010), "**Modern İç Denetim**", Beta Yayınları, 1. Baskı, İstanbul.
- SELİMOĞLU Seval Kardeş, ÖZBİRECİKLİ Mehmet, UZAY Şaban, KURT Ganite, ALAGÖZ Ali, YANIK Serap, (2011), "**Muhasebe Denetimi**", Gazi Kitabevi, 3. Baskı, Ankara.
- SEVİM Şerafettin, "**Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye'de Denetim ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat Mıdır?**"
- SPK, Seri IX, No:22 "**Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Başlangıç Hükümleri**"
- SUMER Ayşe, (1999), "**Türk Sermaye Piyasası Hukuku ve Seçilmiş Mevzuat**", Alfa Yayınları, 2. Baskı, İstanbul.
- TAŞPINAR Gökhan, (2013), "**Basel III Kriterleri ve Türk Bankacılık Sistemine Etkileri**", Dünya Gazetesi.
- TEKİN Fazlı, ÇELİKKAYA Ali, (2013), "**Vergi Denetimi**", Seçkin Yayınları, 5. Baskı, Ankara.

- Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, Sayı: 2002-2010.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2008
- **"Türkiye Muhasebe Standartları TMS/TFRS"**, TMSK Yayınları, 2010.
- **"Türkiye'de Teftiş ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme"**, Maliye Dergisi, 2010.
- UZUN Ali Kemal, (2011), **"Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetim"**, Önce Kalite Dergisi.
- YILANCI Münevver, YILDIZ Birol, KİRACI Murat, (2013), **"Muhasebe Denetimi"**, Detay Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara.

EK-1

İŞLETMELERİN BAĞIMSIZ DENETİME BAKIŞ AÇILARI İLE İLGİLİ ANKET ÇALIŞMASI

Değerli Yöneticiler;

Okan Üniversitesi'nde Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Denetim Bilim Dalında Yüksek Lisans kapsamında Organize Sanayi Bölgesinde bulunan işletmelere yönelik bir araştırma yapmaktayım. Söz konusu çalışma süreci Doç. Dr. Süleyman UYAR danışmanlığında yürütülmekte olup tez konusu "Antalya Organize Sanayi Bölgesinde Faaliyet Gösteren İşletmelerin Bağımsız Denetime Bakış Açısı" dır.

Bu çerçevede hazırlamış olduğumuz bir anket çalışması bulunmaktadır. Anketin amacı işletmelerde yönetici kademesinde bulunan kişilerin ve çalışanların bağımsız denetim alanındaki gelişmelere bakış açılarını tespit etmektir. Ülkemizde bağımsız denetim mekanizmasının doğru ve sağlıklı bir işleyişe sahip olmasına adına düzenlediğimiz anket çalışmasına katılımınız önem arz etmektedir.

Anket formunun üzerine lütfen isminizi yazmayınız. Anketin sonuçları yalnızca **bilimsel amaçlar** için kullanılacaktır. Anket formunda 21 soru bulunmaktadır. Her soruda tek bir şıkkın işaretlenmesi ve **soruların boş bırakılmaması** bilimsel açıdan büyük önem taşımaktadır.

Sorularınızı **0505 612 7271** nolu telefondan veya saliha_ozdemir07@hotmail.com adresinden bana ulaşabilirsiniz.

Katkılarınızdan dolayı teşekkür ederim.

Hanife Saliha ÖZDEMİR
Okan Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Muhasebe ve Denetim
Yüksek Lisans Öğrencisi

1-Öğrenim Durumunuz nedir?

- Yüksek Okul
Lisans
Yüksek Lisans
Doktora

2-Şirket içerisindeki pozisyonunuz nedir?

- Yönetim Kurulu Başkanı veya Üyesi
Genel Müdür veya Yardımcısı
Muhasebe-Finans Müdürü veya Müdür Yardımcısı
Diğer

3-Meslekteki kıdeminiz kaç yıldır?

- 1-5 yıl arası
6-10 yıl arası
11-15 yıl arası
16 yıl ve üzeri

4-İşletmenizin faaliyet gösterdiği sektör nedir?

- Ticaret İşletmesi
Üretim İşletmesi
Hizmet İşletmesi
Üretim-Hizmet İşletmesi

5-Bağımsız denetim hakkında bilgi düzeyiniz nedir?

- Çok Az
 Az
 Orta
 İyi
 Çok İyi

6-İşletmenizde çalışan muhasebe personelinin bağımsız denetim konusunda bilgi düzeyi nedir?

- Çok Az
 Az
 Orta
 İyi
 Çok İyi

7-Bağımsız denetimin işletme yöneticileri ve departman yöneticileri açısından daha anlaşılır olması için sizce neler yapılmalıdır.

- Maliye Bakanlığı, Türmob, KGK, Meslek Odaları birlikte çalışmalı
 Bağımsız denetim konusunda meslek mensupları şirket yöneticilerini ve departmanları bilgilendirmeli
 Bağımsız denetim konusunda üniversiteler ve sivil toplum kuruluşlarından destek alınmalı
 Bağımsız denetim kuruluşlarından bilgi alınmalı

8-Türkiye muhasebe standartlarının işletmelerde uygulama sürecinde yaşanılacak en önemli sorun sizce nedir?

- İşletmelerin maliyetlerinde artış
 Bilgi düzeyinin yetersizliği
 Türk vergi sistemine uyumsuzluk
 Raporlama sistemindeki karmaşıklık

		Kesimlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesimlikle Katılmıyorum
	İŞLETMELERİN BAĞIMSIZ DENETİME BAKIŞ AÇISI					
9.	Üst yönetim, bağımsız denetimin geliştirilmesi ve desteklenmesi için yeterli ve uygun kaynak ayırmalıdır.					
10.	Bağımsız denetim üst yönetimin sorumluluğunda olmalıdır.					
11.	Bağımsız denetim tüm sermaye şirketlerinde zorunlu olmalıdır.					
12.	Bağımsız denetim mesleki standartlara ve yasal düzenlemelere uygun olmalıdır.					
13.	Finansal tablolar üst yönetimin anlayabileceği şekilde düzenlenmelidir.					
14.	Türkiye muhasebe standartları (finansal raporlama standartları) işletmelerin denetimini kolaylaştıracaktır.					
15.	Muhasebe programları finansal raporlama standartlarına uygun altyapıdadır.					
16.	Türkiye de bağımsız denetim hizmeti veren kuruluşların sayısı yeterlidir.					
17.	Meslek mensupları finansal raporlama ve bağımsız denetim hakkında yeterli bilgi birikimine sahiptir.					

18.	Meslek mensupları tecrübelerini ve bilgi birikimlerini işletmelerin üst yönetimine danışmanlık hizmeti ile desteklemelidir.					
19.	İşletmelerin etkin bir muhasebe ve iç kontrol sisteminin olması gereklidir.					
20.	Türkiye de yasal düzenlemeler işletmelerin menfaatlerini korumaktadır.					
21.	Muhasebe bir yazı yazma faaliyeti iken, denetim editörlük faaliyetini yansıtmaktadır.					