

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

**TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİMİN  
TASDİK DENETİMİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI**

**Vildan MERT**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN  
Yrd. Doç. Dr. Hakan TAŞTAN**

**İSTANBUL, Mayıs 2014**

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

**TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİMİN**  
**TASDİK DENETİMİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI**

**Vildan MERT**  
**(122008134)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN**  
**Yrd. Doç. Dr. Hakan TAŞTAN**

**İSTANBUL, Mayıs 2014**

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

**TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİMİN**  
**TASDİK DENETİMİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI**

**Vildan MERT**  
**(122008134)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih** :

**Tezin Savunulduğu Tarih** :

**Tez Danışmanı** : Yrd. Doç. Dr. Hakan TAŞTAN .....

**Diğer Jüri Üyeleri:** Doç. Dr. Murat AZALTUN .....

Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT .....

**İSTANBUL, Mayıs 2014**

# İÇİNDEKİLER

|   |             |
|---|-------------|
| <b>İÇİNDEKİLER</b> .....  | <b>i</b>    |
| <b>ÖZET</b> .....   | <b>ix</b>   |
| <b>ABSTRACT</b> .....   | <b>xi</b>   |
| <b>KISALTMALAR</b> .....  | <b>xiii</b> |
| <b>ŞEKİL LİSTESİ</b> .....  | <b>xv</b>   |
| <b>TABLO LİSTESİ</b> .....  | <b>xvi</b>  |
| <b>BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ</b> .....                                 | <b>1</b>    |
| <b>BÖLÜM 2. TEMEL KAVRAMLAR</b> .....                               | <b>7</b>    |
| <b>2.1. İŞLETME</b> .....   | <b>7</b>    |
| 2.1.1. İşletmenin Tanımı .....                                      | 7           |
| 2.1.2. İşletmenin Amaçları.....                                     | 7           |
| 2.1.3. İşletmenin Türleri .....                                     | 8           |
| 2.1.4. İşletmenin İşlevleri.....                                    | 8           |
| <b>2.2. MUHASEBE</b> .....  | <b>9</b>    |
| 2.2.1. Muhasebenin Tanımı .....                                     | 9           |
| 2.2.2. Muhasebenin İşlevleri .....                                  | 10          |
| 2.2.3. Muhasebenin Temel Kavramları.....                            | 11          |
| 2.2.4. Muhasebe Kayıt Yöntemleri.....                               | 13          |
| 2.2.5. Muhasebenin Doğuşu ve Gelişimi.....                          | 13          |
| 2.2.6. Muhasebe Mesleği .....                                       | 17          |
| 2.2.6.1. Genel Şartlar .....  | 17          |
| 2.2.6.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olmanın Özel Şartları..... | 18          |
| 2.2.6.3. Yeminli Mali Müşavir Olmanın Özel Şartları .....           | 18          |
| 2.2.6.4. Meslek Mensuplarının Çalışma Konuları.....                 | 18          |
| 2.2.6.5. Muhasebe Mesleğinin Özellikleri .....                      | 19          |
| 2.2.7. Muhasebenin Türleri .....                                    | 19          |
| 2.2.7.1. Genel Muhasebe.....  | 19          |
| 2.2.7.2. Maliyet Muhasebesi .....                                   | 20          |
| 2.2.7.3. Yönetim Muhasebesi.....                                    | 20          |

|  |           |
|--|-----------|
| 2.2.8. Muhasebe - Denetim İlişkisi.....                          | 20        |
| <b>2.3. DENETİM .....</b>  | <b>21</b> |
| 2.3.1. Denetimin Tanımı .....                                    | 24        |
| 2.3.2. Denetim Kavramının Özellikleri .....                      | 26        |
| 2.3.2.1. Denetimin İktisadi Birim İçin Yapılması .....           | 26        |
| 2.3.2.2. Denetimin Bir Karşılaştırma Olması.....                 | 26        |
| 2.3.2.3. Denetimin Uzman Kişilerce Yapılması.....                | 27        |
| 2.3.2.4. Denetimde Kanıtlar Toplanması ve Değerlendirilmesi..... | 27        |
| 2.3.2.5. Denetimin Sonucunda Rapor Düzenlenmesi .....            | 28        |
| 2.3.2.6. Denetimin Bir Süreç Olması.....                         | 28        |
| 2.3.3. Denetim İhtiyacını Ortaya Çıkaran Nedenler.....           | 28        |
| 2.3.3.1. Güvenilir ve Doğru Bilgi İhtiyacı .....                 | 29        |
| 2.3.3.2. Çıkar Çatışması.....                                    | 29        |
| 2.3.3.3. Muhasebe Sistemlerinin Karmaşıklığı .....               | 29        |
| 2.3.3.4. Diğer Nedenler.....                                     | 30        |
| 2.3.4. Denetiminin Amaçları.....                                 | 30        |
| 2.3.4.1. Finansal Tablolarla İlgili Bir Görüşe Ulaşmak.....      | 30        |
| 2.3.4.2. Hata ve Hileleri Ortaya Çıkarmak.....                   | 30        |
| 2.3.4.3. Hata ve Hileleri Önlemek .....                          | 31        |
| 2.3.4.4. İşletme Yönetimine Önerilerde Bulunmak.....             | 31        |
| 2.3.5. Denetimin Yararları.....                                  | 32        |
| 2.3.5.1. Denetlenen İşletmeye Sağladığı Yararlar .....           | 32        |
| 2.3.5.2. İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağladığı Yararlar .....   | 32        |
| 2.3.5.3. Kamu Kuruluşları Açısından Sağlanan Yararlar .....      | 32        |
| 2.3.6. Denetimin Önemi .....                                     | 33        |
| 2.3.7. Denetim Türleri.....                                      | 33        |
| 2.3.7.1. Amaç Yönünden Denetim Türleri.....                      | 35        |
| 2.3.7.1.1. Mali Tablolar Denetimi .....                          | 35        |
| 2.3.7.1.2. Uygunluk Denetimi .....                               | 35        |
| 2.3.7.1.3. Faaliyet Denetimi .....                               | 36        |
| 2.3.7.1.4. Özel Amaçlı Denetim.....                              | 36        |
| 2.3.7.2. Kapsam Yönünden Denetim Türleri .....                   | 37        |
| 2.3.7.2.1. Zorunlu Denetim .....                                 | 37        |
| 2.3.7.2.2. İhtiyari Denetim .....                                | 37        |
| 2.3.7.2.3. Sürekli Denetim .....                                 | 37        |
| 2.3.7.2.4. Sınırlı Denetim.....                                  | 38        |
| 2.3.7.2.5. Özel Denetim .....                                    | 39        |
| 2.3.7.3. Statüsüne Göre Denetim Türleri .....                    | 39        |
| 2.3.7.3.1. Bağımsız Denetim.....                                 | 39        |
| 2.3.7.3.2. İç Denetim .....                                      | 40        |
| 2.3.7.3.3. Kamu Denetimi.....                                    | 40        |
| 2.3.8. Denetçi Türleri .....                                     | 41        |
| 2.3.8.1. Bağımsız Denetçiler .....                               | 42        |
| 2.3.8.2. İç Denetçiler.....                                      | 42        |
| 2.3.8.3. Kamu Denetçileri .....                                  | 44        |
| 2.3.9. Denetçinin Sorumlulukları .....                           | 44        |

|   |           |
|---|-----------|
| <b>2.3.10. Denetimi Sınırlayıcı Faktörler</b> .....   | <b>45</b> |
| 2.3.10.1. Denetçinin Kısıtlı Ekonomik Koşullarda Çalışması .....                                    | 45        |
| 2.3.10.2. Zaman Sınırlaması .....   | 45        |
| 2.3.10.3. Muhasebe Sisteminden Kaynaklanan Sınırlama.....   | 46        |
| <b>2.3.11. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları</b> .....  | <b>46</b> |
| <b>2.3.12. Denetim Süreci</b> .....   | <b>47</b> |
| 2.3.12.1. Müşterinin Seçilmesi ve İşin Kabul Edilmesi.....  | 50        |
| 2.3.12.1.1. Müşteri Hakkında Bilgi Toplama .....  | 50        |
| 2.3.12.1.2. Önceki Denetçi ile Görüşme.....   | 50        |
| 2.3.12.1.3. Kalite Kontrol Standartları ve Yöntemleri ile Müşteri İşletmenin Değerlendirilmesi..... | 51        |
| 2.3.12.1.4. Denetim Teklifinin Kabul Edilmesi ve Müşteri ile Sözleşme Yapılması.....                | 52        |
| 2.3.12.2. Denetim Planlaması.....   | 53        |
| 2.3.12.2.1. Müşteri İşletme Hakkında Bilgi Edinme .....   | 55        |
| 2.3.12.2.2. Denetim Çalışmalarını Bölümleme.....  | 56        |
| 2.3.12.2.3. İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme ve Kontrol Riskini Değerleme.....              | 57        |
| 2.3.12.2.4. Önemlilik Seviyesinin Belirlenmesi .....  | 58        |
| 2.3.12.2.5. Denetim Riski .....   | 60        |
| 2.3.12.2.6. Denetim Amaçlarını Belirleme .....  | 66        |
| 2.3.12.2.7. Denetim Programının Hazırlanması.....   | 68        |
| 2.3.12.2.8. Zaman Planlaması .....  | 69        |
| 2.3.12.2.9. Denetim Personelinin Görevlendirilmesi ve Gözetimi .....                                | 69        |
| 2.3.12.2.10. Denetimi Planlama Aşamasında İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme .....            | 69        |
| 2.3.12.2.11. Kontrol Riskini Değerleme .....  | 71        |
| 2.3.12.3. Denetim Programının Yürütülmesi .....   | 72        |
| 2.3.12.3.1. Denetim Yöntemleri.....   | 72        |
| 2.3.12.3.2. Denetim Kanıtları.....  | 75        |
| 2.3.12.3.3. Kanıt Toplama Teknikleri (Denetim Prosedürleri).....                                    | 81        |
| 2.3.12.3.4. Denetimde Örneklem.....   | 88        |
| 2.3.12.3.5. Çalışma Kağıtları .....   | 90        |
| 2.3.12.3.6. Denetim Testleri.....   | 95        |
| 2.3.12.3.7. Rapor Öncesi Son Faaliyetler .....  | 99        |
| 2.3.12.3.8. Muhasebe Denetiminde Hata ve Hileler .....  | 107       |
| 2.3.12.4. Denetim Sonuçlarını Raporlama .....   | 112       |
| 2.3.12.4.1. Denetim Raporunun Unsurları.....  | 113       |
| 2.3.12.4.2. Denetim Raporunun Bölümleri.....  | 114       |
| 2.3.12.4.3. Denetim Raporları Çeşitleri.....  | 115       |

## **BÖLÜM 3. TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİM**..... **128**

### **3.1. BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİMİ**..... **128**

#### **3.1.1. Osmanlı Döneminde Denetim** .....

#### **3.1.2. Cumhuriyet Döneminde Denetim**..... **129**

##### 3.1.2.1. Sermaye Piyasası ile İlgili Düzenlemeler .....

##### 3.1.2.2. Bankacılık ile İlgili Düzenlemeler .....

|  |            |
|--|------------|
| 3.1.2.3. Enerji Piyasası ile İlgili Düzenlemeler .....   | 132        |
| 3.1.2.4. Sigortacılık ile İlgili Düzenlemeler .....  | 132        |
| 3.1.2.5. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali<br>Müşavirlik ile İlgili Düzenlemeler .....  | 133        |
| 3.1.2.6. Muhasebe ve Denetim Standartları ile İlgili Düzenlemeler .....  | 135        |
| 3.1.2.6.1. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu<br>(TMUDESK) .....  | 135        |
| 3.1.2.6.2. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK).....  | 136        |
| 3.1.2.6.3. Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK).....   | 136        |
| <b>3.1.3. Günümüzde Bağımsız Denetim .....</b>   | <b>137</b> |
| 3.1.3.1. 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Denetim..   | 138        |
| 3.1.3.2. 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname Kapsamında<br>Denetim .....   | 141        |
| <b>3.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN TANIMI.....</b>   | <b>143</b> |
| <b>3.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN GEREKLİLİĞİ.....</b>  | <b>145</b> |
| <b>3.4. BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI.....</b>  | <b>146</b> |
| 3.4.1. Denetlenen İşletmeye Sağladığı Yararlar.....  | 147        |
| 3.4.2. Denetlenen İşletmenin Ortaklarına Sağladığı Yararlar .....  | 147        |
| 3.4.3. Denetlenen İşletme ile ilişkisi Olan Üçüncü Kişilere ve<br>Sermaye - Para Piyasasına Sağladığı Yararlar .....                             | 147        |
| <b>3.5. BAĞIMSIZ DENETİMİN AMACI.....</b>  | <b>148</b> |
| <b>3.6. BAĞIMSIZ DENETİMİN KAPSAMI .....</b>   | <b>149</b> |
| <b>3.7. BAĞIMSIZ DENETİMİN UNSURLARI.....</b>  | <b>151</b> |
| 3.7.1. Denetimin Konusu.....   | 151        |
| 3.7.2. Denetimin Tarafları .....   | 151        |
| 3.7.3. Denetim Kıstası .....   | 151        |
| 3.7.4. Denetim Kanıtı .....  | 152        |
| 3.7.5. Denetim Raporu .....  | 152        |
| <b>3.8. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI.....</b>   | <b>152</b> |
| <b>3.8.1. Genel İlke ve Sorumluluklar.....</b>   | <b>155</b> |
| 3.8.1.1. BDS 200 - Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız<br>Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak<br>Yürütülmesi ..... | 155        |
| 3.8.1.2. BDS 210 - Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları<br>Üzerinde Anlaşmaya Varılması .....   | 156        |
| 3.8.1.3. BDS 220 - Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite<br>Kontrol.....   | 158        |
| 3.8.1.4. BDS 230 - Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi .....  | 160        |
| 3.8.1.5. BDS 240 - Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde<br>Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları .....                           | 160        |
| 3.8.1.6. BDS 250 - Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili<br>Mevzuatın Dikkate Alınması.....  | 163        |
| 3.8.1.7. BDS 260 - Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak<br>İletişim.....   | 164        |

|   |            |
|---|------------|
| 3.8.1.8. BDS 265 - İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi .....                                      | 166        |
| <b>3.8.2. Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklar .....</b>   | <b>166</b> |
| 3.8.2.1. BDS 300 - Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması .....   | 166        |
| 3.8.2.2. BDS 315 - İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi .....   | 167        |
| 3.8.2.3. BDS 320 - Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik .....  | 169        |
| 3.8.2.4. BDS 330 - Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler .....   | 170        |
| 3.8.2.5. BDS 402 - Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar .....                                   | 172        |
| 3.8.2.6. BDS 450 - Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi .....                                     | 173        |
| <b>3.8.3. Bağımsız Denetim Kanıtları .....</b>  | <b>175</b> |
| 3.8.3.1. BDS 500 - Bağımsız Denetim Kanıtları .....   | 175        |
| 3.8.3.2. BDS 501- Bağımsız Denetimi Kanıtları Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar .....                                  | 177        |
| 3.8.3.3. BDS 505 - Dış Teyitler .....   | 179        |
| 3.8.3.4. BDS 510 - İlk Bağımsız Denetimler- Açılış Bakiyeleri .....   | 180        |
| 3.8.3.5. BDS 520 - Analitik Prosedürler .....   | 182        |
| 3.8.3.6. BDS 530 - Bağımsız Denetimde Örnekleme .....   | 183        |
| 3.8.3.7. BDS 540 - Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dahil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi .....              | 185        |
| 3.8.3.8. BDS 550 - İlişkili Taraflar .....  | 188        |
| 3.8.3.9. BDS 560 - Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar .....   | 189        |
| 3.8.3.10. BDS 570 İşletmenin Sürekliliği .....  | 190        |
| 3.8.3.11. BDS 580 Yazılı Açıklamalar .....  | 192        |
| <b>3.8.4. Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması .....</b>  | <b>193</b> |
| 3.8.4.1. BDS 600 - Özel Hususlar- Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dahil) ..... | 194        |
| 3.8.4.2. BDS 610 - İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması .....   | 197        |
| 3.8.4.3. BDS 620 - Uzman Çalışmalarının Kullanılması .....  | 198        |
| <b>3.8.5. Bağımsız Denetim Sonuçları ve Raporlama .....</b>   | <b>199</b> |
| 3.8.5.1. BDS 700 - Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama .....  | 199        |
| 3.8.5.2. BDS 705 - Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi .....  | 201        |
| 3.8.5.3. BDS 706 - Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları .....                               | 202        |
| 3.8.5.4. BDS 710 - Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar .....  | 203        |
| 3.8.5.5. BDS 720 - Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları .....          | 204        |



|   |            |
|---|------------|
| <b>3.8.6. Özel Alanlar .....</b>  | <b>205</b> |
| 3.8.6.1. BDS 800 - Özel Hususlar-Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi .....  | 205        |
| 3.8.6.2. BDS 805- Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi..... | 206        |
| 3.8.6.3. BDS 810- Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler .....   | 207        |
| <b>3.9. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ KURULUŞLAR.....</b>  | <b>207</b> |
| <b>3.9.1. Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK).....</b>  | <b>209</b> |
| <b>3.9.2. Ölçütlerine Göre Bağımsız Denetime Tabi Kuruluşlar .....</b>  | <b>211</b> |
| 3.9.2.1. Genel Ölçütlere Göre Bağımsız Denetime Tabi Kuruluşlar .....   | 212        |
| 3.9.2.2. Özel Ölçütlere Göre Bağımsız Denetime Tabi Kuruluşlar.....   | 212        |
| <b>3.10. BAĞIMSIZ DENETİM YAPMAYA YETKİLİLER.....</b>   | <b>214</b> |
| <b>3.10.1. Bağımsız Denetçi .....</b>   | <b>216</b> |
| 3.10.1.1. Bağımsız Denetçi Olabilmenin Genel Şartları.....  | 216        |
| 3.10.1.2. Uygulamalı Mesleki Eğitim.....  | 217        |
| 3.10.1.3. Denetçilik Sınavı.....  | 218        |
| <b>3.10.2. Bağımsız Denetim Kuruluşu .....</b>  | <b>219</b> |
| <b>3.11. BAĞIMSIZ DENETÇİ VE DENETİM KURULUŞLARININ YÜKÜMLÜLÜKLERİ.....</b>   | <b>221</b> |
| <b>3.11.1. Denetimlerde Kalite ve Güvenilirliğin Sağlanması.....</b>  | <b>221</b> |
| <b>3.11.2. Kalite Kontrol Sistemi Oluşturulması.....</b>  | <b>221</b> |
| <b>3.11.3. Mesleki Etik İlkelerine Uyma .....</b>   | <b>222</b> |
| <b>3.11.4. Bağımsızlık ve Bağımsızlığın Korunması.....</b>  | <b>223</b> |
| <b>3.11.5. Reklam Yasağı.....</b>   | <b>224</b> |
| <b>3.11.6. Haksız Rekabette Bulunmama .....</b>   | <b>225</b> |
| <b>3.11.7. Sürekli Eğitim .....</b>   | <b>225</b> |
| <b>3.11.8. Denetim Faaliyetine İlişkin Kısıtlamalar .....</b>   | <b>226</b> |
| <b>3.11.9. Denetim Ekipleri .....</b>   | <b>227</b> |
| <b>3.11.10. Sorumlu Denetçi Olabilme Şartları.....</b>  | <b>228</b> |
| <b>3.11.11. Denetim Sözleşmesi .....</b>  | <b>229</b> |
| <b>3.11.12. Denetim Raporu Düzenleme ve Görüş Bildirme Yükümlülüğü.....</b>   | <b>230</b> |
| <b>3.11.13. Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar .....</b>   | <b>230</b> |
| <b>3.11.14. Ücret Tarifesi.....</b>   | <b>231</b> |
| <b>3.11.15. Mesleki Sorumluluk Sigortası.....</b>   | <b>231</b> |
| <b>3.11.16. Bildirimler .....</b>   | <b>232</b> |
| <b>3.11.17. Saklama ve İbraz Yükümlülüğü.....</b>   | <b>232</b> |
| <b>3.11.18. Şeffaflık Raporunun Hazırlanması ve Duyurulması .....</b>   | <b>233</b> |
| <b>3.11.19. Türk Ticaret Kanunundan Kaynaklanan Yükümlülükler.....</b>  | <b>234</b> |
| <b>3.12. BAĞIMSIZ DENETÇİ VE DENETİM KURULUŞLARININ SORUMLULUKLARI.....</b>   | <b>234</b> |
| <b>3.13. BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN VE BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARININ DENETİMİ VE GÖZETİMİ (KGK) .....</b>  | <b>236</b> |

|  |            |
|--|------------|
| <b>3.13.1. İnceleme ve Denetimler</b> .....              | <b>237</b> |
| <b>3.13.2. İdari Yaptırımlar</b> .....                   | <b>238</b> |
| 3.13.2.1.Uyarı .....                                     | 238        |
| 3.13.2.2.Faaliyet İznini Askıya Alma .....               | 239        |
| 3.13.2.3.Faaliyet İzninin İptali .....                   | 240        |
| 3.13.2.4.İdari Yaptırımlarla İlgili Diğer Hükümler ..... | 241        |

## **BÖLÜM 4. TÜRKİYE’DE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE TASDİK DENETİMİ ..... 243**

|   |            |
|---|------------|
| <b>4.1. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN GELİŞİMİ</b> .....                       | <b>246</b> |
| <b>4.2. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN TANIMI</b> .....                         | <b>250</b> |
| <b>4.2.1. YMM Olabilmenin Genel Şartları</b> .....                                  | <b>252</b> |
| <b>4.2.2. YMM Olabilmenin Özel Şartları</b> .....                                   | <b>252</b> |
| 4.2.2.1. YMM Olabilmek İçin SMMM’lik Yaparak Geçirilecek Süre ..                    | 252        |
| 4.2.2.2. YMM Sınavı .....   | 253        |
| 4.2.2.3. YMM Yemini.....  | 254        |
| <b>4.3. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN KONUSU VE GÖREVLERİ</b> .....            | <b>255</b> |
| <b>4.3.1. Danışmanlık (Müşavirlik)</b> .....  | <b>256</b> |
| <b>4.3.2. Denetim</b> .....   | <b>258</b> |
| <b>4.3.3. Tasdik</b> .....  | <b>260</b> |
| 4.3.3.1. Tasdikin Tanımı .....  | 261        |
| 4.3.3.2. Tasdikin Niteliği.....   | 262        |
| 4.3.3.3. Tasdiki Gerektiren Nedenler .....  | 263        |
| 4.3.3.4. Tasdikin Amacı .....   | 264        |
| 4.3.3.5. Tasdikin Yararları .....   | 266        |
| 4.3.3.6. Tasdikin kapsamı .....   | 268        |
| 4.3.3.6.1. Tasdiki Yapılabilecek Konu ve Belgeler Yönünden Tasdikin Kapsamı .....   | 268        |
| 4.3.3.6.2. Tasdiki Yapılacak Teşebbüs ve İşletmeler Yönünden Tasdikin Kapsamı ..... | 270        |
| 4.3.3.6.3. Tasdiki Zorunlu İşlemler Yönünden Tasdikin Kapsamı.....                  | 271        |
| 4.3.3.6.4. Tasdik Denetiminin Zamanı ve Süresi Yönünden Tasdikin Kapsamı .....      | 272        |
| 4.3.3.6.5. Tasdik İncelemesinin Yeri Yönünden Tasdikin Kapsamı ...                  | 275        |
| 4.3.3.7. Tasdikin Aşamaları .....   | 275        |
| 4.3.3.7.1. Tasdik Talebi .....  | 275        |
| 4.3.3.7.2. Müşteri Seçimi ve İşin Kabulü .....                                      | 276        |
| 4.3.3.7.3. Tasdik Sözleşmesi.....   | 276        |
| 4.3.3.7.4. Araştırma ve İncelemenin Planlanması.....                                | 277        |
| 4.3.3.7.5. Kanıt Toplama .....  | 277        |
| 4.3.3.7.6. Denetim Teknikleri .....   | 278        |
| 4.3.3.7.7. Hataların Düzeltilmesi ve Hilelerin Ortaya Çıkarılması.....              | 283        |
| 4.3.3.7.8. Çalışma Kağıtları .....  | 284        |
| 4.3.3.7.9. Tasdik Sonuçları .....   | 285        |

|   |            |
|---|------------|
| 4.3.3.7.10. Tasdik Raporları .....  | 285        |
| 4.3.3.8. YMM'lerin Yetkileri .....  | 289        |
| 4.3.3.9. YMM'lerin Sorumlulukları.....  | 290        |
| <b>BÖLÜM 5. TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİMİN TASDİK<br/>DENETİMİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI .....</b>                   | <b>292</b> |
| 5.1. NİTELİĞİ, GEREKLİLİĞİ, YARARLARI, AMAÇLARI VE<br>KONUSU AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA.....                       | 294        |
| 5.2. DENETLENENLER, DENETLEYENLER VE DİĞER İLGİLİ<br>TARAFLAR AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA.....                      | 299        |
| 5.3. DENETİM ŞEKLİ, DENETÇİLERİN BAĞIMSIZLIKLARI<br>DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARI AÇISINDAN<br>KARŞILAŞTIRMA..... | 301        |
| 5.4. SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ .....  | 305        |
| 5.4.1. Sorunlar.....  | 305        |
| 5.4.2. Çözüm Önerileri.....   | 307        |
| <b>BÖLÜM 6. SONUÇ .....</b>   | <b>310</b> |
| <b>KAYNAKÇA .....</b>   | <b>312</b> |
| <b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>  | <b>323</b> |

# ÖZET

## TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİMİN TASDİK DENETİMİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Bağımsız denetim; finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul veya sınırlı 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 bağlanmasıdır.

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

Finansal tablolardaki bilgilerin güvenilir olmama olasılığından dolayı, bu bilgileri karar verme sürecinde kullanan işletmeyle ilgili tüm taraflar açısından, bu bilgilerin doğruluk ve güvenilirlik derecesi son derece önemlidir. Bu güvenin sağlanabilmesi, işletmeler tarafından hazırlanan finansal bilgilerin denetimi ile mümkündür. Denetimin etkinliği ise bağımsız denetim ile sağlanabilir.

Ülkemizde bağımsız denetim alanındaki gelişim özellikle batılı ülkelerdeki gelişmelere nazaran yaklaşık yüz yıl gecikmeli olarak yasal bir statüye kavuşabilmiştir. Türkiye’de işletme denetimi, uzunca bir süre işletmeler üzerindeki devlet denetimi şeklinde sadece kamu denetçilerince gerçekleştirilmiştir. Ülkemizde bağımsız denetim, ekonomideki gelişmelere de paralel olarak ve dış dünyadan kaynaklanan zorunluluklar neticesinde ortaya çıkıp, gelişebilmiştir. Türkiye’de bağımsız denetimin başlaması ve gelişmesinde en önemli etken mali piyasalarda faaliyet gösteren banka ve diğer mali kuruluşların talepleri olmuştur. Öncelikle dış kredi kaynaklarından yararlanmak isteyen Türk firmaları muhasebe denetimi mecburiyeti ile karşılaşmışlardır. Bağımsız denetimle ilgili yasal zorunluluk ilk defa 1987 yılında bankalarla başlamış, halka açık şirketlerde zorunlu bağımsız denetimin başlama tarihi ise 1989 olmuştur. Bir taraftan da 1989 tarihli 3568 sayılı Yasa ile özel vergi denetimi şeklinde Türkiye’ye özgü olan tasdik denetimi müessesesi oluşturulmuştur.

Türkiye, özellikle Avrupa Birliği'ne adaylık süreciyle birlikte 2000'li yılların başından günümüze çok hızlı bir değişim ve gelişim sürecine girmiştir. Bu kapsamda muhasebe ve denetim alanında da yasal ve yapısal önemli değişimler olmuştur. Bu konuda atılan en önemli adımlardan biri, 2011 yılında 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun kabul edilmesidir. Yeni TTK'da işletmelerin denetimi ile ilgili önemli değişiklikler yapılmıştır. 2011 yılına kadar ülkemizde bağımsız denetimin gelişim süreci, SPK, BDDK ve EPDK gibi kamu kurumlarının kendi görev alanlarındaki sektörlerle ilgili ayrı ayrı düzenlemeleriyle, karmaşık bir şekilde ilerlemiştir. Ancak 6102 sayılı yeni TTK'ya dayanılarak çıkarılan 02.11.2011 tarih ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile bağımsız denetime yönelik düzenleme ve uygulamaları tek çatı altında toplamayı amaçlayan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur.

Türkiye'de şu anda birbiri ile ilgili ancak birbirinden farklı iki bağımsız denetim çeşidi vardır. Uygulamada tasdik denetiminin bağımsız denetime nazaran daha ağırlıkta olduğu bilinmektedir. Bununla birlikte Türkiye'de bağımsız denetim alanında son derece önemli gelişmelerin yaşandığı bu günlerde, mevzuat ve uygulamalar sürekli değiştirilmekte, geliştirilmekte ve bağımsız denetimin kapsamı da gitgide genişlemektedir. Denetime olan ihtiyaç günden güne artmakta buna paralel olarak denetimin önemi de artmaktadır.

Ülkemizde denetlenen bir ticari hayatın oluşması, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması, bilgi için muhasebe ilkesinin hayata geçmesi, vergi gelirlerinin arttırılması, ülkemizin ekonomik açıdan kalkınması, dünyayla bütünleşmesi, uluslararası alanda güçlü bir aktör olarak yerini almasında bağımsız denetim ve ülkemize özgü tasdik denetimi son derece önemlidir.

Çalışmada, öncelikle işletme, muhasebe ve bağımsız denetim kavramları teorik olarak incelenmiş olup, daha sonra Türkiye'de özellikle son gelişmeler ışığında, bağımsız denetim ve tasdik denetimi düzenleme ve uygulamaları ayrıntılı şekilde ele alınmıştır. Son olarak da birbirine benzer ancak birbirinden farklı her iki denetim biçiminin birbirleriyle ilişkileri, farklılıkları ve benzerlikleri yönüyle ortaya konulmaya çalışılarak, Türkiye'de genel olarak bağımsız denetimin topyekun bir bakış açısıyla genel bir haritası çizilmeye çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Denetim, Bağımsız Denetim, Tasdik Denetimi, Denetçi.

**Tarih** : Mayıs, 2014.

# **ABSTRACT**

## **COMPARISON OF THE INDEPENDENT AUDIT WITH CERTIFICATION AUDIT IN TURKEY**

Independent audit means to report via evaluating and auditing the financial reports, records, and documents by applying the required independent audit techniques which are foreseen in audit standards, in respect of compliance and accuracy of financial statements and other financial information in financial reporting standards, with an aim of obtaining adequate and appropriate independent audit evidence which will provide reasonable or limited assurance.

Certification means to examine the real or legal persons or their enterprises and companies by chartered accountants in terms of conformity with auditing principles and standards, and also means to identify and report whether the topics and documents which are included in certification reflect the truth or not, depending on above mentioned examination results through using signature and seal.

Due to the probability that information in the financial statement may not be reliable, the degree of accuracy and reliability of the information is extremely important in terms of the companies which use the information in decision making process. To ensure this confidence is possible only by auditing the financial information prepared by companies. The effectiveness of the audit can be provided by independent audit.

Development in the field of independent audit in our country, especially with respect to developments in western countries was delayed nearly a hundred years, has achieved a legal status. Business control in Turkey, on business for a long time only in the form of state supervision was carried out by public supervisors. Independent auditing in our country, in parallel with developments in the economy and as a result of obligations arising from the outside world has come out and evolved. In Turkey, the most important factor of the beginning and evolving of the independent audit has been the demand of banks operating in the financial markets and other financial institutions. First of all, Turkish companies which wish to benefit from foreign credit sources were faced with the obligation of accounting controls. Legal obligations related to independent audit began with banks in 1987 for the first time, and mandatory independent audit in public companies began in 1989. Meanwhile, the institution of certification audit, unique to Turkey, was constituted in the form of special tax audit by Law No. 3568 in 1989.

Turkey, along with the nomination process to the European Union, from the beginning of the 2000s to the present has entered a very rapid change and development process. In this context, there have been significant legal and structural changes in the field of accounting and auditing. One of the most important steps taken in this regard in 2011 is the adoption of the New Turkish Commercial Law(TCL) No. 6102. Important changes have been made about auditing of companies in the New TCL. Until the year 2011, the development process of independent audit in our country has progressed in a complex manner with the regulations in the areas related to the sectors separately in public institutions such as SPK, BBDK and EPDK. However, with Legislative Decree No. 660 on 02.11.2011 based on New TCL No.6102, Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Agency was established aiming to gather the arrangements and practices in Independent Audit under one roof.

In Turkey, there are two types of Independent Auditing which are related to each other but different from each other. In practice, it is known that Certification Auditing has more significance compared to Independent Audit. Moreover, in these days in which extremely important developments in the field of Independent Auditing take place in Turkey, legislation and practices are constantly being modified and extended and also the scope of Independent Audit is expanding more and more. The need for Auditing is increasing day by day and in parallel with it, the importance of Audit is also increasing. In our country, the Independent Auditing and Certification Auditing unique to our country are very important for the creation of an audited commercial life, for formalization of the informal economy, for realization of accounting principles for knowledge, for increasing the income tax, for the economic development of our country, for integration with the world, for placing as a powerful actor in the international arena.

In this study, firstly, business, accounting and independent audit concepts are theoretically analyzed, and then, especially in light of recent developments in Turkey, regulations and practices in Independent Audit and Certification Audit are discussed in detail. Finally, the relationships, differences and similarities of similar but different forms of auditing are tried to reveal. It has also been tried to draw a general map of an overall perspective of the Independent Audit.

**Key Words:** Audit, Independent Auditing, Certification Auditing, Auditor.

**Date** : May, 2014.

## KISALTMALAR

|       |   |
|-------|---|
| Age   | : Adı geçen eser  |
| AB    | : Avrupa Birliği  |
| ABD   | : Amerika Birleşik Devletleri   |
| AICPA | : Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasipleri Enstitüsü<br>American Institute of Certified Public Accountants         |
| BDDK  | : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu  |
| BDS   | : Bağımsız Denetim Standardı  |
| ÇUEHY | : SM, SMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki<br>Yönetmelik  |
| EPDK  | : Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu  |
| IAS   | : Uluslararası Muhasebe Standartları<br>(International Accounting Standards)                                    |
| IASB  | : Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu<br>(International Accounting Standards Board)                       |
| IAASB | : Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu<br>(International Auditing and Assurance Standards Board) |
| IASC  | : Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi<br>(International Accounting Standards Committee)                 |
| IAPC  | : Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi<br>(International Auditing Practices Committee)                    |
| IFAC  | : Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu<br>(International Federation of Accountants)                           |
| IFRS  | : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları<br>(International Financial Reporting Standards)                 |
| IFRSF | : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı<br>(IFRS Foundation)                                       |



|        |   |
|--------|---|
| ISQC   | : International Standart on Quality Control<br>Uluslararası Kalite Kontrol Standardı      |
| KHK    | : Kanun Hükümünde Kararname   |
| KGK    | : Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu                                  |
| KOBİ   | : Küçük ve Orta Büyüklükte İşletme  |
| RG     | : Resmi Gazete  |
| s.     | : Sayfa   |
| SEC    | : Securities Exchange Commission<br>Menkul Kıymetler Borsası                              |
| SMMM   | : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir   |
| SOA    | : Sarbanes-Oxley Act  |
| SGK    | : Sosyal Güvenlik Kurumu  |
| SPK    | : Sermaye Piyasası Kurulu   |
| TDK    | : Türk Dil Kurumu   |
| TDS    | : Türkiye Denetim Standartları  |
| TFRS   | : Türkiye Finansal Raporlama Standardı  |
| TMS    | : Türkiye Muhasebe Standardı  |
| TMSK   | : Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu  |
| TTK    | : 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu   |
| TÜDESK | : Türkiye Denetim Standartları Kurulu   |
| TÜRMOB | : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali<br>Müşavirler Odalar Birliği |
| UDS    | : Uluslararası Denetim Standartları   |
| UFRS   | : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları  |
| UMS    | : Uluslararası Muhasebe Standartları  |
| UMSK   | : Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi   |
| VUK    | : Vergi Usul Kanunu   |
| YMM    | : Yeminli Mali Müşavir  |

## ŞEKİL LİSTESİ

|            |  |     |
|------------|--|-----|
| Şekil 2.1  | Güvenilir Bilgi Talebi.....                        | 23  |
| Şekil 2.2  | Denetimi Gerekli Kılan Unsurlar .....              | 29  |
| Şekil 2.3  | Ayrıntılı Denetim Süreci.....                      | 47  |
| Şekil 2.4  | Denetim Süreci.....                                | 49  |
| Şekil 2.5  | Denetim Planlaması.....                            | 54  |
| Şekil 2.6  | Test Etme .....                                    | 95  |
| Şekil 2.7  | Kontrol Riski Akış Şeması .....                    | 96  |
| Şekil 2.8  | Maddi Doğruluk Testleri Şeması .....               | 97  |
| Şekil 2.9  | Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların Kapsamı ..... | 99  |
| Şekil 2.10 | Hile Üçgeni .....                                  | 112 |

## TABLO LİSTESİ

|  |     |
|--|-----|
| <b>Tablo 2.1</b> Denetim Türleri ve Denetçi Türleri .....                      | 34  |
| <b>Tablo 2.2</b> Denetim Türleri .....   | 34  |
| <b>Tablo 2.3</b> Bağımsız Denetçi ve İç Denetçi Arasındaki Farklar.....        | 43  |
| <b>Tablo 2.4</b> Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları .....                 | 46  |
| <b>Tablo 2.5</b> Müşteri Kabulü .....  | 51  |
| <b>Tablo 2.6</b> İşletmenin Tanınması ve Denetim Planıyla İlgili UDS'ler.....  | 53  |
| <b>Tablo 2.7</b> Boş Bakiyeli Doğrulama Tekniği .....                          | 83  |
| <b>Tablo 2.8</b> İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği .....           | 87  |
| <b>Tablo 2.9</b> Çalışma Kağıtlarının Dosyalanması .....                       | 92  |
| <b>Tablo 2.10</b> Çalışma Kağıtlarının Kodlanması ve İşaretlenmesi.....        | 94  |
| <b>Tablo 2.11</b> UDS Raporlama Standartları.....                              | 113 |
| <b>Tablo 2.12</b> Denetçi Görüşü Türleri.....                                  | 117 |
| <b>Tablo 2.13</b> Denetim Görüşlerinin Değerlendirilmesi .....                 | 117 |
| <b>Tablo 3.1</b> Finansal Tablolar Denetimi .....                              | 150 |
| <b>Tablo 5.1</b> Tasdik Yapan YMM ve Bağımsız Denetçi Arasındaki Farklar ..... | 293 |

# BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ

Dünyada sanayi devrimiyle birlikte, özellikle de 20. yüzyılın ikinci yarısından sonra teknoloji, ulaşım, iletişim gibi alanlarda daha önce görülmemiş düzeyde gelişmeler yaşanmıştır. Bu gelişmelerle birlikte, küreselleşme olgusu ortaya çıkmış ve sosyal, siyasal, iktisadi alanlarda çok hızlı değişimler yaşanmıştır. Bugünün dünyasında bu teknolojik, ekonomik, sosyal ve siyasal alanlarda yaşanan dönüşüm ve değişiklikler işletmeleri de önemli ölçüde etkilemiştir.

Günümüzde işletmeler küreselleşen dünyada, hızla gelişen, büyük, karmaşık yapılar haline gelmiştir. Bu haliyle işletmeye taraf olan bilgi kullanıcılarının da sayısı, çeşidi ve etkinliği de gitgide artmıştır. Bilgi kullanıcıları; işletmenin yöneticileri, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, çalışanlar, borç verenler, satıcılar, müşteriler, devlet, toplum şeklinde sayılabilir. İşletmeler faaliyetlerinin sonucunu finansal tablolar aracılığıyla yayınlamakta, yayınlanan bu bilgiler işletmeye taraf tüm bilgi kullanıcılarını ve toplumun tüm kesimlerini yakından ilgilendirmektedir.

Finansal tabloların amacı, işletmeye taraf olan bilgi kullanıcılarının işletme ile ilgili kararlar verirken faydalanmaları için işletmenin finansal durumu ve faaliyet performansı hakkında bilgi sağlamaktır. Finansal tablolar anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir olmalıdır.

Finansal tablolardaki bilgileri karar verme sürecinde kullanan işletmeyle ilgili tüm taraflar açısından bu verilerin güvenilir olmama olasılığından dolayı, mali tablolardaki bilgilerin gerçeğe uygunluk, doğruluk ve güvenilirlik derecesi son derece önemlidir. Bu güvenin sağlanabilmesi, işletmeler tarafından hazırlanan finansal bilgilerin denetimi ile mümkündür. Başlangıçta vergi odaklı olarak ortaya çıkan denetim, işletmenin çevresini oluşturan ilgili tarafların sayısının, çeşidinin ve etkinliğinin her geçen gün artmasından dolayı gitgide daha da önem kazanmıştır. Etkili bir denetim ise, bağımsız denetim ile sağlanabilir. Muhtemel ve çeşitli çıkarlardan dolayı, finansal bilgilerin yer aldığı mali tabloları hazırlayan işletmelerden ve işletmenin ilgili tarafları olarak tüm finansal bilgi

kullanıcılarından ayrı olarak, bağımsız ve tarafsız kişi veya kuruluşlarca yapılan denetim, finansal bilgilerin güvenilir olmasını sağlar.

Muhasebe denetimi, işletme ile ilgili sunulan mali tablolardaki bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini ölçmek için işletme ve işletme ile ilgili taraflardan ayrı, bağımsız, muhasebe ve denetim konusunda uzman kişilerce, kanıt toplamak ve değerlendirmek suretiyle, ulaştığı görüşünü sınırlı veya makul bir güvence vermek amacıyla bilgi kullanıcılarına bir raporla sunan bir denetim çeşididir. Kısaca denetim, finansal tablolardaki bilgilerin güvenilirlik ve doğruluğunu ölçmek için yapılan faaliyetlerdir.

Türkiye’de bağımsız denetim, ekonomik gelişmelere paralel olarak ve dış dünyadan kaynaklanan zorunluluklar neticesinde gelişmiştir. Türkiye 1950’den itibaren ekonomide serbest piyasa ekonomisine geçmeye başlamıştır. Serbest piyasa ekonomisine geçişle birlikte ekonomik gelişme hızlanmış, bunun sonucu olarak dış dünyayla ilişkiler de gitgide artmıştır. Bu ekonomik yapıyla bağlantılı olarak bağımsız denetim alanında da özellikle 1980’li yıllardan itibaren gecikmeli de olsa ülkemizde de, dünyada meydana gelen değişimlere uymak mecburiyeti doğmuş, bunun için kamu kurumları öncülüğünde gerekli çalışmalar yapılmaya başlanmış ve yasal düzenlemelere de gidilmiştir. Ülkemizde bağımsız denetim alanındaki gelişim dünyadaki ve özellikle batılı ülkelerdeki gelişmelere nazaran yaklaşık yüz yıl gecikmeli olarak yasal bir statüye kavuşabilmiştir. 1987 yılında bankalarla başlayan zorunlu denetim uygulaması, halka açık şirketler, sigorta şirketleri, bankalarla birlikte tüm finans kuruluşları ve EPDK’nın kurulmasıyla birlikte enerji piyasasında faaliyet gösteren şirketleri de kapsayacak şekilde genişlemiştir.

Ancak Türkiye’de bağımsız denetimin gelişiminde, 1987’den bu yana, belirli sektörlerle yönelik olan, tek çatı altında yönetilen ve çıkarılan düzenlemelerin olmadığı, her bir kurumun kendi görev alanındaki sektörlerle ilgili ayrı ayrı düzenlemelerde bulunduğu, dağınık ve karmaşık bir süreç söz konusu olmuştur. Ayrıca ülkemizde devletin yaptığı denetimlerin çeşitli sebeplerle yetersiz kalmasından dolayı, kendilerine bağımsız denetimden farklı olarak tam sorumluluk yüklenmiş özel ve uzman kişilere yani yeminli mali müşavirlere özel vergi denetimi imkanı sağlamak yoluyla, devletin denetim yükünü hafifletmek ve idari süreci hızlandırmak için, vergi denetimi üzerine kurulu dünyada sadece Türkiye’ye özgü farklı bir model olan tasdik denetimi müessesesi de oluşturulmuştur.

Türkiye son yıllarda, pek çok alanda çok hızlı bir değişim ve gelişim sürecine girmiş, bu kapsamda mali sistem alanında da gerek mevzuat, gerekse yapısal alanlarda değişimlere girişmiş, bu değişimleri sürdürmeye de devam etmiştir. Dünyada özellikle Avrupa Birliği üyesi ve aday ülkelerin mevzuatı bu hızlı değişimden çok fazla etkilenmiştir. Türkiye önce Gümrük Birliği, ardından 1999 yılındaki Helsinki Zirvesi ile AB'ye aday ülke olarak, AB ile oldukça yakın ilişkiler kurmuştur. Bu itibarla, Türkiye için özellikle 2000'li yıllardan itibaren, hem yeni konuların kanunlaştırıldığı hem de temel kanunların, daha önce görülmemiş sıklıkla değiştirildiği bir dönem söz konusu olmuştur. Bu yasal ve yapısal değişimler muhasebe ve denetim alanında da sonuçlarını göstermiş, muhasebe ve denetim mevzuatında ve uygulamalarında da önemli değişimler olmuştur.

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun çıkarılmasıyla, 2011 yılı Türkiye'de bağımsız denetim alanında pek çok yönden önemli bir dönüm noktası olmuştur. İşletmelerin mali tablolarının, işletme ve işletmeye taraf diğer ilgililerin dışında, bağımsız ve uzman denetçilerce denetlenmesi, AB ülkelerinde zaten oldukça uzun zamandır uygulanmaktadır. Bu kapsamda, AB müktesebatına uyumun da amaçlandığı 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda, bağımsız denetim sistemi de yerini almıştır. Yeni TTK'da işletmelerin denetimi ile ilgili köklü ve önemli değişiklikler yapılmıştır. 6102 sayılı TTK'nın denetlemeye ilişkin hükümleri, uygulamada formaliteden ibaret olan iç denetim sistemi yerine bağımsız denetim müessesesini tesis etmiştir. Yine bu kanuna dayanılarak 2011 yılında çıkarılan 660 sayılı KHK ile bağımsız denetime yönelik düzenleme ve uygulamaları tek çatı altında toplamayı amaçlayan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Bu yeni durum 6102 sayılı TTK'da bağımsız denetçi olarak tanımlanan 3568 sayılı Yasa kapsamındaki meslek mensupları yani belirli bir eğitim, tecrübe ve uzmanlığa sahip SMMM'ler ve YMM'ler açısından da son derece önemli olmuştur. Yeni TTK'ya göre; bağımsız denetçiler, 3568 sayılı kanun uyarınca ruhsat almış YMM veya SMMM unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketlerinden oluşmaktadır.

Ülkemizde bağımsız denetim alanında 2011 yılından beri çok önemli gelişmeler yaşanırken, bir taraftan da bağımsız denetimin gelişme süreci sancılı ve tartışmalı bir seyir izlemiştir. Türkiye'de bağımsız denetimin gelişim sürecinde, 6102 sayılı yeni Türk

Ticaret Kanun'u pek çok tartışmayla birlikte birçok değişikliğe de uğramıştır. Daha önce yalnızca belirli sektörlere yönelik sınırlı sayıdaki şirketi kapsayan bağımsız denetim, 2011 yılında kabul edilen 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ilk haliyle çok geniş kapsamlı olmasından dolayı konuyla ilgili tüm tarafların öncelikli ve en önemli gündemi olmuş, şirket denetimine getirdiği topyekun ve yepyeni yaklaşımla, 6102 sayılı Kanun adeta bağımsız denetimle özdeşleşmiştir. Ancak sonradan yapılan değişikliklerle Türkiye'de bağımsız denetimin kapsamı çok sınırlı sayıdaki şirketi kapsayacak şekilde oldukça daraltılmış, ayrıca 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun bağımsız denetçilerin kapsamıyla ilgili oldukça sınırlandırıcı karar ve uygulamaları da konuyla ilgili tüm taraflar arasında fikir ayrılıklarını ve tartışmaları da beraberinde getirmiştir.

Dünyada ve Türkiye'de denetime olan ihtiyaç ve dolayısıyla denetimin önemi gitgide artmaktadır. Günümüz Türkiye'sinde geniş anlamda bağımsız denetim kapsamında; mali tablolar denetimi anlamında kullandığımız bağımsız denetim ve Türkiye'ye özgü olan, kamu vergi denetimi ile bağımsız denetim arasında bir noktada bulunan tasdik denetimi şeklinde birbiriyle ilgili, birbiriyle benzer ancak birbirinden farklı iki denetim biçimi söz konusudur. Uygulamada bugüne kadar hem işletmelere hem de devlete sağladığı yararlar göz önünde bulundurulduğunda tasdik denetiminin bağımsız denetime nazaran daha ağırlıkta olduğu bilinmektedir. Ancak KGK tarafından gerekli alt yapıların oluşturulması, mevzuatın geliştirilmesi, ilgili standartların yayınlanması, bağımsız denetçilerin ve denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi süreçleri gecikmeli de olsa hızla devam etmekte ve zorunlu olarak bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin kapsamının aşamalı olarak genişletilmesi öngörülmektedir. Nitekim 14.03.2014 tarih ve 2014/5973 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin kapsamı önemli ölçüde genişletilmiştir. Gelecekte de zorunlu olarak bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin kapsamının gitgide genişletilmesi ve nihai olarak da tüm şirketleri kapsayacak şekilde tamamen genişletilmesi öngörülmektedir. Bu durumda zaten gündemde önemli bir yere sahip olan Türkiye'de bağımsız denetimin önemi gitgide daha da artacaktır. Hali hazırda tasdik denetimi de hem işletmeler hem de devlet açısından oldukça önemli bir yere sahiptir.

Türkiye'de şu anda birbirine benzer ancak birbirinden farklı iki bağımsız denetim çeşidi aynı zamanda yürürlüktedir. Bu durum doğal olarak, neden ikili bir denetim

şeklinin olduğu, bu denetim şekillerinin niteliği, gerektiren nedenler, yararları, amacı, kapsamı, konusu, denetlenenler, denetleyenler, ilgili taraflar, denetim şekli, denetçilerin bağımsızlıkları, denetçilerin sorumlulukları açısından ne tür farkları olduğu, zorunlu olarak bağımsız denetime tabi olmayan, fakat kendisini denetlettirmek isteyen bir işletmenin hangi tür denetimi, neden seçeceği gibi bir takım soruları da beraberinde getirmektedir.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de yapılan en son değişiklikleri de dikkate alarak, bağımsız denetim ve tasdik denetimini bütün yönleri ile ele alıp, inceleyerek, ilgililer için bu konuda güncel ve toplu bir çalışma ortaya koymaya çalışmaktır. Ayrıca bağımsız denetim ve tasdik denetimiyle ilgili bir takım sorulara cevap verebilmek, kafa karışıklığını giderebilmek, her iki denetim biçiminin birbirleriyle ilişkisi, benzerlikleri ve farklarını çeşitli açılardan inceleyip, değerlendirilerek, ulaşılan sonuçları konu ile ilgili tüm kesimlere sunmaktır.

Çalışma altı bölümden oluşmaktadır. İlk bölüm yani giriş bölümünde; tez ile ilgili konuya hazırlayıcı şekilde kısa bilgiler verilmiş, tez çalışmasına duyulan ihtiyaç, nedenleri ile ortaya konarak çalışmanın amacı belirtilmeye çalışılmıştır.

İkinci bölümde; tez ile ilgili temel kavramlara yer verilmiş ve öncelikle denetim faaliyetine temel olan işletme ve muhasebe kavramlarına kısaca değinilmiş ve sonra teorik olarak denetim konusu ayrıntılı olarak incelenmiştir. Bu kapsamda denetimin tanımı, özellikleri, denetim ihtiyacını ortaya çıkaran nedenler, amaçları, yararları, önemi, denetim türleri, denetçi türleri, sorumlulukları, denetimi sınırlayan faktörler, genel kabul görmüş denetim standartları ve son olarak da denetim süreci başlığı altında; müşterinin seçilmesi ve işin kabul edilmesi, denetimin planlanması, denetimin yürütülmesi ve denetim sonuçlarının raporlanması konuları ayrıntılı ve teorik olarak ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde; Türkiye’de bağımsız denetim son güncel düzenleme, mevzuat ve uygulamalar ışığında incelenmiş ve Türkiye’de bağımsız denetimin gelişimi, tanımı, denetimin gerekliliği, yararları, amaçları, kapsamı, unsurları, KGK tarafından çıkarılan bağımsız denetim standartları, denetime tabi olan kuruluşlar, denetim yapmaya yetkililer, bu yetkililerin yükümlülükleri, sorumlulukları, denetleyenlerin denetimi ve gözetimi konularına yer verilmiştir.

Dördüncü bölümde; Türkiye’de tasdik denetimi incelenmiştir. Bu kapsamda, tasdik denetiminin yeminli mali müşavirlik mesleğine özgü olmasından dolayı, Türkiye’de



yeminli mali müşavirlik mesleğinin gelişimi, tanımı, konusu ve görevlerine değinilmiştir. Yine tasdik konusu bu bölümde ayrıntılı olarak incelenmiş ve bu kapsamda; tasdik tanımı, niteliği, gerektiren nedenler, amacı, yararları, kapsamı, aşamaları, yeminli mali müşavirlerin yetkileri ve sorumlulukları konuları incelenmiştir.

Beşinci bölümde; üçüncü ve dördüncü bölümlerde ayrıntılı olarak incelenen Türkiye’de bağımsız denetim ve tasdik denetimi konularının çeşitli açılardan karşılaştırılması yapılmıştır. Bu karşılaştırmalar; niteliği, gerektiren nedenler, yararları, amacı, kapsamı, konusu, denetlenenler, denetleyenler, ilgili taraflar, denetim şekli, denetçilerin bağımsızlıkları, denetçilerin sorumlulukları açısından yapılmıştır. Ayrıca her iki denetim biçimine yönelik bir takım sorunlar ve çözüm önerileri de bu bölümde ele alınmıştır.

Altıncı ve son bölümde ise; yapılan çalışmalardan ortaya çıkan veriler derlenmiş, ulaşılan sonuçlar özlü bir şekilde verilmeye çalışılmış, sorun ve önerilere de değinilmiştir. Çalışmada elde edilen sonuçların kullanılması ve çalışmanın değerlendirilmesiyle ilgili öneride bulunulmuştur.

## **BÖLÜM 2. TEMEL KAVRAMLAR**

### **2.1. İŞLETME**

#### **2.1.1. İşletmenin Tanımı**

Günümüzde insanoğlu, ihtiyaçlarını büyük ölçüde kendisi dışındaki birimlerin üretimi ile karşılar duruma gelmiştir. Başkaları için üretim yapan söz konusu iktisadi birimlere "işletme" denmektedir. Günümüzde tek kişinin çalıştığı işletmeler (bağımsız çalışan bilgisayar teknisyeni gibi) yanında binlerce kişinin çalıştığı; birçok tesis, makine, cihaz, araç ve gercin kullanıldığı işletmeler de (otomobil fabrikası, petrol rafinerisi gibi) mevcuttur.<sup>1</sup>

En yaygın tanımı ile işletme insan gereksinimlerinin karşılanması için mal ve / veya hizmet üretiminin gerçekleştirildiği iktisadi birimdir.<sup>2</sup>

İşletmeler, insanların sonsuz olarak ifade edilen ihtiyaçlarını karşılamak için üretim yaparken sermaye, emek, girişim, doğal kaynaklar, teknoloji gibi üretim faktörlerini kullanırlar.<sup>3</sup> İşletme çevreden, başkalarından; bilgi, para, işgücü, makine, araç-gereç, hammadde, malzeme gibi unsurları alarak bunlarla mal ve hizmet üretir. İşletme; ortaklar, kredi verenler, devlet, işçi-işveren sendikaları, müşteriler, satıcılar, rakipler ve toplumun oluşturduğu bir ortamda faaliyetlerini sürdürür.<sup>4</sup>

#### **2.1.2. İşletmenin Amaçları**

İşletmelerin, işletmeyi kuran sahiplerinden bağımsız, ayrı bir kişiliği vardır. İşletmeler, mal veya hizmet üretimi faaliyetlerini yerine getirirken çeşitli amaçlar güderler. Bu amaçların en önemlileri; kar elde etmek, işletmenin sürekliliğini sağlamak,

---

<sup>1</sup> SEVİLENGÜL, Orhan, *Genel Muhasebe*, 15. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, s. 3.

<sup>2</sup> KARALAR, Rıdvan, *Genel İşletme*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2008, s. 12.

<sup>3</sup> TOROSLU, M. Vefa, *Finansal Tablolar Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2012, s. 31.

<sup>4</sup> SÜRMEİLİ, Fevzi, *Genel Muhasebe*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2008, s. 2-3.

topluma hizmet etmek, verimli bir şekilde faaliyet göstermek ve pazar payını artırmaktır.<sup>5</sup>

İşletme amaçları, işletmenin gelecekte ulaşmak istediği durumları ifade eder. Tepe yönetiminden başlayarak yukarıdan aşağıya bir yapılanma ile işletmenin temel ve özel amaçları belirlenir. Temel amaçlar; kar sağlama ve topluma hizmettir. Özel amaçları; uzun dönemli büyüme, tüketicilere nitelikli mal sunma, çalışanlara uygun ücret verme ve toplumsal sorumluluklardır.<sup>6</sup>

### 2.1.3. İşletmenin Türleri

İşletmeler çeşitli açılardan sınıflandırılabilirler.

Sahiplikleri açısından işletmeler; özel, kamu ve karma işletmeler olarak sınıflandırılabilirler. Üretilen mal ve hizmet çeşidi yönünden; tarım, madencilik, ticaret, sanayi ve hizmet işletmeleri olarak sınıflandırılabilirler. Hukuki yapılarına göre ise; özel, kamu ve yabancı sermayeli işletmeler olarak sınıflandırılabilirler.

### 2.1.4. İşletmenin İşlevleri

- a. Genel İşlevler: Yönetim.
- b. Türsel İşlevler: Planlama, reklam ve promosyon, eğitim, kalite kontrol.
- c. Temel İşlevler: Üretim, pazarlama, satış.
- d. Kolaylaştırıcı İşlevler: Finansman, insan kaynakları.
- e. Destekleyici İşlevler: Muhasebe, ar-ge, halkla ilişkiler, ulaştırma, depolama.

İşletmelerde, yukarıda sözü edilen işlevlerden hangilerinin uygulanacağı ya da hangileri için ayrı bölümler açılacağı; üst yönetimin yaklaşımı, üretim konusu, sektör özellikleri, işletmenin içinde bulunduğu özel koşullar, büyüklük gibi unsurların etkisi altında değerlendirilir.<sup>7</sup>

İşletmeler, faaliyetlerinin yürütülmesi, karlılık ve likidite hedeflerine ulaşılması için çok sayıda araştırmalar yaparlar, kararlar verirler, kararları uygularlar ve yapılanları kontrol ederler. Bu kontrolleri bilgiye göre yaparlar. İşletmeye bu bilgiyi sağlayanda muhasebedir. Yani muhasebe işletmeye açılan penceredir denilebilir.

---

<sup>5</sup> CİVAN, Mehmet, *Finansal Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005, s.1.

<sup>6</sup> KARALAR, a.g.e., s. 21-22.

<sup>7</sup> KARALAR, a.g.e., s. 24-25.

## 2.2. MUHASEBE

### 2.2.1. Muhasebenin Tanımı

Muhasebe" kelimesi dilimize Arapça'dan geçmiş olup, sayma ve aritmetik anlamındaki "hisab" kelimesinden türetilmiştir.<sup>8</sup> Sözlük anlamı hesaplaşma, karşılıklı hesap görme, hesap işleriyle uğraşma, hesapların bütünü, hesap işlerinin yürütüldüğü yer, saymanlıktır.

Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir "bilgi sistemi"dir.<sup>9</sup>

Muhasebe, işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişme yaratan ve para ile ifade edilen mali nitelikli işlemlere ait bilgileri; kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlar halinde sunan bir bilgi sistemidir.<sup>10</sup>

Muhasebe, kısmen, bir ülkenin ekonomik, politik ve sosyal sistemlerinin bir fonksiyonudur. Muhasebe o ülkenin resmi dil ve kanunlar gibi bir kültürel fenomenidir. Ticari olarak ise muhasebe ekonomik kararlar vermede kullanılacak ekonomik varlıklar hakkında, öncelikle finansal ve sayısal bilgi toplama işi olarak tanımlanır.<sup>11</sup>

Muhasebe, işletme eylemlerinin kontrolünü olumlu kılmak, geleceğe ilişkin işletme eylemlerini planlamak, işletme içi ve dışındaki kişilere işletmeye ilişkin etkin kararlar alınabilmesi için, mali olaylarla ilgili bilgilerin toplanması ve iletilmesi işlemi olarak tanımlanabilir.<sup>12</sup>

Muhasebe, işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde artış veya azalış meydana getiren parayla ifade edilebilen mali nitelikteki olayları sınıflandırıp, kaydeden, özetleyen, analiz yapıp, yorumlayarak ilgili taraflara bilgiyi sunan bir sistemdir.<sup>13</sup>

---

<sup>8</sup> SEVİLENGÜL, a.g.e., s. 3.

<sup>9</sup> SEVİLENGÜL, a.g.e., s. 3.

<sup>10</sup> WEB\_1, [http://www.muhasebenet.net/muhasebe\\_nedir.html](http://www.muhasebenet.net/muhasebe_nedir.html), 06.05.2013

<sup>11</sup> WEB\_1, a.g.e.

<sup>12</sup> ATAMAN, Ümit, *Genel Muhasebe*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2000, s.1.

<sup>13</sup> DOKUR, Şükrü ve KAYGUSUZ, Sait Y., *Finansal Muhasebe*, Aktüel Yayınları, Bursa, 2005, s. 2.

Muhasebe, işletmenin varlık ve kaynaklarında değişme yaratan ve para ile ifade edilen ekonomik olayları, kendi ilke ve esasları çerçevesinde sınıflandıran, kaydeden, özetleyerek raporlayan, analiz eden ve yorumlayan bir bilgi sistemidir.<sup>14</sup>

Genel kabul görmüş tanıma göre muhasebe, "işletmenin varlıkları ve kaynakları (sermayesi ve borçları) üzerinde değişim yaratan ve para ile ifade edilebilen işlemlere (finansal nitelikteki olaylar) ait bilgileri; kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumlara (finansal bilgi kullanıcılarına) raporlar şeklinde sunan bir bilgi sistemidir."<sup>15</sup>

### 2.2.2. Muhasebenin İşlevleri

Tanımlarından yola çıkarak muhasebenin iki işlevi olduğu söylenebilir.

Muhasebenin birinci işlevi; para ile ifade edilen (mali) işlemlere ait bilgileri kaydetmek, bu bilgileri belirli ve anlamlı bir şekilde sınıflandırmak ve mali raporlar şeklinde özetlemektir. Ekonomik hayatın hızlanması daha kısa dönemler itibarıyla bilgi ihtiyacını, bilgisayar uygulamaları da bu ihtiyaca cevap verebilecek imkanları yaratmıştır.<sup>16</sup>

Kaydetme; mali işlemleri tarih, taraflar, konu, miktar ve tutar yönüyle belgelenmek ve daha sonra bu işlemlere ait bilgilerin sunulması ve yorumlanmaya hazırlanması için belirli şekillerde ve kurallara göre muhasebe defterlerine yazılması işlemidir.

Sınıflandırma; çok sayıdaki işlemin, örneğin; alış, satış, para, banka vb. işlemlere ait bilgilerin belirli sınıf veya gruplara göre düzenlenmesi işlemidir.

Belgeye dayanarak ve tarih sırası ile kaydedilen parasal işlem ve olaylar özelliklerine göre gruplandırılır. Yevmiye defterine yapılan tüm işlemler özellikleri dikkate alınmaksızın kaydedilmektedir. İkinci aşamada bu kayıtlar belirli bir düzene konulur.

Sınıflandırma, muhasebede kullanılan defterlerden defter-i kebir (büyük defter) aracılığı ile yapılır. Her faaliyet için bir büyük defter sayfası kullanılır. Örneğin peşin

---

<sup>14</sup>ÇALDAĞ, Yurdakul ve AYANOĞLU, Yıldız, *Genel Muhasebe*, 4. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s. 3.

<sup>15</sup>DEMİR, Volkan ve BAHADIR, Oğuzhan, *SMMM Staja Başlama ve Yeterlilik Sınavlarına Hazırlık İçin Muhasebe*, İSMMM Yayınları, İstanbul, 2011, s. 15.

<sup>16</sup>SEVİLENGÜL, a.g.e., s. 5.

tahsilat ve ödemeler için “kasa” büyük defteri, banka işlemleri için “banka” büyük defteri açılır.

Rapor etme; kaydedilmiş, sınıflandırılmış ve hesaplama işlemleri yapılmış çok sayıdaki bilgilerden çeşitli mali tabloların ve raporların hazırlanması işlemidir.

Raporlama işlevini yerine getiren temel ve ek mali tablolar şunlardır: Bilanço, gelir tablosu, mizan, kar dağıtım tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, özsermaye değişim tablosu, net çalışma sermayesi değişim tablosu ve konsolide finansal tablolar.

Muhasebe bilgi sisteminde üretilen işletmeye ilişkin bilgiler, evrensel bir dille, işletme ile ilgili gruplara sunulur. İşletme bilgileri ile ilgilenen ilgi grupları şunlardır: Yöneticiler, sermaye sahipleri, sermaye koymayı düşünen yatırımcılar, işletmeden alacağı olanlar, kredi kuruluşları, devlet (vergi dairesi, sigorta kuruluşları, hazine, Devlet Planlama Teşkilatı, Sermaye Piyasası Kurulu...), işletme çalışanları, alıcılar, satıcılar ve sendikalar.

Muhasebenin ikinci işlevi; analiz ve yorumdur. Mali işlemlere ait bilgilerin işletmenin yönetimine ve işletmeyle ilgili olan kişi ve kurumlara yararlı olabilmesi için analiz edilmesi, yorumlanması ve ilgililere verilmesi gerekir. İşletmenin yapmış olduğu faaliyetlere ait sonuçların ve işletmenin mali durumunun analiz edilmesi ve yorumlanması; raporlar ve tablolar şeklinde özetlenen bilgilerin ne anlama geldiğinin ve faaliyetler ile sonuçları, örneğin satışlar ile satışların karı ve maliyeti gibi bilgilerin arasındaki ilişkinin araştırılmasıdır.<sup>17</sup>

### **2.2.3. Muhasebenin Temel Kavramları**

Kavramlar bilgileri düzene koymaya ve anlamaya olanak sağlar. Muhasebenin temel kavramları da muhasebe uygulamalarını anlamak için gereklidir.

Muhasebede yapılan işlemlerin dayanağı olan temel kavramlar şu şekilde açıklanabilir:

#### **Sosyal Sorumluluk Kavramı**

Sorumluluk, görevleri yerine getirme bilincidir. Muhasebe açısından bakıldığında ise, işletme yaptığı çok sayıda faaliyet sonucu birçok kişi ve kuruluş ile muhatap olmak zorundadır.

---

<sup>17</sup> SÜRMEĒİ, a.g.e., s. 9.

### **Kişilik Kavramı**

Kişilik kavramı işletme sahibinden, ortaklardan ve işletme ile ilgisi olan tüm kişi ve kuruluşlardan ayrı bir kişiliğe sahiptir.

### **İşletmenin Sürekliliği Kavramı**

Sözleşmede aksi bir madde yoksa işletmenin sonsuz bir süre için kurulduğu ve ömrünün belli bir süreye bağlı olmadığı kabul edilir.

### **Dönemsellik Kavramı**

İşletmenin sınırsız olarak kabul edilen ömrü belli dönemlere ayrılır ve her dönemin faaliyetleri birbirinden bağımsız olarak sürdürülür.

### **Parayla Ölçülme Kavramı**

Muhasebenin konusu para ile ifade edilen değerlerdir.

### **Maliyet Esası Kavramı**

Maliyet, bir varlığı edinirken katlanılan parasal fedakarlıktır. İşletmenin edindiği tüm varlık ve hizmetler muhasebeleştirilirken bunların maliyetleri esas alınır.

### **Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı**

Muhasebede yapılan tüm işlemlerin belgelendirilmesi ve kayıtların belgeye dayanması gerekir.

### **Tutarlılık Kavramı**

Muhasebede seçilen politika ve izlenen yöntemler her dönemde aynı şekilde uygulanmalıdır.

### **Tam Açıklama Kavramı**

Muhasebenin fonksiyonlarından birisi de bilgi vermektir. Tablolar işletmenin bilgilerine ihtiyaç duyan ve öğrenmek isteyen ilgi gruplarına yardımcı olacak ölçüde yeterli ve anlaşılır olmalıdır.

### **İhtiyatlılık Kavramı**

İşletmenin karşılaşılabileceği riskler göz önüne alınarak temkinli davranılmalıdır.

### **Önemlilik Kavramı**

İşletme bilgilerinin muhasebeleştirilmesinde önemli hesap tutarları (sayısal sonuç çok küçük olsa bile) bir bilgi verilmediğinde tablo doğru yorumlanamıyorsa o bilgi gösterilmelidir.

### **Özün Önceliği Kavramı**

Muhasebe kayıtları yapılırken şekilden çok finansal özellikleri ve işletme için ifade ettiği önem göz önüne alınmalıdır.

## **2.2.4. Muhasebe Kayıt Yöntemleri**

Muhasebe sisteminde iki tür kayıt yöntemi vardır.

1. Tek taraflı kayıt yöntemi,
2. Çift taraflı kayıt yöntemi.

Tek taraflı kayıt sistemi (Basit Kayıt): Mali olayların yalnızca bir yönünün muhasebe kayıtlarına alındığı muhasebe kayıt sistemidir. Tek taraflı kayıta işletme hesabı defteri tutulur. Tek taraflı kaydı II. sınıf tacirler tutar.

Çift taraflı kayıt sistemi (Bilanço Usulü Kayıt): İşletmenin gerçekleştirdiği mali olayların her iki yönünün de kayıtlara alındığı muhasebe kayıt sistemidir. Çift taraflı kayıta ise yevmiye defteri, büyük defter ve envanter defteri gibi defterler tutulur. Çift taraflı kaydı I. sınıf tacirler tutmaktadır.

## **2.2.5. Muhasebenin Doğuşu ve Gelişimi**

İnsanın hesap tutma ihtiyacı ekonomik hayatla birlikte doğmuş ve ekonomik hayata paralel bir gelişme seyri izlemiştir. Ekonomik hayat genişledikçe, işlemler değişip çeşitlendikçe muhasebe bunları izleyebilir duruma gelmiştir. Bu gelişme günümüzde de sürmektedir. Mevcut muhasebe teori ve uygulaması çok uzun süren bir evrim sonucu oluşmuştur. İlkel biçimde hesap tutma tekniğinin doğuşu mübadelenin başladığı çağlara kadar uzanır. Bu nedenle muhasebe, bütün yönetim tekniklerinin en eskisi olarak kabul edilmektedir.<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup> GÜVEMLİ, Oktay, *Kronolojik Akış İçinde Muhasebe Uygulamasının Gözlenmesi*, Muhasebenin 500. Yılı Sempozyumu Bildirisi, 1994, s. 6.



Yapılan araştırmalarda, Babil İmparatorluğu'nda; kil tabletler, eski Mısır'da; papirüs üzerinde hesaplaşma metinleri, hesap icmalleri yapıldığı anlaşılmıştır. Eski Yunan medeniyetinde tapınaklara ve bankalara ait hesapların tutulduğu saptanmıştır. İlk çağların sonlarına doğru Romalılar, hesap tutma tekniği bakımından en ileri noktaya ulaşmışlardır.<sup>19</sup>

İlk çağların sonlarına doğru Yunanlılar ve Romalılar tarafından geliştirilen hesap tutum tekniği orta çağın başlarındaki büyük siyasi ve ekonomik sarsıntılar sonucu gerilemiş, daha sonra ticaretin genişlemesi, kredili işlemlerin artması ve şirketlerin kurulmaya başlanması ile yeniden gelişme sürecine girmiştir. Aynı dönemde İşlam Dünyası'nda matematik alanındaki ilerlemelerin sonucu Arap Uygarlığı'na ilişkin sayım cetvelleri, cari hesaplar, çeşitli hesap özetleri ve yönetim hesapları Batıda da kullanılmaya başlamıştır.<sup>20</sup>

Muhasebe konuları 15. yüzyıl sonuna kadar doğal bir seyir izleyerek gelişmiştir. Bu itibarla, teşebbüsler faaliyetleri sırasında karşılaştıkları kayıt problemlerini ve organizasyon ihtiyaçlarını, olayların akışına bağlı bir şekilde pratik çareler arayıp bulmakla gidermeye çalışmışlardır. Ancak Toskanalı bir rahip olup geniş bir matematik bilgisine sahip Luco Paciola'nun 1494 yılında İtalya da yayınladığı "Summa Aritmetica" adlı eserle birlikte muhasebenin doğal gelişme dönemi kapanmış, uygulamaların yanı sıra nazari düşünceler de konuyu etki altında bırakmaya başlamıştır. Böylece İtalya prensipleri itibariyle bütün dünyaya yayılan muhasebe tekniğindeki rönesansında beşiği olmuştur. Söz konusu eserle birlikte, muhasebe tekniği aynı zamanda hem pratik hem de teorik bakımlardan gelişme yoluna girmiştir. Muzaaf muhasebe usulünün kurucusu olan Luco Paciola ile birlikte muhasebenin doğal gelişme seyri sona ermekte ticaret hayatının gelişmesine paralel olarak süratle gelişmiştir.

Ancak muhasebenin bir organizasyon aracı olarak ele alınıp, bütçe uygulamasına ve yönetim amaçlarına paralel bir şekilde işlenmesi 19. yüzyıl sonlarına doğru olmuştur.

1960 yılından sonra ülkemizde başlayan planlı kalkınma dönemi ile birlikte gerek kamu sektöründe gerekse özel sektörde faaliyette bulunan işletmelerden özellikle plan hedeflerine uygun yatırım harcamalarına girişenleri yeni muhasebe tekniklerini de izlemek zorunda kalmışlardır.

---

<sup>19</sup> SEVİLENGÜL, a.g.e., s. 6.

<sup>20</sup> HİÇŞAŞMAZ, Mazhar, *Tarihsel Gelişimi İçerisinde Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı*, Ankara, 1970, s. 10.

12.03.1964 tarihinde kabul edilerek yürürlüğe giren 440 sayılı kanunun geçici 1 maddesine göre uygun olarak kurulması öngörülen iktisadi devlet teşekküllerini yeniden düzenleme komisyonu muhasebe usullerinin ıslahı ve tekdüzeni için esaslar tespit etmeye komisyonun mali işler ve muhasebe grubu tarafından başlanmıştır.

Bu komisyon 1964 ila 1968 yılına kadar başarılı bir şekilde çalışarak batı ülkelerinde büyük güçlüklerle ve örgütlenmiş kuruluşların yardımlarıyla 20. yüzyılın başlarında uygulamaya konan muhasebe bilgilerinde tekdüzeni yurdumuzda da tüm ülkenin planlı ve programlı hedef tutan 5 yıllık kalkınma planlarına uygun bir şekilde hazırlamıştır.

Hem iktisadi devlet teşekküllerini hem de özel sektörü hedef alan tekdüzen hesap sistemi bilahare özel sektörün karşı koyması ile iktisadi devlet teşekkülleri için zorunlu özel sektör için isteğe bağlı bir görüşle 1972 yılı başından itibaren uygulama alanına sokulmuştur.

Muhasebecilik mesleğinin, 3568 Sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" ile 13.6.1989 tarihinden itibaren yasal bir yapıya kavuşturulmuş olması, muhasebe uygulamalarının geliştirilmesi açısından çok önemli bir aşama oluşturmuştur.

Nitekim, adı geçen kanunla oluşturulan meslek odalarının yoğun ilgi ve destekleri sonucunda; Vergi Usul Kanunu uyarınca oluşturulan "Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklama Komisyonu"nun hazırladığı "Tekdüzen Muhasebe Sistemi" Maliye Bakanlığı'nın 1 nolu "Muhasebe Uygulama Genel Tebliği" ile 1994 yılı başından itibaren yürürlüğe konulmuştur.

Söz konusu sistem;

- a. Muhasebenin temel kavramları,
- b. Muhasebe politikalarının açıklanması,
- c. Mali tablolar ilkeleri,
- d. Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması,
- e. Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi, bölümlerinden oluşmaktadır.

Mali kuruluşlar dışındaki tüm bilanço esasına tabi yükümlülere kapsayan bu düzenleme çok önemli bir atılım niteliği taşımaktadır. Bu düzenlemeyle uygulamanın da giderek daha büyük ölçüde genel kabul görmüş ilkelere uygun olarak yapılması aşamasına geçilmiştir. Bu sayede eğitim ve uygulama arasındaki farklılıklar büyük ölçüde ortadan kalkmıştır.

Ülkemizde, muhasebe alanındaki bir başka önemli gelişme de Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMUDESK) oluşturulmasıdır. Çalışmalarına 1994 yılında başlayan TUMUDESK, IFAC'ın muhasebe standartlarını hazırlama esaslarına uygun olmak Türkiye Muhasebe Standartlarından 19'unu kesinleştirerek yayımlamıştır. SPK Yasası'na 1487 sayılı Kanun'la eklenen (Ek: 1) madde ile kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve inali özerkliğe sahip "TMSK-Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu" oluşturulmuş. Kurul 2002 yılında faaliyete geçmiştir. TMSK Türkiye Muhasebe standartlarını önce taslak olarak, tartışma ve önerilere, sunmakta daha sonra kesinleştirmektedir.<sup>21</sup>

Muhasebe standartlarının amacı ise, ülkemizde faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların mali tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek, meslek mensuplarının mali tabloların bağımsız denetimine esas alacakları denetim standartlarını belirlemektir.

Tekdüzen hesap planında tüm işletmelerde maliyet hesaplarının 7/A ve 7/B seçeneğine ayrılma zorunluluğunun getirilmesi, şüphesiz içinde ticaret, üretim ve hizmet birimlerinin olduğu şirket topluluklarının Tekdüzen hesap çerçevesine uygun bir genel hesap planında toplanma kolaylığını ve konsolide bilanço ve gelir tablolarının oluşturulması imkanını verecektir.<sup>22</sup>

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) 02 Kasım 2011 yılında 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Türkiye'de bağımsız denetim ve muhasebe uygulamalarını baştan aşağıya düzenledi.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun kuruluş maddesi olan 2499 sayılı kanunun ek 1. maddesini iptal etti. Daha açık ifade ile TMSK'yı kapattı. Kurul başkan ve üyelerini 2 Kasım 2011 tarihi itibarıyla görevden aldı ve TMSK'nın tüm varlıklarına el koydu. Kurum lav edilerek tüm yetkileri Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'na (KGK) devredilmiştir.

Diğer tüm kanunlarda bulunan denetim standartları ve bağımsız denetimle ilgili yer alan tüm hükümlerin bu Kanun Hükmünde Kararname ile aykırılık teşkil eden maddelerini kaldırdı.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun lisans verme, sınav yapma, denetim kuruluşu yetkilendirme, denetim kuruluşu denetleme vb bağımsız denetim ile ilgili yetkilerini,

<sup>21</sup> SEVİLENGÜL, a.g.e., s. 7.

<sup>22</sup> WEB\_2, <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/erdogan/003/>, 08.10.2013.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun denetim kuruluğu yetkilendirme, denetim kuruluğu denetleme vb. bağımsız denetim ile ilgili yetkilerini, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu ve Hazine Müsteşarlığının Denetçi atama, sınav yapma, denetim kuruluğu yetkilendirme görevlerini kaldırdı.

Hatta bu maddeye dayanarak 3568 sayılı SMMM ve YMM Kanunu'nda ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan bağımsız denetim yetkilerini de kaldırdı diye yorumlamak mümkün olabilir.<sup>23</sup>

Ayrıca Aralık 2013'te Sermaye Piyasaları Kurumu'nun (SPK) yetkileri de KGK'ya devredilmiştir.

## 2.2.6. Muhasebe Mesleği

1989 yılında çıkarılan “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” Türkiye’de muhasebe mesleğinin şartlarını ve çalışma konularını belirlemiştir. Bu sayede bir süre sonra tek düzen muhasebe sistemine geçilmiş ve muhasebeciler arasında uygulama farklılıkları ortadan kalkmıştır. Türkiye’de muhasebe meslek mensupları iki unvana ayrılmaktadır:

- a. Serbest muhasebeci mali müşavir
- b. Yeminli mali müşavir

Meslek Mensubu Olma Şartları:

3568 sayılı Kanun'a göre meslek mensubu olmanın genel ve özel şartları vardır.

### 2.2.6.1. Genel Şartlar

Tüm meslek mensuplarında olması gereken ortak özellikler şunlardır:

- a. Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmak.
- b. Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak.
- c. Kamu haklarından mahrum bulunmamak.
- d. Yüz kızartıcı suçlardan hüküm giymemiş olmak.
- e. Ceza veya disiplin soruşturması nedeni ile memuriyetten çıkarılmış olmamak.
- f. Mesleğin şeref ve haysiyetine uymayan durumları olmamak.
- g. Staja başlama şartlarını taşımak.

---

<sup>23</sup> WEB\_3, <http://www.muhasebevergi.com/makale.aspx?id=252>, ÖZKAN, Cengiz, , 03.11.2013.

#### 2.2.6.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olmanın Özel Şartları

- a. Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında lisans seviyesinde mezun olmak veya bu bilim dallarından lisans seviyesinde diploma almış olmak.
- b. En az üç yıl staj yapmış olmak.
- c. Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanarak ruhsat almak.
- d. Türkiye’de mali denetim yapan banka müfettişleri ile vergi inceleme yetkisi olanlardan görevlerinde sekiz yılını doldurmuş olmak. (Sınav şartı aranmaz.)
- e. İlk maddede yazılı alanlarda en az sekiz yıl öğretim üyeliği yapmış olmak. (Sınav şartı aranmaz.)

#### 2.2.6.3. Yeminli Mali Müşavir Olmanın Özel Şartları

- a. En az on yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmak.
- b. Yeminli mali müşavirlik sınavını kazanarak ruhsat almak.

#### 2.2.6.4. Meslek Mensuplarının Çalışma Konuları

3568 sayılı kanuna göre meslek mensuplarının görevleri şunlardır:

##### **Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Çalışma Konuları:**

- a. Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.
- b. Gerçek ve tüzel kişi işletmelerinin muhasebe sistemini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işleri düzenlemek veya bu konularda müşavirlik hizmetleri yapmak.
- c. Yukarıda yazılı konularda belgelere dayanarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannameler ile ilgili konularda yazılı görüş bildirmek, rapor düzenlemek, tahkim, bilirkişilik işlemleri yapmak.

##### **Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Konuları:**

- a. Gerçek ve tüzel kişi işletmelerinin muhasebe sistemini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işleri düzenlemek veya bu konularda müşavirlik hizmetleri yapmak.

- b. Yukarıda yazılı konularda belgelere dayanarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannameler ile ilgili konularda yazılı görüş bildirmek, rapor düzenlemek, tahkim, bilirkişilik işlemleri yapmak.
- c. Mali tablo ve beyannamelerin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğu, hesapların denetim standartlarına uygunluğu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etmek.
- d. İlgili mevzuat ile Maliye Bakanlığı ve resmi kurumlarca verilecek görevleri yapmak.

#### 2.2.6.5. Muhasebe Mesleğinin Özellikleri

İyi bir muhasebeci çağın ihtiyaçlarına uygun bilgi ve beceriye sahip olmalıdır. Muhasebe ağırlıklı eğitim veren bir yüksek öğrenim kurumundan mezun olmalıdır. Mezuniyet sonrasında da kendisini sürekli geliştirmeli ve yenilikleri takip etmelidir. Ayrıca muhasebeci yaptığı iş ve işlemlerde meslek ahlakına uygun davranmalıdır. Muhasebesini tuttuğu işletme ile ilgili tüm kurum kuruluşlara karşı dürüst ve güvenilir olmalıdır.

#### 2.2.7. Muhasebenin Türleri

Muhasebe; genel muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi olmak üzere üç bölüme ayrılabilir. İhtisas muhasebeleri olarak isimlendirilen banka muhasebesi, inşaat muhasebesi, konaklama muhasebesi vb. uygulamalarda muhasebenin bu üç bölümünden yararlanır.

##### 2.2.7.1. Genel Muhasebe

Genel Muhasebe (finansal muhasebe); kıymetlerin, işlemlerin ve sonuçların izlerini sürekli olarak saklayan yazılı bir bellektir. Genel muhasebede bilgiler, hiçbir analize ve değişmeye uğratılmaksızın kaydedilir. Genel muhasebe, işletmenin mali (finansal) yapısını gösterir. Bu nedenle işletmenin kaynaklarını nereden sağladığı ve bunları nerelere yatırdığı genel muhasebe hesapları üzerinden izlenir. Bu veriler çeşitli analiz yöntemleri (karşılaştırmalı tablolar, trend, yüze indirgeme, rasyo) ile analiz edilerek;

işletmenin çalışma durumu, mali yapısı ve karlılık durumu değerlendirilir. Bu değerlendirmeler işletme hakkında alınacak kararlara veya önlemlere ışık tutar.

#### 2.2.7.2. Maliyet Muhasebesi

Üretimin maliyetini belirler. Üretilen mal ve hizmetin maliyetini saptayarak üretilen malın stoka alınma değerini ya da alıcıya fatura edilecek hizmetin mal olma değerini tespit eder. Mal olma değerinden hareketle ve piyasa koşulları da göz önünde tutularak fiyatı saptanır.

#### 2.2.7.3. Yönetim Muhasebesi

Gerek genel muhasebe, gerek maliyet muhasebesinden elde edilen verilerden hareketle yeni veriler üreterek işletme yöneticilerinin karar almada gereksinme duydukları sayısal bilgileri sağlayan muhasebe bölümüdür. Bu bölüm firma çalışanları ve yöneticileri, yani iç bilgi kullanıcıları için bilgi üretir. Amacı; planlama, örgütlenme ve eşgüdüm ve kontrol aşımalarından oluşan yönetim sürecine katkıda bulunacak bilgilerin üretimi ve sunumudur.<sup>24</sup>

### 2.2.8. Muhasebe - Denetim İlişkisi

Muhasebenin işlevi, finansal nitelikli işlemleri kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek ve raporlamaktır. Muhasebenin amacı bilgi sunmaktır ve bu görevini önemli ölçüde hazırlanan finansal tablolar aracılığı ile yerine getirir.

Denetimin işlevi ise; muhasebe tarafından sunulan bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığını tespit etmek ve bir görüş bildirmektir. Yapılış şekli ve amaç itibarıyla birbirinden farklı olan bu iki faaliyetin ortak noktası, finansal bilgilerin üretilmesi ve denetlenmesinde ortak ölçütlerin esas alınmasıdır. Bu ölçütler, finansal raporlamada esas olan standartlardır.

Muhasebeci mali nitelikli işlemlerin yasal mevzuata, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun kaydedilmesi ve ilgililere raporlanması sürecini yürütür. Denetçi ise,

---

<sup>24</sup> SEVİLENGÜL, a.g.e., s. 10-11.

muhasebeci tarafından gerçekleştirilen işlemlerin hazırlanan raporların güvenilirliği konusunda ilgililere görüş sunulması sürecini yürütür.<sup>25</sup>

Muhasebe ve denetimin birbirlerini bütünlendiği ve birbirinin devamı olduğu söylenebilir. Şöyle ki; denetim önemli ölçüde muhasebe kanıtları dayanak yapılarak gerçekleştirilir. Bu yönüyle denetimin önemli bir dayanağı muhasebedir. Diğer yönüyle denetim, yapılan muhasebe işlemleri ile dönem sonlarında çıkartılan finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir biçimde düzenlenip düzenlenmediğini saptama amacı güden bir sağlama yapma işlemidir.<sup>26</sup>

Sonuç olarak denetim çalışmaları ile muhasebe çalışmaları arasındaki farklar şu şekilde sıralanabilir;

- a- Her iki çalışmanın amaçları farklıdır.
- b- Her iki çalışmanın yaklaşımları farklıdır. Muhasebe çalışmaları inşa edici iken denetim çalışmaları tahlil edicidir.
- c- Her iki çalışmanın yönleri farklıdır. Muhasebe çalışmaları ileriye doğru iken, denetim çalışmaları çoğunlukla geriye doğrudur.
- d- Her iki çalışmanın zamanları farklıdır. Muhasebe çalışmaları tüm dönem boyunca yürütülürken, denetim çalışmaları çoğunlukla dönem sonlarında yoğunlaşmaktadır.
- e- Her iki çalışmayı yapanların nitelikleri farklıdır.<sup>27</sup>

## 2.3. DENETİM

Günümüz dünyası, birçok bakımdan hızlı dönüşümler yaşamaktadır. Gerek teknolojiye, gerek ekonomide ve gerekse sosyal yapılarda izlediğimiz bu değişiklikler, doğal olarak ülkemizi de derinden etkilemektedir. Teknolojinin yarattığı inanılmaz olanaklar; dünya ticaretinin çok sayıda ve çok farklı noktadan birbirleriyle bağlantı kurmasını, bu bağlantıların yeni bağlantıları yaratmasını ve bir ilişkiler ağı oluşturarak hızla tüm dünyayı kapsamasını getirmiştir. Bu da doğallıkla mal ve fon hareketlerinin yoğunlaşmasını ve karmaşıklaşmasını yaratmıştır. Ülkeler gibi, işletmeler de bu süreci hem oluşturmakta hem de uyum göstermeye çalışmaktadırlar. Konuya işletmeler

<sup>25</sup> KAVUT, Lerzan, TAŞ, Oktay ve ŞAVLI, Tuba, *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İsmmmmo Yayınları, İstanbul, 2009, s. 18-19.

<sup>26</sup> HAFTACI, a.g.e., s. 43.

<sup>27</sup> DEHA Eğitim Kurumları, *Muhasebe Denetimi*, Deha Yayınları, İstanbul, 2014, s. 22.



açısından baktığımızda, işletme sonuçlarının eskisinden çok daha yaygın bir biçimde bilgi kullanıcıları tarafından izlendiğini ve ilgilenildiğini görmekteyiz. İşletme paydaşlıkları katlanarak artmakta, rekabet daha çok işletme arasında daha sert bir biçimde ve çok daha ayrıntılara dayalı olarak sürmektedir.

Böyle bir ortamı, bilgi kullanıcılarının; her zamankinden daha yakından izleyerek, iyi düşünerek, yeni ve gelişmiş yöntemler, teknikler ve teknolojiler kullanarak değerlendirmesi gerekmektedir. Bu değerlendirmelerin, bazen sonucu bazen de aracı olan finansal tablolar, kullanıcıların karar alma davranışlarını belirleyecek öneme sahiptirler. Bu önem, doğal olarak finansal tabloların güvenilir olması zorunluluğunu ortaya koymaktadır. Sorun, bu güveni bilgi kullanıcılarına verecek olan mekanizmanın varlığı ve işleyişidir. Burada anlaşılacağı gibi, bilgi kullanıcılarının tümünün de en önemli güvencesi, kullandıkları ve güvendikleri finansal tabloların denetlenmiş olmasıdır. Eğer bu finansal tablolar güvenilir biri ya da güvenilir bir kurum tarafından denetlenmişse ancak o zaman kullanılabilir durumda olurlar. Bu bakımdan işletme denetimlerinin, denetim raporlarının ve denetçilerin önemi büyük ölçüde artmaktadır.

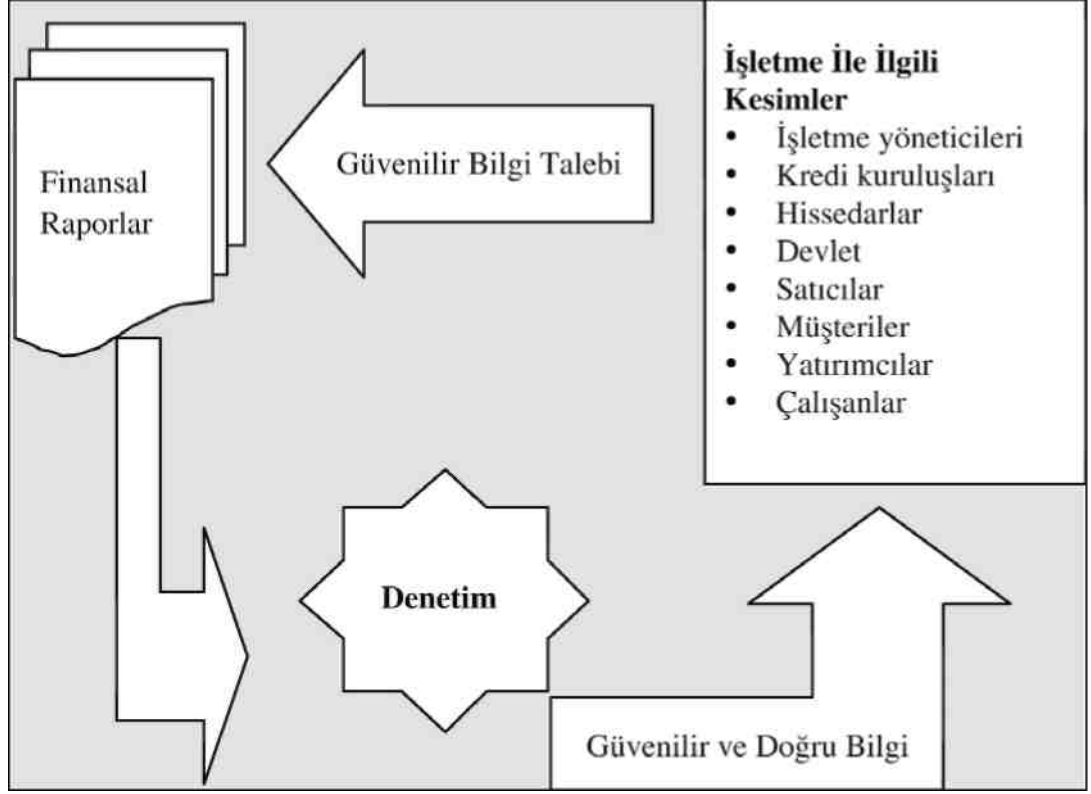
Genel anlamda, denetim; iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyulanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç olarak tanımlanabilir.<sup>28</sup>

Ekonomik kararlar alma durumunda olan bilgi kullanıcıları, ilgili oldukları işletmeler hakkında, finansal ve finansal olmayan, bilgiye gereksinim duyarlar. Ancak, karar almadan önce, bilginin doğru ve güvenilir olup olmadığını bilmek isterler. Buda denetim yapmakla anlaşılabilir.<sup>29</sup>

---

<sup>28</sup> KARAPINAR, Aydın, BAYIRLI, Rıdvan, BAL, Hasan, v.d., *KGK Bağımsız Denetçilik Sınavlarına Hazırlık Kitabı*, Gazi Kitapevi Yayınları, Ankara, 2014, s.523.

<sup>29</sup>DEHA, a.g.e., 2014, s. 1.



**Şekil 2.1 Güvenilir Bilgi Talebi<sup>30</sup>**

Ayrıca denetimin uluslararası bir nitelik kazanmış olması ve denetim firmalarının uluslararası faaliyetleri, konuyu giderek daha önemli kılmaktadır.<sup>31</sup> İşletmeler açısından önemi artan ve uluslararası bir nitelik kazanan denetim olgusunun her yönü ile tek bir çalışma içinde ele alınmaya çalışılması, onun anlaşılmasından daha çok karmaşıklaşmasına yol açar.<sup>32</sup>

Denetim sayesinde işletme tarafından üretilen finansal nitelikteki bilgiler üçüncü bir göz tarafından incelenerek denetim süzgecinden geçirilmekte, bilgilerin kalitesi ve kredibilitesi artırılarak güvenilir bilgi haline getirilip bilgi kullanıcılarına sunulmaktadır.<sup>33</sup>

<sup>30</sup> KAVUT, TAŞ ve ŞAVLI, a.g.e., s. 12.

<sup>31</sup> YILANCI, Münevver ve ERDOĞAN, Melih, *Muhasebe Denetimi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2012, s. iv.

<sup>32</sup> HAFTACI, Vasfi, *Muhasebe Denetimi*, Umuttepe Yayınları, 2. Baskı, Kocaeli, 2011, s. 1.

<sup>33</sup> KARACAN, Sami ve UYGUN, Rahmi, *Denetim ve Raporlama*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2012, s. 1.

### 2.3.1. Denetimin Tanımı

Denetim kelimesinin aslı Latince "Contra Rotulus" kelimesine dayanmaktadır.<sup>34</sup> Denetim, Latince "işitmek" ya da "dikkatlice dinlemek" kökünden gelmektedir. Türk Dil Kurumu'nun sözlüğünde denetim için "bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek" ifadeleri kullanılmaktadır. Günlük konuşma dilimizde denetimle aynı anlamda kullanılan revizyon, kontrol, murakabe, teftiş, araştırma, soruşturma, kovuşturma gibi birçok sözcük vardır. Bu sözcüklerden literatürde en çok kullanılan kontrol, teftiş, revizyon ve murakabe sözcükleridir.<sup>35</sup>

Arapça'dan Türkçe'ye geçmiş olan murakabe, ya da murakabe etmek, denetlemek anlamında kullanılır. Teftiş, Arapça'dan Türkçe'ye geçen bir şeyin doğrusunu bulmak, her tarafı arayıp taramak, araştırmak anlamına gelen bir sözcüktür. Teftiş denetimden daha dar kapsamlı bir terim olup, denetim bir şeyin geneli için uygulanırken teftiş bu genel içinde daha özel durumlara uygulanır. Teftişin denetimden farklılığı üç başlık altında toplanabilir.<sup>36</sup>

1. Teftiş, işletme personeli tarafından yürütüldüğünden sonuçta bir bağımlılık söz konusudur.
2. Finansal olmayan işlemler de teftiş kapsamına girmektedir.
3. Teftiş, belirli amaçlarla yapılmakta olup daha çok üst yönetimin asllara verdiği yazılı ve sözlü talimatlara uyulup uyulmadığı araştırılmaktadır.<sup>37</sup>

Kontrol, Fransızca Le Controle'den gelen Türkçe'ye geçen yoklama, egemen olma, kendini tutma gibi anlamlara gelen bir sözcüktür. Önce önlemler alınır sistemler kurulur. Daha sonra uygulamaya geçilir. İşte bu süreç içinde amaçlara ulaşmak için alınan önlemler bir kontrol etme faaliyetidir. Daha sonra bu hedeflere ulaşma derecesi veya sapmaların tespiti denetim faaliyetidir.<sup>38</sup> Revizyon, Fransızca La Revision'dan Türkçe'ye geçen gözden geçirme, elden geçirme gibi anlamlara gelen bir sözcüktür. İnspeksiyon, Fransızca La Inspection'dan Türkçe'ye geçen gözden geçirme, denetleme, denetim gibi

<sup>34</sup> PEKİNER, Kamuran, *İşletme Denetimi*, İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1984, s. 3.

<sup>35</sup> KARACAN ve UYGUN, a.g.e., s. 24.

<sup>36</sup> KAVAL, Hasan, *Muhasebe Denetimi*, Akademik Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., Ankara, 2003, s. 20.

<sup>37</sup> KARACAN ve UYGUN, a.g.e., s. 28.

<sup>38</sup> KAVAL, a.g.e., s. 20.

anlamalarda kullanılan bir sözcüktür. Ekspertiz, Fransızca La Ekspertise'den Türkçe'ye geçen değer biçmek, bilirkişi incelemesi gibi anlamlara gelen bir sözcüktür. Auditing, aslı İngilizce olan bu sözcük Türkçe'deki denetim anlamında kullanılır. Prüfung, aslı Almanca olan bu sözcük Türkçe'deki denetim anlamında kullanılır.

Denetim, anlam olarak denetim yerine kullanılan ve yukarıda kısaca açıklanan terimlerin tümünü kapsayan bir terimdir.<sup>39</sup>

Denetim; belli bir ekonomik birime ait finansal nitelikli bilgilerin önceden tespit edilmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek amacıyla bir uzman tarafından gerçekleştirilen kanıt toplama, bu kanıtları değerlendirme ve değerlendirme sonucunda ulaşılan görüşün ilgililere bir rapor ile sunulduğu süreçtir.<sup>40</sup>

Geniş bir yaklaşımla denetim, belli bir iktisadi birim veya belirli bir döneme ait finansal tablo ve diğer bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk ve doğruluk derecesini, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarıyla belirlemek amacıyla, bağımsız bir uzman kişi tarafından yürütülen kanıt toplama, toplanan kanıtları defter kayıt ve belgeler üzerinden dayanaklarla karşılaştırarak değerlendirme ve sonucu bir raporla sunma sürecidir.<sup>41</sup>

Denetim tanımı itibariyle, ekonomik birimlerin faaliyet ve işlemlerinin önceden belirlenen genel kabul görmüş kurallara, muhasebe ve denetim ilke ve kurallarına uygun olup olmadığı konusunda; açıklanan veya açıklanacak bilgilerin önceden belirlenmiş olan kriterlere uygunluğunu belirlemek amacıyla, kanıtların toplanması ve tarafsızca değerlendirilerek sonuçlarının ilgili taraflara raporlanması sürecidir.<sup>42</sup>

Denetimin amacı, hata ve hileleri ortaya çıkartmak, işlemlerin uygunluk ve doğruluk ilkelerine göre yapılıp yapılmadığını tespit etmek ve aykırılıkların oluşmasını engellemek için alınması gereken önlemleri belirlemektir.<sup>43</sup>

Denetim, yönetim biliminin temel işlevleri arasında yer alır ve bir örgütün amaçlarına ulaşip ulaşmadığının tespit edilmesine yönelik faaliyetlerin tümünü kapsar. Denetim, örgüt içerisinde önceden saptanmış bir takım ölçütlere aykırılık olasılığının olabileceği düşüncesine dayanır.<sup>44</sup>

---

<sup>39</sup> HAFTACI, a.g.e., s. 4-5.

<sup>40</sup> KAVUT, TAŞ ve ŞAVLI, a.g.e., s. 16.

<sup>41</sup> HAFTACI, a.g.e., s. 2

<sup>42</sup> AKBIYIK, Sedat, *Denetim ve Raporlama*, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005, s. 38.

<sup>43</sup> ŞEN, Selim, *Hatalı ve Hileli İşlemlerin Tespiti İçin Denetim Teknikleri*, Yaklaşım Yayınları, 2003, s. 1.

<sup>44</sup> TOROSLU, a.g.e., s. 47.

Denetim, "muhasabe bilgilerinin ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasabe prensiplerine uygunluğunu ve ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtlayan, araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik bir çalışmadır."<sup>45</sup>

Denetim, muhasabe kayıtlarının, kanuna ve belirli tekniklere göre doğruluğu ve uygunluğunun ayrıntılı olarak incelenmesi ve eleştirel bakış açısıyla irdelenmesidir.<sup>46</sup>

### 2.3.2. Denetim Kavramının Özellikleri

Denetim kavramının özellikleri şunlardır;

1. Denetim, belli bir ekonomik birime ve bir döneme ait bilgileri kapsar.
2. Denetim bir süreçtir, anlık bir faaliyet değildir.
3. Denetim, bilgilerin doğruluğu ya da ne kadar güvenilir olduğu ile ilgilenir.
4. Denetim, özü itibarıyla bir karşılaştırma eylemidir.
5. Denetim, kanıt toplama ve değerlendirme eylemidir.
6. Denetim, uzman ve bağımsız bir kişi tarafından yapılır.
7. Denetim çalışmaları sonucunda rapor düzenlenir.<sup>47</sup>

#### 2.3.2.1. Denetimin İktisadi Birim İçin Yapılması

Denetimin kapsamı genellikle belli bir iktisadi birim ya da dönemle sınırlıdır. Denetim konusu olan iktisadi birimler; devlet, şirketler, gerçek ya da tüzel kişiler olabileceği gibi kimi kez yalnızca işletmenin bir bölümü bile olabilir. Denetim genellikle hesap dönemi itibarı ile yani yıllık yapılmakla birlikte kimi durumlarda aylık, üç aylık, altı aylık dönemler için de yapılabilir.

#### 2.3.2.2. Denetimin Bir Karşılaştırma Olması

Amacı yönetim savı olarak ileri sürülen ve rakamlarla ifade edilen finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek olan denetim, bu açıdan rakamlaştırılmış finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlerle karşılaştırılması işlemi

---

<sup>45</sup>GÜREDİN, Ersin, *Denetim*, Beta Yayınları, İstanbul, 2000, s. 5.

<sup>46</sup>TOPÇUOĞLU, Metin, *Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Bağımsız Denetçi ve Sorumluluğu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s. 5.

<sup>47</sup>KİRACI, Murat, *Muhasebe Denetimi Ders Notları*, Osmangazi Üniversitesi, İİBF/İşletme, Eskişehir, 2010, s. 5.

olarak da ifade edilebilir. Rakamla ifade edilen finansal bilgiler muhasebe kayıtları, finansal tablolarda yer alan çeşitli tutarlar ve benzerleri olabilir. Karşılaştırma ölçütleri olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri başta olmak üzere yasalar, yönetmelikler ve sözleşme koşulları sayılabilir. Karşılaştırılacak finansal bilgiler ile ölçütler denetim hedefine göre farklılık gösterebilir.

Yönetimin İddiaları;

1. Var olma ve meydana gelme
2. Eksiksiz olma (tam olma)
3. Değerleme ve dağıtım
4. Haklar ve yükümlülükler
5. Sunum ve açıklama

Önceden belirlenmiş ölçütler kullanılır.

1. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri
2. İşletme içinde ve dışında belirlenmiş politika ve usuller
3. Yasa ve yönetmelik hükümleri
4. Yönetimce saptanmış başarı ölçütleri ve bütçeler

### 2.3.2.3. Denetimin Uzman Kişilerce Yapılması

Denetçi adı verilen bu uzman kişi, denetim süreci içinde yeterli nicelik ve nitelikte kanıt toplayabilmeli ve denetlenen işletme ile ilgili olarak bir kanı oluşturabilmelidir. Bu nedenle denetçi, yüksek düzeyde bilgi ve deneyime sahip bağımsız davranabilen, yüksek ahlaki niteliklere sahip bir kişi olmalıdır.

### 2.3.2.4. Denetimde Kanıtlar Toplanması ve Değerlendirilmesi

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

### 2.3.2.5. Denetimin Sonucunda Rapor Düzenlenmesi

Denetçinin denetim çalışmaları sonucunda elde ettiği bulguları ve ulaşılmış olduğu kanısını ifade eden belgeye denetim raporu adı verilir.

Denetim sürecinin bu aşamasında elde edilen görüşün bilgi kullanıcılarına iletilmesi amacıyla bir rapor düzenlenir. Bilgi Kullanıcıları: Yöneticiler, sermaye sahipleri, sermaye koymayı düşünen yatırımcılar işletmeden alacağı olanlar, kredi kuruluşları, devlet (vergi dairesi, sigorta kuruluşları, hazine, Devlet Planlama Teşkilatı, Sermaye Piyasası Kurulu, Türkiye İstatistik Kurumu, v.s.), işletme çalışanları, alıcılar, satıcılar, sendikalar ve toplumdur.

### 2.3.2.6. Denetimin Bir Süreç Olması

Muhasebe denetimi tek bir işlem veya faaliyet olmayıp, birbirini izleyen işlemler zincirinden oluşur. Bu süreçte denetçi tarafından muhasebe belge ve kayıtları incelenerek kanıtlar toplanıp değerlendirilir. Böylece finansal tablolarda yer alan bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı araştırılarak denetlenmiş bilgi elde edilir. Bu bilgi bağımsız denetçi tarafından bir denetim raporu düzenlenmek sureti ile muhasebe bilgi kullanıcılarına iletilir.<sup>48</sup>

## 2.3.3. Denetim İhtiyacını Ortaya Çıkaran Nedenler

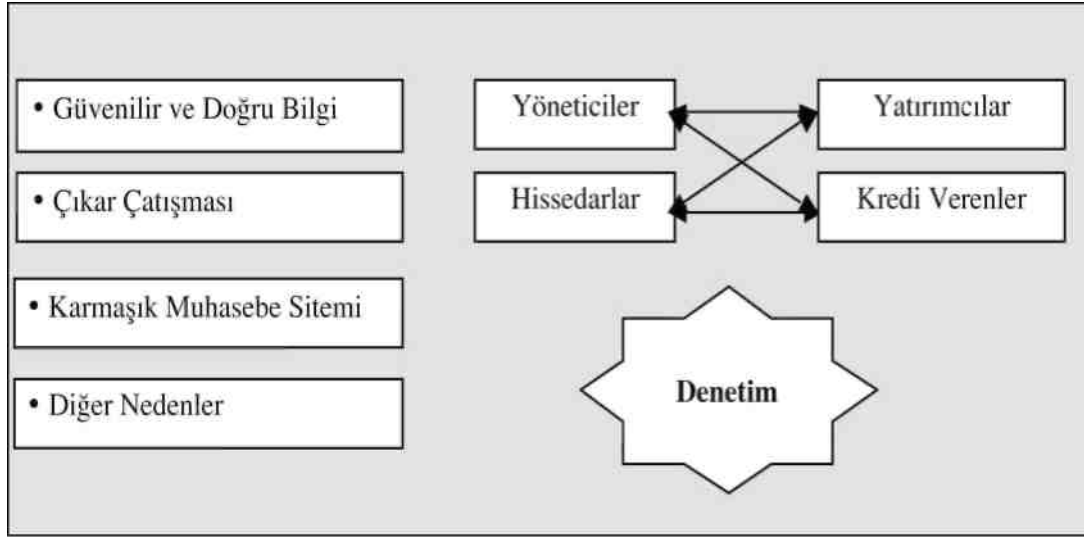
Denetim yapılmasını gerektiren en önemli unsur, finansal nitelikli bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığının tespit edilmesi ihtiyacıdır. Finansal nitelikli bilgilerinin güvenilirliğine engel olabilecek birçok faktörden söz etmek mümkündür. İşletmede yapılan finansal işlemlerin karmaşıklığı elde 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.

- a. Güvenilir ve doğru bilgi ihtiyacı,
- b. Çıkar çatışması,
- c. Muhasebe sistemlerinin karmaşıklığı,
- d. Diğer nedenler.

---

<sup>48</sup> HAFTACI, a.g.e., s. 3-4.



**Şekil 2.2 Denetimi Gerekli Kılan Unsurlar<sup>49</sup>**

### 2.3.3.1. Güvenilir ve Doğru Bilgi İhtiyacı

Denetim ihtiyacını ortaya çıkaran ve/veya zorunlu kılan en önemli neden ilgili tarafların güvenilir ve doğru bilgi talebidir.

### 2.3.3.2. Çıkar Çatışması

Finansal tabloların kullanıcıları ile finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olan şirket yöneticileri arasındaki çıkar çatışması, bilgilerin kasıtlı olarak gerçeği ve doğruyu göstermekten uzaklaştırılmasına yol açabilir. Bu durum, bilgi kullanıcılarının yanlış kararlar vermesine ve zarar görmesine yol açacaktır.

### 2.3.3.3. Muhasebe Sistemlerinin Karmaşıklığı

Muhasebe işlemleri ve finansal tabloların hazırlanması süreci, işletmeler büyüdükçe, faaliyet çeşitliliği arttıkça ve teknoloji ilerledikçe daha karmaşık hale gelmektedir. Ayrıca muhasebe standartlarındaki değişimler ve gelişmeler süreci daha da zorlaştırmaktadır.

<sup>49</sup> KAVUT, TAŞ ve ŞAVLI, a.g.e., s. 13.



#### 2.3.3.4. 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 yetkisine sahip olması, denetim yapma yetkisine 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.<sup>50</sup>

#### 2.3.4. Denetiminin Amaçları

İşletme tarafından düzenlenmiş olan finansal tabloları, bağımsız olarak bu konuda görüşünü açıklayacak bir uzmana incelettirmenin çok çeşitli amaçları bulunabilir. Bu amaçlar şunlardır;

1. Finansal tablolarla ilgili bir görüşe ulaşmak,
2. Hata ve hileleri ortaya çıkarmak,
3. Hata ve hileleri önlemek,
4. Denetlenen işletmenin yönetimine önerilerde bulunmak,

##### 2.3.4.1. Finansal Tablolarla İlgili Bir Görüşe Ulaşmak

Denetim görevini verenlerin temel amacı, bağımsız denetim çalışmaları sonucunda, işletme adına düzenlenmiş olan finansal tablolarla ilgili bir kanıya varmak, bir görüşe ulaşmaktır. Denetçi, yaptığı bağımsız denetim çalışmaları sonucunda oluşturduğu görüşünü, denetim raporu kapsamında denetim görevini verenlere sunar.

##### 2.3.4.2. Hata ve Hileleri Ortaya Çıkarmak

Denetim çalışmasından beklenen o işletmenin kayıtları ile finansal tablolarındaki hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasıdır. Hata ve hile arasındaki ayırmada temel kural, bunların yapılmalarındaki amaçtır. Muhasebe kayıtlarını tutanlar ya da finansal tabloları düzenleyenler, muhasebe kayıtları ve finansal tablolarda belli amaçlarla düzensizlikler yapmışlarsa bu düzensizliklere hile gözü ile bakılır. Kısaca hatırlatılacak olursa finansal

---

<sup>50</sup> KAVUT, TAŞ ve ŞAVLI, a.g.e., s. 14-16.

tablolar ve muhasebe kayıtlarında belli bir amacın sağlanması için kasıtlı olarak yapılan düzensizliklere hile adı verilir. Herhangi bir amacın gerçekleşmesi için kasıtlı olarak yapılmamış düzensizliklere ise hata denir. Hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasının en etkin yöntemi, denetlenen işletmenin muhasebe düzeni ile kurulmuş bulunan iç kontrol yapısını inceleyip değerlemektir. İster kasıtlı isterse kasıtsız olarak yapılmış olsun kayıtlardaki hata ve hileler şunlardır;

- Bilgisizlik,
- Dikkatsizlik ve ihmal,
- Herhangi bir, şekilde çıkar sağlama,
- Vergi kaçırma,
- Gerekli dikkat ve özenin gösterilmemesi.

#### 2.3.4.3. Hata ve Hileleri Önlemek

Bir işletmenin denetlenmesinde o işletmenin muhasebe ve iç kontrol yapısının önemi büyüktür. Muhasebe iç kontrol yapısı açısından uygun bir ortam içinde iyi planlanmış ve iyi uygulanan bir denetim çalışması hata ve hileleri ortaya çıkarmakla kalmaz, denetimin yaptığı psikolojik baskı ile gelecekteki hata ve hilelerin de önlenmesine katkı sağlar.

#### 2.3.4.4. İşletme Yönetimine Önerilerde Bulunmak

Finansal tablolarla ilgili olarak yapılan denetim çalışmalarının diğer bir amacı, denetlenen işletmenin muhasebe kayıtları ve iç kontrol yapısı hakkında o işletmenin yönetimine birtakım önerilerde bulunmaktır. Bu öneriler; genellikle muhasebe kayıtlarındaki hata ve hilelerin önlenmesine yönelik olarak iç kontrol yapısı ile ilgilidir. Denetçi, "yönetim mektubu" adı verilen bir belge ile iç kontrol yapısının zayıf ve güçlü yanlarını ortaya koyar. Bunlarla ilgili olarak alınması gereken önlemleri yönetime öneri olarak sunar. Denetçi yalnız iç kontrol yapısı hakkında değil, işletmenin aksayan her faaliyeti hakkında yönetime önerilerde bulunabilir. İşletme yönetimi bu olanağı değerlendirerek aksaklıkları gidermeli, böylece gelecekteki olası daha büyük hata ve hileleri ortadan kaldırmalıdır.<sup>51</sup>

---

<sup>51</sup> HAFTACI, a.g.e., s.123-127.

## 2.3.5. Denetimin Yararları

### 2.3.5.1. Denetlenen İşletmeye Sağladığı Yararlar

1. Denetim mali tabloların güvenilirliğini artırır.
2. İşletme yönetimi ve çalışanların sahtekarlık yapma eğiliminde azaltır.
3. Devlet tarafından yapılabilecek bir vergi denetiminin yapılma olasılığı azalacaktır.
4. Kredi olanaklarının genişlemesine yardımcı olur.
5. Denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarındaki maddi hata ve hileleri ortaya çıkarır. Böylece gelirlerin ve giderlerin doğru olarak gösterilebilmesine yardımcı olur.
6. Holding kuruluşlarında işletme politika ve prosedürlerine tüm topluluk içinde uyulduğu konusunda bilgi ve güvence verir.<sup>52</sup>

### 2.3.5.2. İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağladığı Yararlar

1. Kredi veren kurumlara kredi ile ilgili kararlarında yardımcı olur.
2. Küçük tasarruf sahibi yatırımcılara yatırım kararlarında ışık tutar.
3. İşverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında objektif bilgiler sağlayarak yardımcı olur.
4. Bir işyerinin satılması ya da başka bir işyeri ile birleştirilmesi hallerinde alıcı ve satıcı taraflara güvenilir ve objektif bilgiler sağlar.
5. İşletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere, denetlenen işletmenin karlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlar.

### 2.3.5.3. Kamu Kuruluşları Açısından Sağlanan Yararlar

1. Denetlenmiş finansal tablolara dayanılarak hazırlanmış vergi beyannamelerine ve mali raporlara olan güvenin artmasına yardımcı olur.
2. Finansal tabloların bağımsız denetçilerce denetlenmiş olmaları halinde, resmi kuruluşların bu kurumlarda yapacakları denetimin kapsamı daraltılır, özel ve ayrıntılı denetim faaliyetlerine girişilmesine gerek kalmaz.

<sup>52</sup> KARACAN ve UYGUN, a.g.e., s. 22.

3. Denetlenmiş finansal tablolar, borçluluk ve iflas hallerinde, vekalet ve ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesinde adli mercilere bağımsız ve güvenilir bilgi sağlamada yardımcı olur.<sup>53</sup>

Finansal bilgilerin doğru olmaması veya şirket yöneticilerinin bilinçli davranışlarıyla manipüle edilmiş olması durumunda ise, bu bilgileri kullanarak çeşitli yatırım kararları alanlar, yanlış tercihlerde bulunabilirler. Bu yanlış tercihler de finansal piyasalarda, kaynakların gerekli alanlara etkin bir şekilde tahsis edilmesini engelleyerek ekonomik performansı olumsuz yönde etkiler.<sup>54</sup>

Muhasebe sistemi tarafından üretilen bilgiler, denetim işlevi sayesinde bilgi kullanıcılarına sunulmadan önce işletme dışındaki bağımsız bir kuruluş tarafından kontrol süzgecinden geçirilerek güvenilir bilgi haline dönüştürülmekte ve bilgi kullanıcılarına kaliteli bilgi olarak sunulmaktadır.<sup>55</sup>

### **2.3.6. Denetimin Önemi**

Denetimin en önemli faydası hiç şüphe yok ki karar verme sürecinde kullanılacak bilgilere ne ölçüde güvenileceği konusunda makul güvence vermesidir. Denetimin çeşitli yararları arasından birkaçına aşağıda yer verilmiştir.

1. Finansal tablolara olan güven düzeyini yükseltir.
2. Suiistimal ve yolsuzluk eğilimini azaltır.
3. Muhasebe kayıtlarında hatalı işlemlerin azalmasına yardımcı olur.
4. Muhasebe hatalarının düzeltilmesini sağlar.
5. İşletmelerin şeffaflığına katkı yapar ve piyasadaki güvenilirliğini yükseltir.
6. Kredi kurumlarının kredi değerlemede karşı karşıya buldukları bilgi riskini (güvenilmez finansal tablolar) azaltır.

### **2.3.7. Denetim Türleri**

Denetim türleri değişik ölçütler altında sınıflandırılabilmektedir.

---

<sup>53</sup> DEHA, a.g.e., s. 20-21.

<sup>54</sup> ÇELİK, Orhan, *İşletmelerde Muhasebe Bilgisi ve Şirket Demokrasisi*, Siyasal Kitapevi, Ankara, 2008, s. 105.

<sup>55</sup> KARACAN ve UYGUN, a.g.e., s. 22.

**Tablo 2.1 Denetim Türleri ve Denetçi Türleri**

| <b>Denetimin Konusuna Göre Denetim Türü</b>                   | <b>Bağlı Bulunulan Ölçüt</b>   | <b>Denetim Konusu</b>   | <b>Denetçi Türü</b>                  | <b>Kullanan Taraflar</b>  |
|---|--|---|--------------------------------------|---|
| Finansal Tablolar Denetimi (Muhasebe Denetimi)                | Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri                                   | Finansal Tablolar (bilanço-gelir tablosu)                           | Bağımsız denetçi (dış denetçi)       | Tüm Finansal Bilgi Kullanıcıları                                  |
| Uygunluk Denetimi (Usul denetimi)                             | İlgili kanunlar, yönetmelikler, işletme politika ve sözleşmeleri       | İşletmenin finansal işlemleri ve faaliyetleri                       | İç denetçi bazen bağımsız denetçi    | Kanunlarla, yönetmeliklerle ve sözleşmelerle ilgili olan taraflar |
| Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi, Yönetim Danışmanlığı) | Yönetim tarafından hazırlanmış bütçeler ve/veya diğer başarı ölçütleri | İşletmenin finansal veya finansal olmayan işlemleri ve faaliyetleri | Bağımsız denetçiler ve iç denetçiler | Yönetim   |

Bu genel sınıflandırmaların yanında Türkiye'ye özgü 3568 sayılı Yasa açısından da denetimin türlerine ek bir sınıflandırma yapmak mevcut düzenleme ve uygulamalar açısından yararlı olacaktır.

**Tablo 2.2 Denetim Türleri**

|  |  |
|--|--|
| <b>Denetçilerin Statülerine Göre Denetim Türleri</b> | <ul style="list-style-type: none"><li>• Bağımsız denetim</li><li>• İç denetim</li><li>• Kamu denetimi</li></ul>  |
| <b>Amaçlarına Göre Denetim Türleri</b>               | <ul style="list-style-type: none"><li>• Finansal tablolar denetimi</li><li>• Uygunluk denetimi</li><li>• Faaliyet denetimi</li></ul>                                 |
| <b>Kapsamına Göre Denetim Türleri</b>                | <ul style="list-style-type: none"><li>• Zorunlu Denetim</li><li>• İhtiyari Denetim</li><li>• Sürekli Denetim</li><li>• Özel Denetim</li><li>• Ara Denetimi</li></ul> |

**Kaynak:** KAVUT, TAŞ, ŞAVLI, a.g.e., s. 34.

### 2.3.7.1. Amaç Yönünden Denetim Türleri

Denetim; denetim çalışmasının ne amaçla yapıldığına veya denetimin konusunun ne olduğuna göre de sınıflandırılabilir. Denetim faaliyeti ile ulaşılmak istenen amaca göre denetim türleri; finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üç başlıkta sınıflandırılmıştır.<sup>56</sup>

#### 2.3.7.1.1. Mali Tablolar Denetimi

Denetimin konusu finansal tablolardır. Kullanılan ölçüt ise, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir. Mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun ve bir bütün olarak gerçeği yansıtır, yansıtmadığının denetimidir. Bu bakımdan muhasebe denetimi olarak da adlandırılmaktadır.

Mali tablolarla ilgilenen çıkar grupları ve kişilerin sayısının giderek artması ve bunların güvenilir bilgi ihtiyacı mali tabloların, bağımsız ve işletme dışındaki kişiler tarafından yapılmasını zorunlu kılmıştır. Bağımsız bir kişi tarafından yürütüldüğü için, muhasebe denetimi, bağımsız denetim olarak da adlandırılmaktadır. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kapsamında yapılan denetimler örnek olarak verilebilir.

#### 2.3.7.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetiminin amacı, işletme yönetimi tarafından konulan kurallara ve benimsenen işletme politikalarına, işletme personelinin ne ölçüde uygun hareket ettiklerinin araştırılmasıdır. Uygunluk denetimi, kullanıldığı alan bakımından en geniş kapsamlı, özü açısından en dar kapsamlı bir denetim türüdür. Burada bir ölçüt alınır ve işlerin bu ölçüte uygun olarak yürütülüp yürütülmediğine bakılır. Uygunluk denetimi işletme dışı kişiler tarafından da işletme personeli tarafından da yapılabilir. Vergi idaresi yetkililerince işletmelerde yapılan vergi incelemeleri işletme dışı uygunluk denetimine, banka müfettişlerince bankalarda gerçekleştirilen çeşitli incelemeler işletme içi uygunluk denetimine örnek olarak verilebilir.

Uygunluk denetiminde kullanılabilecek kimi ölçütler şöyle sıralanabilirler.

- Kanun, tüzük ve yönetmelikler,
- Ana sözleşme,

---

<sup>56</sup> KAVUT, TAŞ ve ŞAVLI, a.g.e., s. 39.

- İşletme içi yönetmelik ve yönergeler,
- Yönetim kurulu kararları,
- Üst yönetimin belirlediği politika ve yöntemler,
- Üçüncü kişilerce yapılan sözleşmeler

Yukarıda sayılan bu ölçütlere uygun hareket edilip edilmediğine bakmak bir uygunluk denetimidir.<sup>57</sup>

#### 2.3.7.1.3. Faaliyet Denetimi

İşletmenin önceden belirlemiş olduğu amaçlarına ulaşip ulaşmadığını ve aynı zamanda işletmenin verimli çalışıp çalışmadığını tespit etmek amacıyla işletme politikalarını ve bu politikaların uygulama sonuçlarını değerlendirme ve ölçmeye yarayan denetim türüdür. İşletmenin finans, pazarlama, satın alma, araştırma geliştirme ve insan kaynakları gibi bölümlerinin işletme politikalarına ne düzeyde uygun davrandığının incelenmesi de faaliyet denetiminin konusunu oluşturur. Faaliyet denetimi özellikle işletme yönetiminin etkinliğini ve performansını değerlendirmede önemli bir süreçtir.<sup>58</sup>

Faaliyet denetimi işletmenin belirli bir faaliyeti veya faaliyetleri ile sınırlı olarak gerçekleştirilebileceği gibi daha kapsamlı da yapılabilir. Kapsamlı bir faaliyet denetiminin amacı; işletmelerin güçlü ve zayıf yönlerini tarafsız bir gözle değerlendirerek, yöneticilere ve işletme sahiplerine işletme hakkında güvenilir bilgi vermektir. Başka bir ifade ile işletmenin hedeflerine ulaşabilmesi için kaynakların yüksek etkinlikte kullanılması ve bu sürecin işleyişinin garanti altına alınmasıdır<sup>59</sup>. Faaliyet denetimine performans denetimi de denilmektedir.<sup>60</sup>

#### 2.3.7.1.4. Özel Amaçlı Denetim

Özel amaçlı denetim, belirli konularda belirli bir karar birimine ayrıntılı bilgi sağlamak ve önerilerde bulunmak amacıyla bir kurumun hesaplarını, finansal tablolarını ve bunların dayandığı belgeleri incelemektir. Özel amaçlı denetim türleri olarak şunlar sayılabilir: Satın alma, devir, birleşme, bölünme, tasfiye ve ortak olmadan önce yaptırılan denetimler, kamusal kurumlarca yapılan teftiş ve incelemeler, kredi işlemlerinden önce yaptırılan incelemeler, mahkemeler tarafından yaptırılan özel nitelikli incelemeler, ortaya çıkarılan bir yolsuzluğun

<sup>57</sup> HAFTACI, a.g.e., s. 6-7.

<sup>58</sup> KAVUT, TAŞ ve ŞAVLI, a.g.e., s. 40.

<sup>59</sup> CAN, A. Vecdi ve UYAR, Süleyman, *İşletmelerde Faaliyet Denetimi*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2010, s. 12.

<sup>60</sup> TOROSLU, a.g.e., s. 68.

veya ihmalin araştırılması, vergi denetimleri sermaye piyasası mevzuatına göre özel bağımsız denetim sermaye piyasası araçlarının halka arzı için kurula başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan işletmelerce bu amaçlarla ilgili olarak düzenlenmiş finansal tabloların bağımsız denetime tabi tutulmasını ifade eder. Özel bağımsız denetimde bağımsız denetime tabi tutulacak finansal tabloların bağımsız denetim çalışmasının başladığı ay sonu veya daha sonraki bir tarih itibarıyla hazırlanmış olması zorunludur.<sup>61</sup>

## 2.3.7.2. Kapsam Yönünden Denetim Türleri

### 2.3.7.2.1. Zorunlu Denetim

Zorunlu denetim, yasal düzenlemeler ve mevzuat hükümleri gereğince mutlak olarak yapılması gerekli olan denetimdir.

### 2.3.7.2.2. İhtiyari Denetim

İsteğe bağlı denetimde herhangi bir yasal zorunluluk yoktur. Bu tür denetimler ilgili taraflarca gerçek durumun ortaya çıkarılması amacıyla yaptırılırlar. Hisse senedi satın alınmadan önce, bir kredi kuruluşu tarafından kredi verilmeden önce ya da yönetimle ilgili yolsuzluk iddialarının araştırılması gibi durumlarda isteğe bağlı denetim yaptırılabilir. İhtiyari denetim, hiç bir yasal zorunluluk olmadan işletmenin kendi isteği ile yaptırdığı denetimdir. İşletmenin yaptırdığı iç denetim, faaliyet denetimi ihtiyari denetimdir.<sup>62</sup>

Kısaca belirtmek gerekirse bu tür denetimlerin sınırları, denetimi yaptıranlar tarafından belirlenir. Denetimin isteğe bağlı olarak yapılması, denetçinin müşteri işletme istekleri doğrultusunda denetim yapacağı anlamına gelmez. İsteğe bağlı denetimi gerçekleştiren denetçi, muhasebe ilke ve standartlarını uygulamak, mesleğinin gerektirdiği özen ve dikkati göstermek zorundadır. Uygulama açısından bakıldığında zorunlu denetimle isteğe bağlı denetim arasında önemli bir fark olmadığı söylenebilir.<sup>63</sup>

### 2.3.7.2.3. Sürekli Denetim

Halka açık şirketlerin, SPK gözetimine tabi diğer şirketlerin, bankaların, sigorta şirketlerinin yıl sonu finansal tablolarının denetlenmesidir. Sermaye Piyasası Kanunu'nda bu denetim, işletmelerin kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal

<sup>61</sup> KARACAN ve UYGUN, a.g.e., s. 36.

<sup>62</sup> KARAPINAR, BAYIRLI, BAL, v.d., a.g.e., s. 527.

<sup>63</sup> TOROSLU, a.g.e., s. 70.



bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması şeklinde tanımlanmaktadır.

Bu denetim türünün özelliği tam denetim olması, yani mali yıl sona ermeden denetim sözleşmesinin yapılmış olması nedeniyle denetçinin, yeterli kanıt toplayabilmesi ve denetim standartlarının yapılmasını öngördüğü denetim çalışmalarının tamamını uygulama imkanı bulması dolayısıyla denetim alanında ve kapsamında bir sınırlama olmamasıdır. Denetim kapsamında bir sınırlama olmaması dolayısıyla denetçinin denetim sonucu verdiği raporun güvenilirlik derecesi bu denetim türünde oldukça yüksektir.<sup>64</sup>

#### 2.3.7.2.4. Sınırlı Denetim

Bazı şirketlerin ara finansal tablolarının ara dönemlerde denetlenmesi şeklinde yapılan denetimlerdir. Sermaye Piyasası Mevzuatı'nda sınırlı bağımsız denetim inceleme olarak adlandırılıp, ara dönem finansal tablolarının finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarının öncelikle bilgi toplama (soruşturma) ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak incelenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması şeklinde tanımlanmıştır.

Bu denetim türünün özelliği ara dönemlerde yapılması nedeniyle denetçinin uygun ve yeterli kanıt toplayabilmek için yeterli zamanının olmaması ve diğer yapısal etkenlerle denetim kapsamının sınırlandırılmış olmasıdır. Bu denetimde denetçi makul bir güvence verebilmek için gerekli olan denetim tekniklerinin bazılarını uygulayamaz. Bu nedenlerle denetçiler sınırlı denetimlerde mali tabloların güvenilirliği konusunda doğrudan bir güvence yerine dolaylı bir güvence verirler.<sup>65</sup>

Bu tür denetime tabi olan şirketler bankalar ve özel finans kuruluşları ile sermaye piyasası kurumu düzenlemelerine tabi işletmeler şunlardır;

Aracılık faaliyetine münhasır olmak üzere bankalar, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri, yatırım fonları, emeklilik yatırım fonları, yatırım ortaklıkları, konut finansmanı fonları, varlık finansmanı fonları, ipotek finansmanı kuruluşları, hisse senetleri menkul kıymet borsalarında ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim ortaklıklar, hisse

<sup>64</sup> KARACAN ve UYGUN, a.g.e., s. 38.

<sup>65</sup> KAVAL, a.g.e., s. 28.

senetleri halka arz edilmiş olan ve arz edilmiş sayılan ortaklıklar, kanunda düzenlenmiş ve anonim şirket olarak faaliyette bulunan borsalar, teşkilatlanmış diğer piyasalar ve takas ve saklama kuruluşları, kurul tarafından finansal tablolarının bağımsız denetimi gerekli görülen diğer işletmelerdir. Bu işletmeler ile bankalar ve özel finans kuruluşları 3., 6. ve 9. ay sonu itibariyle ara dönem finansal tablolarını hazırlayarak SPK ve Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu'na göndermek zorundadırlar. İlgili kurumlara gönderilen finansal tablolardan 6. ay sonu itibariyle düzenlenenler sınırlı bağımsız denetim kapsamındadır. Bu işletmelerden emeklilik yatırım fonlarının 3 ve 9 aylık finansal tabloları da ayrıca sınırlı bağımsız denetime tabidir. Hisse senetleri halka arz edilmiş veya arz edilmiş sayılan ortaklıkların ise kurulun sermaye piyasası araçlarının kayda alınmasına ilişkin düzenlemelerinde öngörülen ara dönem finansal tabloları sınırlı bağımsız denetime tabidir.<sup>66</sup>

#### 2.3.7.2.5. Özel Denetim

Özel denetim çalışması işletmelerin tasfiye, birleşme, devir, bölünme gibi durumlarda veya halka ilk defa açılacak şirketler için yapılan bir denetim türüdür.

#### 2.3.7.3. Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetim faaliyetini yürüten denetçiler taşıdıkları unvanlara göre iç denetçi, bağımsız denetçi ve kamu denetçisi adlarını alırlar. Bu kapsamda değerlendirilen denetçi statülerine göre denetim türleri aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.<sup>67</sup>

##### 2.3.7.3.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, denetim işini meslek olarak seçmiş, kendi adına bağımsız olarak çalışan kişiler ya da şirketler tarafından yapılan denetimdir. Bu tür denetimdeki asıl amaç, yasalar ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin işletme faaliyetlerinin yapılması sırasında dikkate alınıp alınmadığının tespit edilmesidir. Bağımsız denetim çalışmalarına ağırlıklı kısmın finansal tablolar üzerinde yapılan denetim çalışmaları oluşturmaktadır<sup>68</sup>.

Bağımsız denetim, finansal tablolar denetimi olarak da adlandırılmaktadır.<sup>69</sup>

Bağımsız denetim sürecinde denetçinin bağımsız olması esastır, bu nedenle bağımsız denetimde denetçinin aşağıda belirtilen koşulları karşılıyor olması zorunludur.

<sup>66</sup> KARACAN ve UYGUN, a.g.e., s. 39-40.

<sup>67</sup> KAVUT, TAŞ ve ŞAVLI, a.g.e., s. 35.

<sup>68</sup> BAKIR, Mehmet, *Denetim*, Akademişyen Yayınevi, Rize, 2003, s. 22.

<sup>69</sup> TOROSLU, a.g.e., s. 71.

- İşletme ile denetim sözleşmesinde belirlenen tutar dışında bir ücret ilişkisi olmamalıdır ve bunun dışında ücret veya başka bir isim altında ödeme yapılmamalıdır,
- İşletme ile herhangi bir ekonomik faaliyet içerisinde olmamalı, herhangi bir iş ilişkisi, danışmanlık, ticaret gibi bir ilişki bulunmamalıdır,
- İşletme ile herhangi bir borç alacak ilişkisi söz konusu olmamalı, işletmeden borç almamalı veya borç vermemelidir.

#### 2.3.7.3.2. İç Denetim

İç denetim; işletme faaliyetlerini inceleyip değerlendirerek yönetime çeşitli raporlar, öneriler ve bilgiler sunan, işletme çalışanlarının görevlerini etkin bir şekilde yerine getirmelerini sağlamak amacıyla işletme içinde oluşturulan bağımsız bir birim tarafından gerçekleştirilen denetim çalışmalarıdır. İç denetim bölümünün,

- İşletme faaliyetlerini incelemek,
- Çalışanlarca yapılabilecek hata ve yolsuzlukları önlemek,
- Yapılmış olan hata ve yolsuzlukları belirlemek,
- Kanıt toplamak ve kanıtları dayanaklarla karşılaştırarak değerlemek,
- Sonuç ve önerileri bir raporla üst yönetime sunmak gibi sorumlulukları, vardır.<sup>70</sup>

#### 2.3.7.3.3. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, yürütme organına bağlı kurumlarının, kanunun verdiği görev ve yetki kapsamında yaptığı denetimdir. Kamu denetiminin, özel sektöre yönelik denetim ve kamu sektörüne yönelik denetim olmak üzere iki türünden bahsedilmektedir. Bu arada önemle hatırlatmak gerekir ki 640 sayılı "Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" ile TTK'nın, "Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na tanıdığı görev ve yetkiler "Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'na devredilmiştir. Dolayısıyla ticaret şirketlerinin, GTB denetim elemanları tarafından denetlenmesi (TTK m. 210); KGK denetçilerinin, hesap uzmanlarının, maliye müfettişlerinin yaptığı denetim, özel sektöre yönelik kamu denetimidir. Buna karşılık Sayıştay'ın, Devlet Denetleme Kurulu'nun, düzenleyici ve denetleyici üst kurulların, bakanlık müfettişlerinin veya uzmanlarının kamu kurumları ya da işletmelerinde yaptığı denetim ise kamu sektörüne yönelik denetimdir. Kamu denetiminin temel hedefi, kamu

---

<sup>70</sup> HAFTACI, a.g.e., s. 8-9.

kurumlan ile işletmelerinin ve özel sektör işletmelerinin faaliyetlerinin; pozitif hukuk kurallarına, devletin ekonomi politikasına ve kamu yararına uygunluğunu temin etmek amacıyla izlenmesi ve denetlenmesidir<sup>71</sup>.

Bakanlık müfettişleri ve üst kurul uzmanlarının yapacağı denetimin temeli kanunlardır. Bakanlık müfettişleri ve üst kurul uzmanları yetkilerini, geniş anlamda kamunun, pay sahiplerinin, yatırımcıların ve alacaklıların menfaatlerini korumak için kullanır. Bu yönüyle denetim yapan kişi finansal, uygunluk ve performans denetimlerini ayrı ayrı veya birlikte yerine getirmiş olacaktır. TTK m: 210/3 (ETK m. 274/2) hükmüne göre, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı; kamu düzenine, işletme konusuna aykırı iş ve işlemler yapan; muvazaalı iş ve faaliyetlerde bulunan ticaret şirketlerinin feshi hakkında, yasak faaliyetlerin öğrenilmesinden itibaren bir yıl içinde, dava açabilir. Bakanlık müfettişleri fesih davasına konu ticaret şirketinin iş ve işlemlerinin, faaliyetlerinin kamu düzenine, işletme konusuna aylan veya muvazaalı olup olmadığını tespit etmek için şirketin her türlü belge ve dosyalarını; defter ve kayıtlarını, tutanaklarını; envanter, bilanço, kar-zarar cetvellerini inceleyebilir. Ayrıca bakanlık müfettişleri, denetim sonunda düzenleyecekleri aynı bir raporla; ortaklık çalışmalarının ulusal ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun olup olmadığını, kalkınma planları yönünden yararlı bulunup bulunmadığı ve serbest rekabeti önleyici veya daraltıcı nitelikte olup olmadığını hakkındaki düşüncelerini de bakanlığa bildireceklerdir.<sup>72</sup>

### **2.3.8. Denetçi Türleri**

Denetim yapacak kişiler, denetimin konusuna ve amacına göre değişir. Bu kişiler, genel olarak, bağımsız denetim kuruluşları, serbest muhasebeci malî müşavir (SMMM) veya yeminli mali müşavir (YMM), özel denetçi, bakanlık müfettişleri (Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Ekonomi Bakanlığı), üst kurul uzmanları, finansal denetim komitesi, riskin erken saptanması ve yönetimi komitesi ve denetimden sorumlu komitedir.

Başlıca denetçi türleri;

1. Bağımsız denetçiler
2. İç denetçiler
3. Kamu denetçileri

---

<sup>71</sup> HAFTACI, a.g.e., s. 15-16.

<sup>72</sup> TOPÇUOĞLU, a.g.e., s. 15-20.

### 2.3.8.1. Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetçilerin asıl görevleri, işletmelerin mali tablolarını denetlemektir. Bu denetim görevini yaptıklarında bağımsız denetçi veya dış denetçi adını alırlar. Bağımsız denetçiler, denetim mesleğini serbest olarak yürüten ve denetçiliği meslek olarak seçen kimselerdir. Bağımsız denetçiler denetim çalışmaları yaptıkları işletmenin elemanı değildirler.

Bir denetçinin denetim görevini gereği gibi yapabilmesi için bazı kişisel özelliklere sahip olması gerekir.<sup>73</sup> Denetçinin sahip olması gereken kişisel özellikler aşağıdaki gibidir.

1. Denetçi bağımsız olmalıdır,
2. Denetçi yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip olmalıdır,
3. Denetçi kişilikli ve ahlaklı olmalıdır,
4. Denetçi, çalışmalarında gerekli mesleki özen ve dikkati göstermelidir.<sup>74</sup>

### 2.3.8.2. İç Denetçiler

Kamu veya özel kesim işletmelerinde organizasyon yapısı içinde çalışan ve genellikle işletmenin üst yönetimine elde ettikleri bilgileri sunan kişilere iç denetçi adı verilir. İç denetçilerin başlıca görevleri, bağlı buldukları kurum ve kuruluşların iç kontrol yapısını izlemek ve önerilerde bulunmaktır. İç denetçiler yönetim kuruluna bağlı olarak onların belirlediği görev alanı içinde kalarak çalışmalarını yürütürler.<sup>75</sup>

İç denetçilerin görev kapsamında aşağıdaki faaliyetler sayılabilir:

- İşletmenin muhasebe işlemlerinin ve raporlarının doğruluğunu tespit etmek.
- İşletme faaliyetlerinin bütçe hedeflerine ve planlara uygun olup olmadığını tespit etmek.
- Yönetim tarafından belirlenen politika, yönerge ve uygulamalara uygunluğu tespit etmek.
- İşletmedeki hata veya hilelerin ortaya çıkarmak.
- Faaliyet ve uygunluk denetimlerinin yürütmek.
- Yönetimin istediği özel denetimleri gerçekleştirmek.

<sup>73</sup> TÜREDİ, Hasan, *Denetim*, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2000, s. 22-24.

<sup>74</sup> BOZKURT, Nejat, *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınları, 5. Baskı, İstanbul, 2012, s. 31.32.

<sup>75</sup> KAVUT, TAŞ ve ŞAVLI, a.g.e., s. 37.

## Bağımsız Denetçinin İç Denetçiyi Değerlendirmesi

Bağımsız denetçiler denetlenen işletmenin iç denetim çalışmalarından yararlanabilirler. Ancak, iç denetçilerin çalışmalarından yararlanmadan önce iç denetim çalışmalarının yeterliliğinin değerlendirilmesi ve denetimdeki risklerin dikkate alınması gerekmektedir. Bu durumda bağımsız denetçi, iç denetçinin yapmış olduğu çalışmalarını kullanabilir. Yüksek risk taşıyan işlemler ya da etkin çalışmayan iç denetim bölümlerinin bulunması durumunda bağımsız denetçi, iç denetim bölümünün çalışmalarından yararlanma konusunda temkinli olmak zorundadır.<sup>76</sup>

**Tablo 2.3 Bağımsız Denetçi ve İç Denetçi Arasındaki Farklar**

| NİTELİKLER             | İÇ DENETÇİ   | BAGIMSIZ DENETÇİ  |
|------------------------|--|---|
| Görevlendirme          | İşletme yönetimince atanır, işletme elemanıdır.                                    | Üçüncü kişilerce, özellikle ortaklar tarafından görevlendirilir.  |
| Amaç                   | İşletme yönetiminin ihtiyaçlarına hizmet eder.                                     | Mali bilgilerin güvenilirliğini araştırır.  |
| Görev Kapsamı          | İşletme yönetimince belirlenir.  | Mali tabloları denetler.  |
| Rapor Verilen Kimse    | İşletme yönetimine   | Üçüncü kişilere   |
| Yetki Kaynağı          | Yönetimce verilen yetki  | Yasa ve yönetmeliklerle düzenlenmiştir.   |
| Sorumluluk             | İşletme yönetimine karşı sorumludur.   | Kusurlu olduklarında yasa önünde suçlu olurlar.   |
| Bilgi ve Görgü         | Genellikle mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olması gerekir.                        | Muhasebe uzmanı olması gerekir.   |
| Bağımsızlık Derecesi   | Yönetimin tutumuna bağlı olarak değişir. İşletmenin elemanı olduğundan sınırlıdır. | Bağımsızlığı yüksektir.   |
| Çalışma Zamanı         | Denetim çalışmaları yıl boyunca devam eder , her zaman göreve hazırdır.            | Dönem içinde bazı çalışmalar yapılırsa da ağırlıklı olarak dönem sonuna doğru ve dönem kapandıktan sonra çalışmalar yoğunlaşır. |
| Çalışmaların Ayrıntısı | İşletme faaliyetleri ile ilgili daha ayrıntılı çalışmalar yapar.                   | Genellikle ayrıntılı çalışma yapma imkanı yoktur.   |

**Kaynak:** DEHA, a.g.e., s. 13.

<sup>76</sup> KAVUT, TAŞ ve ŞAVLI, a.g.e., s. 37.

### 2.3.8.3. Kamu Denetçileri

Kamu denetim kuruluşları, çeşitli devlet kurumları içinde örgütlenmiş olup; kuruluşların faaliyetlerinin yasal mevzuata, devletin ekonomi politikasına, kamu yararına uygunluk düzeyini araştırır ve denetler. Yine kamu denetim kuruluşları bağlı oldukları kamu birimlerine denetledikleri kuruluşlar ve olaylarla ilgili olarak rapor verirler.

Kamu kesiminde yer alan dış denetim kuruluşları amaç ve fonksiyonlarına bağlı olarak yapılandırılmaktadır. Kamu denetim kuruluşları; iç denetim kuruluşu, dış denetim kuruluşu veya aynı anda hem iç hem de dış denetim kuruluşu olabilmektedir. Örneğin bakanlıklar denetim organlarının, bakanlıklarına bağlı kurum ve kuruluşlardaki denetim görev ve yetkileri iç denetim, bakanlıklarına bağlı olmayan kurum ve kuruluşlardaki denetim görev ve yetkileri ise, dış denetim kapsamında değerlendirilmektedir.<sup>77</sup>

### 2.3.9. Denetçinin Sorumlulukları

Denetim raporlarının standartlara aykırı olması ile bu raporlardaki bilgi ve kanaatlerin yanlış, eksik ve yanıltıcı olması nedeniyle doğabilecek zararlardan, denetim kuruluşları ve denetçiler ayrı ayrı hukuken sorumludurlar.

İdari yaptırımlar, mevzuata aykırılıkları tespit edilen denetim kuruluşları ve denetçiler hakkında uygulanır. Kurumca gerekli görülen hallerde, denetim ekiplerinde görevlendirilen ve işlem ve eylemleriyle mevzuata aykırılığa neden olan denetçiler hakkında da yaptırım uygulanır.

Denetim ekiplerinde, denetçi olarak görevlendirilenler dışında, denetime yardımcı olmak üzere yer alan kişilerin sebep olduğu mevzuata aykırılıklardan, idari yaptırımlar bakımından bu kişiler değil, gözetimde çalıştıkları denetim kuruluşları ve denetçiler sorumlu tutulur. Denetime yardımcı olmak üzere yer alan kişilerin genel hükümler, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklama yükümlülüklerinden doğan sorumluluk halleri saklıdır.<sup>78</sup>

Denetçilerin mali tabloların denetiminde üstlendikleri görevin getirdiği sorumluluğun içeriği şu şekildedir:

1. Denetçinin sorumluluğu yayınlanmış finansal tabloların yer alan bilgilerin temelde, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesi ve mali

<sup>77</sup> KARACAN ve UYGUN, a.g.e., s. 43-44.

<sup>78</sup> KARAPINAR, BAYIRLI, BAL, v.d., a.g.e., s. 580.

tablolarda yer alan bilgilerin dürüstlüğü hakkında bir görüş belirtmektir. Finansal tabloların doğru ve dürüst biçimde düzenlenmesi ve doğruluğundan esas itibariyle işletme yönetiminin sorumluluğundadır.

2. Denetçinin denetlediği işletmenin tüm işlemlerini %100 incelemeye zaman ve imkan bulmasını beklemek doğru değildir. Denetçi, kendisinin belirleyeceği bir sayıda ve önemlilikte belge ve kayıtları inceleyerek genel bir görüşe ulaşır.
3. İşletme politikalarının belirlenmesi ve bunların değerlendirilmesi konularında sorumluluk işletme yönetimine aittir. İşletmenin sonradan içine düşebileceği olumsuz durumlar denetçiyi bağlamaz.
4. Denetim raporunda varılan sonucun mutlak doğruluğundan söz edilemez. Denetim raporunun, %100 güvenilirliği söz konusu değildir, mali tabloları kullananlar açısından bir rehber niteliğindedir. Denetçinin her zaman yanılma ve yanılmama olasılığı vardır.
5. Sonuç olarak denetçi, genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak denetim çalışmalarını yapmakla sorumludur. Ortaya çıkacak aksaklıklardan ve zararlardan işletme yönetimi sorumludur.<sup>79</sup>

### **2.3.10. Denetimi Sınırlayıcı Faktörler**

Mali tabloların denetimine, başlıca üç çeşit sınırlayıcı faktörün önemli etkisi bulunmaktadır.

#### **2.3.10.1. Denetçinin Kısıtlı Ekonomik Koşullarda Çalışması**

Denetim uygun bir zaman boyutu içinde uygun maliyetle yapıldığında yararlı olur. Maliyet sınırlaması muhasebe kayıtlarının ve destekleyici kanıtların elde edilmesinde ortaya çıkar.

#### **2.3.10.2. Zaman Sınırlaması**

Denetçinin finansal tablolara ilişkin raporu genellikle bilanço tarihinden sonraki üç ay içinde yayınlanmaktadır. İşte bu durum, bilanço tarihinden sonra meydana gelen ve finansal tabloları etkileyebilecek olaylara ilişkin elde edilebilecek kanıt sayısını

---

<sup>79</sup> BOZKURT, a.g.e., s. 32-33.



etkileyebilir. Yine bilanço tarihinde mevcut belirsizliklerin çözümünü beklemek için de çok kısa bir süre bulunmaktadır.

### 2.3.10.3. Muhasebe Sisteminden Kaynaklanan Sınırlama

İşletmenin faaliyet dönemi içinde gerçekleştirdiği işlemlerin muhasebeleştirilmesinde ve bu muhasebe kayıtlarının mali tablolara aktarılmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde farklı ilke ve yöntemler kullanılabilir.<sup>80</sup>

### 2.3.11. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetim meslek örgütleri denetim faaliyetini yürüten denetçilerin ve denetim firmalarının uymak zorunda oldukları ortak ilkeleri belirlemiştir. Ortaklarla kabul edilmiş ve denetim kuruluşları ile denetçilerin uymak zorunda oldukları bu ilkeler genel kabul görmüş denetim standartlarıdır. Bu standartlar ilk defa 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) tarafından kabul edilmiştir. Standartlar, denetçinin taşıması gereken özellikleri, bir denetim sürecinde yapılması gereken asgari çalışmaları ve bu çalışmalar sonunda düzenlenecek denetim raporunda bulunması gereken unsurları belirleyen genel ilkelerdir. Genel kabul görmüş denetim standartları; genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç ana gruba ayrılır.<sup>81</sup>

**Tablo 2.4 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları**

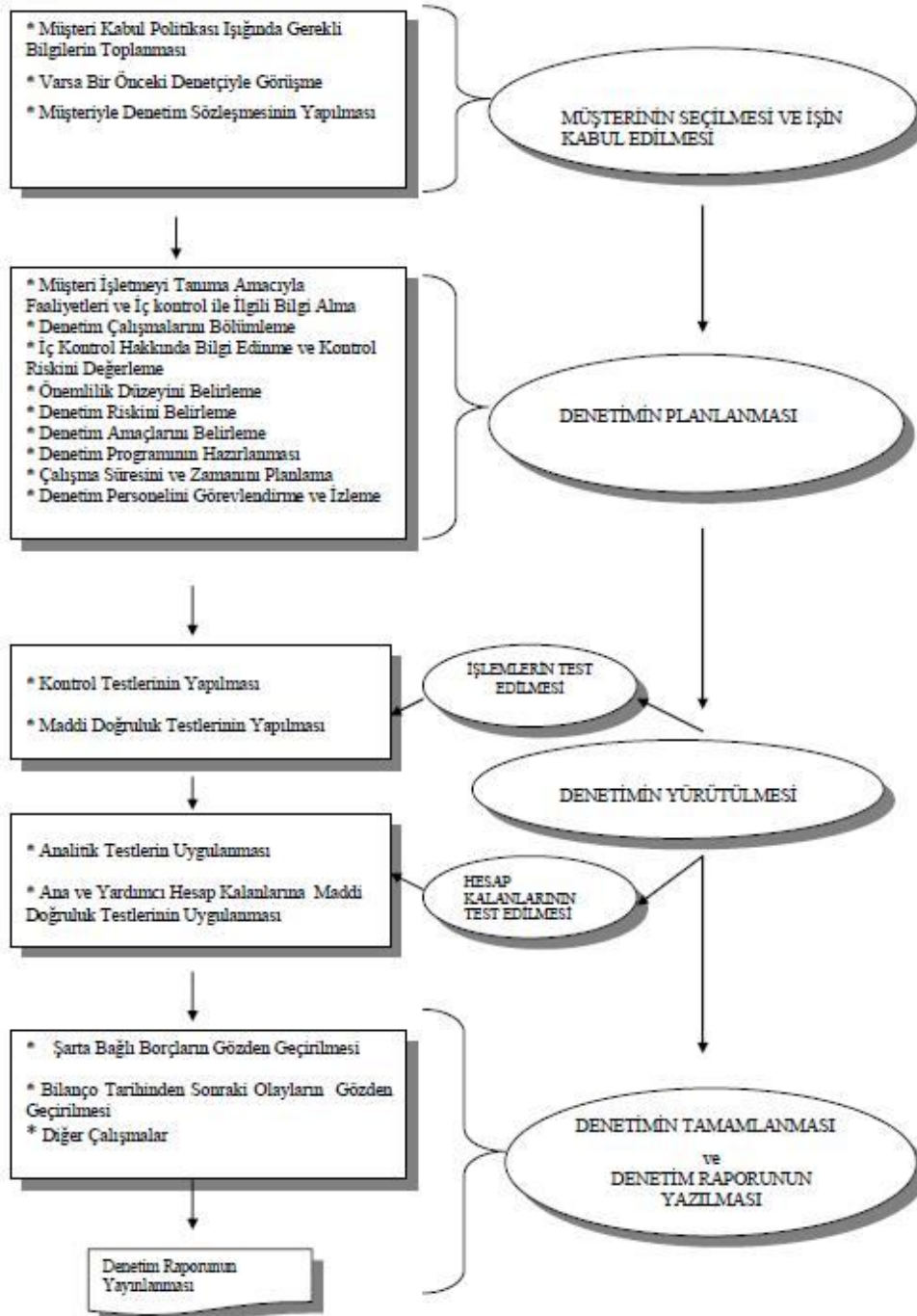
|                                      |  |
|--------------------------------------|--|
| <b>1. Genel standartları</b>         | <ul style="list-style-type: none"><li>• Eğitim ve deneyim</li><li>• Bağımsızlık</li><li>• Mesleki özen ve titizlik</li></ul>   |
| <b>2. Çalışma Alanı Standartları</b> | <ul style="list-style-type: none"><li>• Planlama ve gözlem</li><li>• İç kontrol sisteminin incelenmesi</li><li>• Kanıt toplama</li></ul>   |
| <b>3. Raporlama standartları</b>     | <ul style="list-style-type: none"><li>• Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk</li><li>• Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde tutarlılık</li><li>• Tam açıklama</li><li>• Görüş bildirme</li></ul> |

**Kaynak:** KAVUT, TAŞ, ŞAVLI, a.g.e., s. 68.

<sup>80</sup> TOROSLU, a.g.e., s. 85.

<sup>81</sup> KAVUT, TAŞ ve ŞAVLI, a.g.e., s. 67.

## 2.3.12. Denetim Süreci



Şekil 2.3 Ayrıntılı Denetim Süreci<sup>82</sup>

<sup>82</sup> KİRACI, a.g.e., s. 85.

Denetçi, denetim işini almadan önce kendi müşteri kabul politikası doğrultusunda gerekli bilgileri toplar, tekrarlanan bir denetim söz konusu ise önceki denetçi ile görüşme yapar, denetim işini kabul etmeye karar verirse denetim sözleşmesini imzalayıp, karşı tarafa da imzalatarak denetim işini almış olur.

Denetim sürecini ikinci aşaması denetim planlaması olup bu aşamada müşteri işletme hakkında temel bilgileri toplama, denetim programını hazırlama, zaman ve işgücü planlaması yapma gibi faaliyetler gerçekleştirilir.

Denetim sürecinin üçüncü aşaması denetim faaliyetinin yürütülmesi olup bu evrede müşteri işletmenin iç kontrol yapısının değerlendirilmesi, denetim programında uygun ve gerekli değişikliklerin yapılması, hesap kalanlarının doğruluğunun araştırılması gerçekleştirilir.

Dördüncü ve son aşamada denetçi finansal tablolarla ilgili olarak bir yargıya ulaşır, bu yargısını denetim raporu yazarak şekillendirir, usulüne uygun olarak hazırladığı denetim raporunu müşteri işletmeye teslim ederek denetim işini tamamlar.

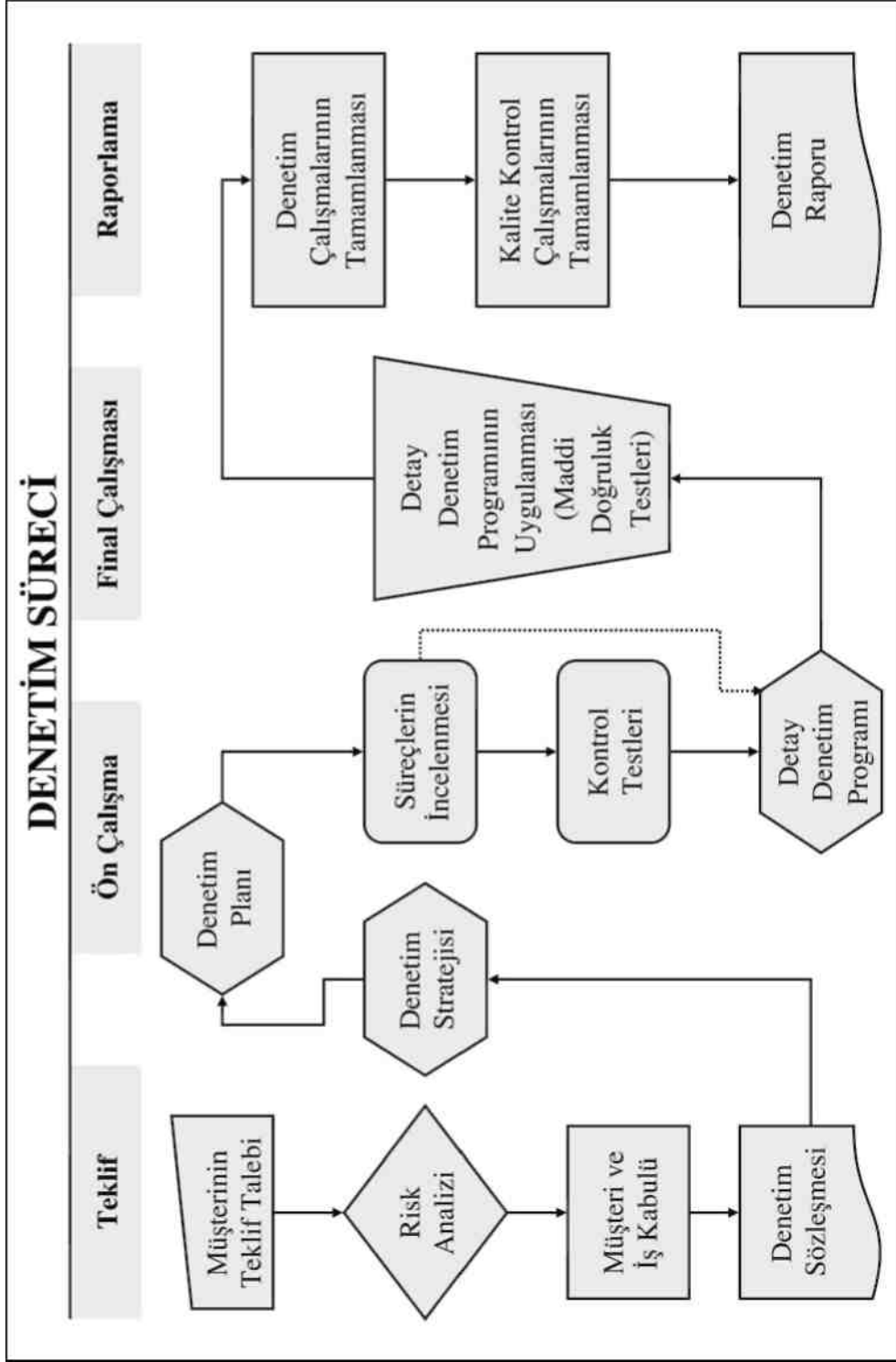
Kısaca özetlemek gerekirse denetim; denetçinin denetim işini alması, denetim çalışmalarını planlanması, denetim programı çerçevesinde denetim çalışmalarını yürütmesi ve son aşamada denetlenen işletmenin finansal tabloları hakkında bir yargıya vararak yazdığı denetim raporu ile denetimi tamamladığı bir süreçtir. Bu süreç;

- Denetim işinin alınması,
- Denetim planlaması,
- Denetimin yürütülmesi,
- Denetimin tamamlanması ve denetimin raporlanması,

olmak üzere dört aşamadan oluşur.<sup>83</sup>

---

<sup>83</sup> HAFTACI, a.g.e., s. 33.



Şekil 2.4 Denetim Süreci<sup>84</sup>

<sup>84</sup> KAVUT, TAŞ ve ŞAVLI, a.g.e., s. 110.

### 2.3.12.1. Müşterinin Seçilmesi ve İşin Kabul Edilmesi

Denetim faaliyetinin başlayabilmesi için denetçi veya denetim kuruluşunun, bir müşteri ile anlaşması gerekir. Denetçinin bir müşteri işletme ile çalışmaya başlaması için, herhangi bir işletmenin denetim isteği ile denetçiye başvurması ve denetçinin isteği değerlendirerek işi alıp almayacağına karar vermesi gerekmektedir. Bir işletmenin denetim yaptırmak amacıyla bir denetçiye başvurmasında herhangi bir prosedür bulunmamaktadır. İşletme tamamen serbest bir biçimde denetim yaptırmak istediği denetçiyi seçebilir. Seçim işleminde denetçinin tanınmışlığı, yaptığı hizmetin kalitesi ve geçmişi ölçüt olarak alınabilir. İşletme için alacağı hizmetin kalitesi ve işin maliyeti bu aşamada önem taşımaktadır.<sup>85</sup>

#### 2.3.12.1.1. Müşteri Hakkında Bilgi Toplama

Denetim yapılacak müşteri işletmeden denetim teklifini alan denetçi bu teklifi olumlu veya olumsuz bir şekilde hemen cevaplamaması gerekir. Denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde, denetim teklifi ile müşteri işletmenin cevaplandırması arasında makul bir sürenin geçmesi gerektiği kabul edilmektedir. Denetim teklifi alan denetçi, denetim teklifi ile ilgili olarak, kabul edip etmeme kararını vermeden önce kendisine yardımcı olacağını düşündüğü çeşitli çalışmalar yapar.<sup>86</sup> İşletmenin bulunduğu sektördeki durumuna ilişkin bilgilerin toplanması, işletmenin geçmişinin incelenmesi, diğer kurum ve işletmelerle olan ilişkilerinin sağlıklı olup olmadığının araştırılması, üst yönetimin denetime bakış açısı ve hangi amaçla denetim istediğinin araştırılması, işletmenin bağımsız denetime yatkınlığının araştırılması ve buna benzer bilgi toplama, inceleme ve araştırmalar ile denetçi, müşteri işletmeyi tanımaya çalışır.<sup>87</sup>

#### 2.3.12.1.2. Önceki Denetçi ile Görüşme

İşletme hakkında sağlıklı bilgi almanın temel yollarından biri, işletmenin önceki denetçisi ile görüşme yapmaktır. Denetçinin, önceki denetçiyle görüşme yapabilmesi için işletmeden izin alması gerekmektedir. Bu iznin alınmaması, denetim işinin kabul edilmemesi için önemli bir göstergedir. İzin verilmesi durumunda, denetçi önceki denetçiden aşağıda belirlenen konularla ilgili gerekli bilgileri elde etmeye çalışmaktadır:

<sup>85</sup> BOZKURT, a.g.e., s. 86-87.

<sup>86</sup> TÜREDİ, a.g.e., s. 69.

<sup>87</sup> HAFTACI, a.g.e., s. 34.

- İşine son verilmesinin veya ayrılmasının nedenleri,
- Yöneticilerin dürüstlüğü hakkındaki düşünceleri,
- İşletmenin muhasebe sisteminde var olabilecek aksaklıklar hakkındaki düşünceleri,
- Çalışmaları sırasında engellemeler ile karşılaşmış karşılaştığı,
- Çalışmaları sırasında karşılaştığı olağan olmayan durumlarla ilgili görüşleri.

İki denetçi arasındaki görüşmede ortaya çıkan bilgiler gizlidir ve açıklanamaz. Bu görüşme sonucunda yeni denetçi, eski denetçinin tavrına ve elde ettiği bilgilere göre işletme hakkında bir yargıya varma aşamasına gelmektedir.<sup>88</sup>

### 2.3.12.1.3. Kalite Kontrol Standartları ve Yöntemleri ile Müşteri İşletmenin Değerlendirilmesi

Bağımsız denetimde ve bağımsız denetim şirketlerinde olması gereken kalite kurallarını açıklayan UDS 220 ve 1 numaralı Uluslararası Kalite Kontrol Standardı kapsamında müşteri kabul sürecinde bir risk değerlendirmesi yapılması gerekliliği de kaçınılmazdır. Kalitenin işin en başından itibaren dikkate alınması gerektiği açıktır ve bir denetim çalışması açısından başlangıç noktası da müşteri kabul sürecidir.

**Tablo 2.5 Müşteri Kabulü**

| <b>Müşteri Kabulü</b> |  |
|-----------------------|--|
| <i>UKKS 1</i>         | <i>Finansal Tabloların Denetimi ve Sınırlı İnceleme Çalışmaları ile Diğer Güvence ve Alakalı Hizmetler Sunan Firmalarda Kalite Kontrol</i> |
| <i>UDS 220</i>        | <i>Finansal Tablo Denetiminde Kalite Kontrol</i>   |
| <i>UDS 210</i>        | <i>Denetim Sözleşmesinin Şartlarının Belirlenmesi</i>  |

Müşterinin kabul edilip edilmeyeceği bu değerlendirme sonucuna bağlı olduğu gibi, kabul edildiği takdirde uygulanacak denetim ve kalite kontrol prosedürlerinin nitelik ve nicelik olarak kapsamı da yapılan bu risk değerlendirmesinden etkilenmektedir.<sup>89</sup>

<sup>88</sup> BOZKURT, a.g.e., s. 88.

<sup>89</sup> KAVUT, TAŞ ve ŞAVLI, a.g.e., s. 120-121.

Kalite kontrol standardı, denetim teklifinde bulunan müşteri işletmelerin hakkında yapılacak araştırma ve incelemeler için benimsenmiş politika ve prosedürlerdir. Bu politika ve prosedürler, dürüst olmayan müşterilerin ayırt edilmesi ve onları denetlemekten kaçınmayı sağlarlar. Bu sayede denetim şirketlerinin, denetlenecek işletmelerle ilgili üstlenecekleri riskleri büyük ölçüde ortadan kaldırılmış olur. İşletmelerde yapılacak denetimlerde, denetim işletmelerinin denetim sözleşmesi yapmadan önce üstlenecekleri denetimin kendilerine getirebileceği risk ve denetimin kapsamı ve planlamasını belirlemek amacıyla gerekli ön araştırmaları yapmak zorundadır.<sup>90</sup>

#### 2.3.12.1.4. Denetim Teklifinin Kabul Edilmesi ve Müşteri ile Sözleşme Yapılması

İşletme hakkında toplanan bilgilerin irdelenmesi sonucunda denetçi işi alıp almama konusunda bir karara varacaktır. Kararını, işi kabul etme yönünde veren denetçi durumu bir mektup ile işletmeye bildirir. Gönderilen ve taraflarca imzalanan bu mektup, sözleşme niteliğindedir. Denetim sözleşmesinin işletme tarafından imzalanıp bir kopyasının deneye gönderilmesiyle, denetim fiilen başlamış olur.<sup>91</sup>

Bağımsız denetim sözleşmelerinin şekil ve içeriği her bir müşteri işletme için değişmekle birlikte bütün sözleşmelerin asgari olarak aşağıdaki unsurları taşıması gerekir.

1. Denetimde görevlendirilecek sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, denetçi, kıdemli denetçi ve bunların yedekleri,
2. Denetimin amacı, kapsamı ve dönemi,
3. Bağımsız denetim kuruluşu tarafından sözleşme kapsamında sunulacak diğer hizmetler,
4. Toplam bağımsız denetim ücreti ile denetimden sorumlu ekip için öngörülen çalışma süreleri ve her biri için uygun görülen ücret tutarının ayrıntılı dökümü,
5. Bağımsız denetimle ilgili olarak yaptırılacak mesleki sorumluluk sigortasına ilişkin bilgiler,
6. Finansal tabloları düzenleme sorumluluğunun işletme yönetimine ait olduğu hususunun ve tablolar düzenlenirken esas alınan raporlama standartlarının neler olduğunun belirtilmesi,
7. Denetimde ihtiyaç duyulan her türlü kayıt, belge ve bilgilere sınırsız bir şekilde erişimin sağlanmasının temin edilmesi hususu,

---

<sup>90</sup> BAKIR, a.g.e., s. 40.

<sup>91</sup> BOZKURT, a.g.e., s. 88-89.

8. Bağımsız denetimin örnekleme yöntemiyle yapılan testlere dayanması, muhasebe ve iç kontrol sistemleri ile bağımsız denetimin doğasından kaynaklanan kısıtlamalar nedeniyle önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılmaması gibi önlenemez bir riskin söz konusu olduğu hususu.<sup>92</sup>

### 2.3.12.2. Denetim Planlaması

Denetim planlanması, denetim görüşüne ulaşmada denetçinin denetim faaliyetlerini ne şekilde yürüteceği hususundaki davranış düzenini ifade eder. Denetim planının amacı, denetimin konusunu denetim alanına ayırmak, bu alanlara denetçi görevlendirmek, her bir denetim alanında, uygulanması öngörülen denetim yöntem ve tekniklerini belirlemek ve denetim faaliyetlerini zamanlamaktır.<sup>93</sup>

Yeterli ve iyi bir plan, işlerin denetim ekibi üyeleri arasında uygun şekilde dağıtılmasını sağlar. Denetim ekibi üyelerinin yönetim ve gözetimini kolaylaştırır.<sup>94</sup>

Denetim planlamasıyla alakalı UDS'ler aşağıdaki tabloda verilmiştir.

**Tablo 2.6 İşletmenin Tanınması ve Denetim Planıyla İlgili UDS'ler**

| <b>İşletmenin Tanınması ve Denetim Planı</b> |   |
|--|---|
| UDS 240                                      | <i>Finansal Tabloların Denetiminde Denetçinin Hile ve Usulsüzlüğe İlişkin Sorumluluğu</i>                                   |
| UDS 250                                      | <i>Finansal Tablolar Denetiminde Kanun ve Diğer Yasal Düzenlemelerin Dikkate Alınması</i>                                   |
| UDS 300                                      | <i>Finansal Tabloların Denetiminin Planlanması</i>  |
| UDS 315                                      | <i>İşletmenin ve İşletme Ortamının Anlaşılması Suretiyle Önemli Yanlış Beyan Riskinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi</i> |
| UDS 320                                      | <i>Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik</i>  |
| UDS 402                                      | <i>Dışarıdan Hizmet Alan Kuruluşlarda Denetim Yaklaşımı</i>   |
| UDS 600                                      | <i>Özel Hususlar – Grup Finansal Tablolarının Denetimi</i>  |
| UDS 610                                      | <i>İç Denetçilerin Çalışmalarının Kullanılması</i>  |
| UDS 620                                      | <i>Denetçinin Bir Uzmanın Çalışmasını Kullanması</i>  |

**Kaynak:** KAVUT, TAŞ, ŞAVLI, a.g.e., s. 129.

<sup>92</sup> KARACAN ve UYGUN, a.g.e., s. 71-72.

<sup>93</sup> HAFTACI, a.g.e., s. 36.

<sup>94</sup> KARACAN ve UYGUN, a.g.e., s. 74.



## DENETİMİ PLANLAMA



Şekil 2.5 Denetim Planlaması<sup>95</sup>

<sup>95</sup> DEHA, a.g.e., s. 31.

### **Denetim planlaması aşamasında yapılacak işlemler sırasıyla şunlardır;**

- 1- Müşteri işletme hakkında bilgi edinme
- 2- Denetim çalışmalarını bölümlere
- 3- İç kontrol yapısını inceleme
- 4- Önemlilik düzeyinin belirlenmesi
- 5- Denetim riskini belirleme
- 6- Denetim amaçlarını belirleme
- 7- Denetim programının oluşturulması
- 8- Denetim süresini ve zamanını belirleme
- 9- Denetim personel planının yapılması

#### **2.3.12.2.1. Müşteri İşletme Hakkında Bilgi Edinme**

Uygun bir planın düzenlenebilmesi için öncelikle işletmenin yeterli bir biçimde tanınması gerekmektedir. Bu amaçla işletmenin bulunduğu sektör, işletmenin yapısı ve yasal yükümlülükleri hakkında bilgiler elde edilir. Bu bilgilerin elde edilebilmesi için bu aşamada çeşitli analitik inceleme prosedürleri kullanılır.<sup>96</sup>

Müşteri işletme hakkındaki temel bilgileri toplama, potansiyel müşteri işletmeyi tanımaya yönelik bilgi toplamaya çok benzer. Denetim planlamasındaki temel bilgi toplama, müşteri işletmeye yönelik ön bilgi toplamaya göre çok daha kapsamlı ve ayrıntılı olarak yapılır.<sup>97</sup>

Denetçi, müşteri işletmenin yer aldığı sektörün ekonomik durumu, müşterisinin sektördeki payı, müşteriyi etkileyen rekabet koşulları, sektöre ilişkin yasal düzenlemeler ve teknolojik gelişmeler hakkında bilgi sahibi olmalıdır. Sektöre ilişkin bilgiler mesleki yayınlar, ticaret ve sanayi odalarının yayınları, mevzuata ilişkin yayınlar, müşteri işletmenin yöneticileri ve personel ile yapılan görüşmeler, önceki denetçinin düzenlediği ve müşteri işletmede saklanan sürekli çalışma dosyasındaki bilgilerden elde edilebilir.<sup>98</sup> İşletmenin bulunduğu sektörle ilgili bilgilerin elde edilmesi müşteri işletmenin tanınmasında önemli katkılar sağlar. Ancak bu yeterli olmaz. Ayrıca işletmenin kendi iç yapısının da tanınması gereklidir. Bu amaçla işletmenin örgüt yapısı, üretim türü ve diğer hizmetleri, özkaynak yapısı, merkez - şube yapısı, pazarlama ve

---

<sup>96</sup> BOZKURT, a.g.e., s. 93.

<sup>97</sup> HAFTACI, a.g.e., s. 38.

<sup>98</sup> DEHA, a.g.e., s. 32.

dağıtım yöntemleri ve stok değerlendirme prosedürleri hakkında yeterli bilgiler edinilmelidir. Burada elde edilmek istenen amaç, işletmenin mali tablolarını etkileyebilecek olaylar, işlemler ve uygulamalar hakkında yeterli bilgi sahibi olunmasıdır. Bu bilgilerin toplanabilmesi için işyerinin gezilmesi, işletme politikalarının gözden geçirilmesi, önceki denetim sonuçlarının gözden geçirilmesi, işletmenin ilgili olduğu tarafların belirlenmesi, işletmenin yasal yükümlülüklerinin gözden geçirilmesi gerekmektedir.

### **Analitik İnceleme Prosedürleri**

Analitik inceleme prosedürleri, işletmenin finansal ve finansal olmayan verileri ile ilgili ilişkilerin incelenmesi ve kıyaslanması biçiminde yapılan testlerdir. Tüm denetim sürecinde analitik inceleme prosedürleri üç farklı amaçla kullanılmaktadır.

1. Diğer denetim prosedürlerinin yapısının, zamanlamasının ve kapsamının planlanmasında denetçiye yardımcı olması amacıyla,
2. Çeşitli işletme iddiaları hakkında kanıt elde etmek amacıyla,
3. Denetimin son gözden geçirme aşamasında mali bilgilerin toplu olarak incelenmesi amacıyla.<sup>99</sup>

Temel bilgi toplamada denetçinin belli teknikler uygulayarak bilgi edinebileceği en yaygın yollardan bir tanesi analitik incelemedir. Finansal tablolarda yer alan verilerin karşılaştırılması ve aralarındaki ilişkilerin araştırılarak gözden geçirilmesi analitik inceleme olarak adlandırılır. Kuramda ve uygulamada; karşılaştırmalı tablolar, dikey yüzdeler, eğilim yüzdeleri, oran incelemesi usuller testleri gibi analitik inceleme teknikleri kullanılır.<sup>100</sup>

#### **2.3.12.2.2. Denetim Çalışmalarını Bölümleme**

Bağımsız denetçi tarafından mali tablo denetiminin temel amacı, mali tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığını belirlemektir. Denetçi, bu amaca ulaşmak için yapacağı denetim çalışmasını, mali tabloları daha küçük birimlere bölerek yürütür. Bu bölümleme, denetim ekibindeki farklı personele farklı görevlerin verilmesini sağlar. Böylece her birim birbirinden ayrı olarak denetlenir. Her birimin denetimi tamamlandığında, mali tablolar hakkında bir sonuca ulaşılmış

---

<sup>99</sup> BOZKURT, a.g.e., 94-96.

<sup>100</sup> HAFTACI, a.g.e., s. 38.

olacaktır. <sup>101</sup> Denetim çalışmalarını, mali tablo kalemlerine, fonksiyonlarına, departmanlara ve devrelere göre bölümlenme şeklinde yapabilir.

Günümüzde aralarında ilişki olan birbirlerini etkileyen bilanço ve gelir tablosu hesaplarının işlevsel bölümlere ayrılması yaklaşımı benimsenmiştir. Döngü yaklaşımı adı verilen bu yöntemde temel mantık aralarında işlevsel ilişki bulunan hesapları bir araya getirmektir. Literatürde ve uygulamada çeşitli döngü yaklaşımları olmasına rağmen ağırlıklı olarak aşağıdaki sınıflandırma kabul görmektedir.

- Satış ve Tahsilat Döngüsü.
- Personel ve Ücret Döngüsü
- Satın Alma ve Ödeme Döngüsü
- Stok ve Üretim Döngüsü
- Kaynak Elde Etme ve Geri Ödeme Döngüsü
- Nakit Kalanının Denetimi.<sup>102</sup>

Döngülerin oluşturulması ayrıca işletmenin yönetsel olarak ve muhasebe olarak işlemlerini belirli bir düzen içinde yürütmesinin temelini oluşturur. Döngülerin oluşturulması aynı zamanda iç kontrol sisteminin oluşturulması anlamına gelmektedir. Çünkü döngüdeki görevlendirmeler, görev ayrımları, bilgisayar kullanımı ve kontrol programlarının konulması, kullanılacak belgelerin belirlenmesi iç kontrolün oluşturulmasına yönelik yapı taşlarıdır.<sup>103</sup>

#### 2.3.12.2.3. İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme ve Kontrol Riskini Değerleme

Denetimin planlanmasının en önemli aşamalarından birisi, müşteri işletmenin iç kontrol yapısının incelenmesi ve değerlendirilmesidir. Denetçi denetimin planlanması aşamasında iç kontrol yapısını; denetim çalışmalarının kapsamını belirlemek ve iç kontrol yapısını geliştirmek için değerler.

İç kontrol yapısının değerlendirilmesi,

1. İç kontrol yapısının tanınması,
2. İç kontrolün uygulanma etkinliğinin test edilmesi,
3. İç kontrol yapısının değerlendirilmesi,

---

<sup>101</sup> KARACAN ve UYGUN, a.g.e., s. 79-80.

<sup>102</sup> BOZKURT, a.g.e., s. 47.

<sup>103</sup> ERDOĞAN, Melih, *Denetim*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 253.

olmak üzere üç aşamada gerçekleştirilir.<sup>104</sup>

#### 2.3.12.2.4. Önemlilik Seviyesinin Belirlenmesi

Bağımsız denetiminin amacı, bağımsız denetçinin, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle, finansal raporlama standartları çerçevesinde hazırlanıp hazırlanmadığı hususunda görüş vermesini sağlamaktır. Önemlilik seviyesine ilişkin bir kanaat oluşturulması mesleki bir değerlendirmeyi gerektirir. Finansal tablolardaki hata veya eksiklikler, finansal tablo kullanıcılarının yorumlarını etkileyecek düzeyde ise önemlidir. Bağımsız denetçi, önemsiz tutarda ve münferit birden çok yanlışlığın toplamda finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye yol açma ihtimalini göz önünde bulundurur. Önemlilik seviyesi değerlendirmesi, kullanılacak bağımsız denetim teknikleri konusunda bağımsız denetçiye yol göstererek, bağımsız denetim riskinin kabul edilebilir bir seviyeye indirilmesini sağlayacak bağımsız denetim tekniklerini seçmesi için imkan sağlar.<sup>105</sup>

Bir olay suyun akışını değiştiriyorsa o önemlidir.<sup>106</sup>

Denetçi finansal tablolardaki önemli yanlışlıklardan sorumlu olup, bir bütün olarak finansal tablolardaki önemsiz yanlışlıkların tespit edilmesinden sorumlu değildir. Önemlilik düzeyi denetlenen işletmeye, denetim konusuna, denetim alanına ve denetçinin kişisel yargısına göre değişiklik gösterir. Bu kapsamda örneğin küçük bir işletme için 1,000 TL tutarındaki bir yanlışlık önemli kabul edilirken büyük bir işletmede bu tutar çok önemsiz görülebilir. Benzer şekilde toplamı 100,000 TL olan bir hesap kalanındaki 5.000 TL'lik bir hata önemli görülebilir. Aynı tutardaki hata hesap kalanı 1.000.000 TL olan başka bir hesap için önemsiz görülebilir. Önemlilik aynı zamanda yanlışlığın yapısıyla da ilgilidir. Büyük bir tutarda olmasa da profesyonelce yapılan bir hile önemli kabul edilebilir.

Finansal tablolarda sunulan bilgilerdeki yanlışlıkların önemlilik düzeyleri farklı denetçiler tarafından farklı şekillerde belirlenebilir. Denetçi değerlendirmelerinin nesnel olmaması dolayısıyla önemlilik kişiden kişiye değişiklik gösteren göreceli bir kavramdır.

---

<sup>104</sup> HAFTACI, a.g.e., s. 40-41.

<sup>105</sup> KAVUT, TAŞ ve ŞAVLI, a.g.e., s. 135.

<sup>106</sup> BOZKURT, a.g.e., s. 57.

Önemli sayılan yanlışlıklar niteliksel de, niceliksel de olabilir. Örneğin finansal tablolarda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubunda raporlanması gereken bir hesap doğru tutarlarıyla uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda raporlanırsa bu niteliksel bir hatadır. Buradaki hata işletme rasyolarının yanlış hesaplanmasına neden oluyorsa, örneğin hatanın rakamsal (nicel) büyüklüğüne bağlı olarak cari oran ve net işletme sermayesi karar alıcıları yanıltacak derecede değişiyorsa hata önemli kabul edilmelidir.

Muhasebe kayıtlarında yapılan hata nedeniyle brüt satış hasılatının gelir tablosunda 50,000 TL eksik gösterilmesi niceliksel hataya örnek teşkil edebilir.

Denetim işlemlerinin kapsamını ve denetim riskini doğrudan etkilediğinden önemlilik düzeyinin belirlenmesi planlama aşamasında yapılmalıdır.<sup>107</sup>

### **Önemli İş Süreçlerinin Belirlenmesi**

Ön çalışma sırasında işletmede süreçlerin anlaşılması, bu süreçlerde olabilecek önemli yanlışlık risklerinin tespit edilmesi ve bu risklere ilişkin olarak işletme yönetiminin oluşturduğu kontrollerin belirlenmesi gerekir. Birçok işletmede karşılaşılabilecek süreçler aşağıdakileri kapsamakla birlikte iş yapış şekline göre başka iş süreçleri de tanımlanabilir:

- Satın alma ve ödeme süreci
- Satış ve tahsilat süreci
- Üretim ve stok yönetim süreci
- Maddi duran varlık yönetim süreci
- İnsan kaynakları yönetim süreci
- Finansal raporlama süreci

**Satın Alma ve Ödeme Süreci:** İşletmenin faaliyet konusu olan satışların ve satış gelirlerinin elde edilebilmesi için, gerekli olan mal ve hizmet alımı faaliyetlerini kapsar. Satın alma süreci ve işlemlerinin denetiminde, peşin ve kredili alımlara ilişkin işlemler ve hesaplar ele alınarak incelenir.

**Satış ve Tahsilat Süreci:** İşletmelerin faaliyet konusu olan mal ve/veya hizmet satış işlemlerine ilişkin süreçtir. Hasılat yaratma süreci ve işlemlerinin denetiminde, nakdi ve/veya kredili olarak yapılan mal ve/veya hizmet satışı faaliyetlerinden doğan işlemler ve bunlarla ilişkili hesaplar bu süreçte inceleme kapsamına alınır. Bu sürece; satış

---

<sup>107</sup> KARACAN ve UYGUN, a.g.e., s. 81.

işleminin doğuşu, malın gönderilmesi, kredili satış işlemleri, tahsilat işlemleri, ticari alacaklar, ticari alacak senetleri, şüpheli alacaklar, satışlar ve satış iade ve indirimleri işlemlerinin incelenmesi örnek olarak verilebilir.

**Üretim ve Stok Yönetim Süreci:** Stoklar işletmelerin faaliyet konusuna bağlı olarak geniş bir çeşitlilik gösterebilir. İmalat ve ticaret işletmelerinde stok yönetimi süreci oldukça önemlidir. Bu sürecin denetiminde, işletmenin konusuna bağlı olarak stok çeşitleri, stok giriş ve çıkışları, stokların korunması ve maliyet hesaplamaları gibi işlemlerin yürütülmesi ele alınır.

**Maddi Duran Varlık Yatırım Süreci:** Elde edilen kaynaklar, işletme faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli olan varlıkların edinilmesinde kullanılır. Bu süreci daha geniş kapsamlı olarak bir yatırım süreci olarak değerlendirmek de mümkündür. Denetçi bu süreç kapsamında, finansal, maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin işlemleri denetler. (örn: alım, satım, amortisman, itfa...)

**İnsan Kaynakları Yönetim Süreci:** İşletmeler, faaliyetlerin amaç ve stratejilere uygun olarak gerçekleştirilebilmesi için faaliyetleri yürütebilecek nitelik ve sayıda personel istihdam ederler. İnsan kaynakları süreci ve işlemlerinin denetiminde, insan kaynakları yönetimi politikaları doğrultusunda ücret tahakkukları, kesintiler, sosyal haklar gibi konular inceleme kapsamına alınır.

**Finansal Raporlama Süreci:** Bu süreç işlemlerin kayda alınmasından finansal tablo ve dipnotlarının hazırlanmasına kadarki işlemleri kapsar. Finansal tablolar ve ilgili dipnotlar hazırlanırken işletme içindeki kontroller tespit edilir ve bu sürecin ilgili muhasebe ve raporlama standartları kapsamında doğru ve dürüst bir finansal tablo seti hazırlamak için yeterli olup olmadığı değerlendirilir.<sup>108</sup>

#### 2.3.12.2.5. Denetim Riski

Bağımsız denetçinin riski, önemli yanlışlıklar içeren finansal tablolar hakkında uygun olmayan bir denetim raporu verme ihtimalidir. Dolayısıyla, bağımsız denetim riski, finansal tabloların önemli yanlışlıkları içerme riski ile bağımsız denetçinin bu yanlışlığı ortaya çıkaramama riskinin bir fonksiyonudur. Bağımsız denetçi, tespit etmiş olduğu düzeltilmemiş yanlışlıkların hem münferit hem de toplu olarak, finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olup olmadığını dikkate alır. Bağımsız denetçi, finansal

---

<sup>108</sup>KAVUT, TAŞ ve ŞAVLI, a.g.e., s. 136-137.

tablolardaki önemli yanlışlıklarla ilgilendir; bir bütün olarak finansal tablolardaki önemli olmayan yanlışlıkların tespit edilmesinden sorumlu değildir.

Denetim riskinin üç risk unsuru şunlardır; yapısal risk, kontrol riski ve tespit riskidir. Yapısal risk ve kontrol riski finansal tabloların hatalı olma (önemli yanlışlık içermeye) olasılığıdır. Tespit riski ise bu hatanın ortaya çıkarılamama ihtimalidir.<sup>109</sup>

### **Yapısal Risk**

Hiçbir bir iç kontrol sisteminin var olmadığı varsayıldığında, hesap ve işlemlerde önemli hataların bulunması olasılığına yapısal risk denir. Yapısal riske kaynaklık teşkil edebilecek olaylara aşağıdakiler örnek olarak verilebilir.

- Yöneticinin özellikleri,
- Yönetim üzerindeki baskılar,
- İşletme faaliyetlerinin özellikleri,
- Yüksek oranda tahmin gerektiren işlemler,
- Mevzuatta meydana gelen sık değişiklikler,
- Olağandışı faaliyetler,

Yapısal risk, beraberinde işleme riskini de ortaya çıkarmaktadır.

### **Kontrol Riski**

Hesap ve işlemlerdeki önemli hataların, işletmenin iç kontrol sistemi ve muhasebe sistemi tarafından zamanında önlememesi, tespit edilememesi ve düzeltilememesi riskidir. Kontrol riski, iç kontrol sisteminin ve muhasebe sisteminin etkinliğinin bir göstergesidir. Etkin bir iç kontrol sisteminin ve muhasebe sisteminin olması, kontrol riskini azaltıcı bir faktördür. Ancak, bu riski ortadan kaldırmak mümkün değildir. Her zaman, iç kontrol ve muhasebe sisteminin kısıtlarından meydana gelen bir kontrol riski bulunmaktadır.

### **Bulgu Riski**

Denetçinin uyguladığı ayrıntılı kontrol süreçlerine rağmen, hala hesap ve işletmelerde önemli hataların bulunması riskidir. Denetim riski, denetçinin uyguladığı denetim sürecinin etkinliğinin fonksiyonudur. Tespit riski, denetçiye bağlı bir risktir. Tespit riskinin ortaya çıkmasının iki temel nedeni vardır. Bunlardan birincisi, hesapların ve işlemlerinin tümünün değil, bir kısmının örnekleme yoluyla incelenmesidir.

---

<sup>109</sup> KAVUT, TAŞ ve ŞAVLI, a.g.e., s. 132.



Örneklemeden ortaya çıkan bu risk Örneklerin riski olarak adlandırılır. İkinci risk, denetçinin uygun olmayan denetim süreçlerini seçmesi, uygulaması veya elde edilen bulguları yanlış yorumlamasından kaynaklanan risktir. Bu riske, örneklem dışı risk olarak adlandırılır.<sup>110</sup>

### **Denetimde Özel Risk Alanları**

- a) Yöneticilerin yaptıkları yolsuzluklar
- b) Mevzuata aykırı eylemler
- c) Müşteri işletmenin ilişkili olduğu kişi ve kuruluşlar
- d) Müşterinin faaliyetine son vermesi olasılığı

Yöneticilerin yaptıkları yolsuzluklar

Mali tablolarda açıklanan bilgilerdeki yanlışlıklar, hatalar ve yolsuzluklar olarak ikiye ayrılır.

Hata kavramı, mali tablolarda kasıtlı olmayan yanlış bilgi açıklamalarının yapılmasını veya bir tutarın ya da açıklamanın unutulmasını ifade eder. Hatalar genel olarak şunlar olabilir:

- a) Muhasebe verilerinin elde edilmesinde ve kaydedilmesindeki hatalar
- b) Olayların yanlış yorumlanmasından kaynaklanan doğru olmayan muhasebe tahminlerindeki hatalar (tahmin hataları),
- c) Muhasebe ilkelerinin uygulanmasındaki hatalar (ilke hataları),

Yolsuzluk kavramı, mali tablolarda bilerek yanlış bilgi açıklamalarının yapılmasını veya bilerek bir tutarın ya da açıklamanın mali tablolarda gösterilmemesini ifade eder. Yolsuzluklar, sahte bilgileri içeren mali tablo düzenlemesini ve varlıkların çalınmasını kapsar.

Denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkisi olacak hataları ve yolsuzlukları araştırmak ve denetimini mesleğin gerektirdiği dikkat ve özenle yürütmek için denetimi planlamalıdır. Denetçi için yolsuzlukları bulmak, hataları bulmaktan daha zordur. Bunun nedeni yolsuzluklarda kasıtlı aldaticılık unsurunun bulunmasıdır.

Denetçi önce, müşteri işletmenin koşullarında önemli yolsuzluk olasılığını değerlendirir, daha sonra yolsuzlukları makul sürede ve maliyetle bulmak için denetimi planlar. Denetçi burada yöneticilerin dürüst olduğu veya olmadığı hakkında bir varsayım yapmaz, denetim riskini değerlendirir. Önemli yolsuzluk riskinin yüksek belirlenmesi

<sup>110</sup> KARAPINAR, BAYIRLI, BAL, v.d., a.g.e., 539-540.

(değerlenmesi) yönetimin dürüst olmadığı hakkında bir önyargı değildir. Eğer, denetçi gerçekten yönetimin dürüst olmadığına inanırsa, mali tabloları denetlenemez kabul eder. Denetçi yolsuzluk riskini, olası önemli yanlışlıkları bulma riskini azaltmak amacıyla denetimi planlamak için belirler.

Denetçiden, önemli hataları bulmak için gösterdiği çabayı, önemli yolsuzlukları bulmak için de göstermesi beklenmemelidir. Yolsuzluğu bulmanın zorluğu ve yönetimin yolsuzluğu gizleme çabası tüm önemli yolsuzlukların bulunmasını önler. Yöneticilerin yapmış olduğu yolsuzluklar için, denetçinin bulduğu hatalara eşit düzeyde güvence vermesinin maliyeti ekonomik değildir. Ancak, denetçiler önemli yönetim yolsuzluklarını bulma sorumluluğuna sahiptirler. Denetim standartları, denetçilerin önemli hata ve yolsuzlukları araştırma sorumlulukları arasında ayırım sapmaz. Denetçiler, yöneticilerin yolsuzluğunun olabileceğini gösteren etkenleri değerler. Bu etkenler yöneticilerin nitelikleri ve müşterinin işi ve faaliyet koluna ilişkin bilgilerdir. Örneğin, yöneticilerin ününün iş çevresinde iyi olmaması, karlılık durumunun sektöre göre yetersiz olması, bu tür etkenlerdir. Denetçi, müşteri işletme personelinin yolsuzluğunu bulma sorumluluğuna, hataları bulma sorumluluğundan daha az sahiptir. Eğer, denetçi tüm personelin yolsuzluklarını bulmaktan sorumlu olsaydı, denetim testleri büyük ölçüde fazla tutulacaktı. Çünkü çok çeşitli personel yolsuzluğunu bulmak, olanaksız değilse de son derece zor olacaktır.

### **Mevzuata Aykırı Eylemler (Yasadışı İşlemler)**

Yasadışı eylemler, denetim açısından yasalara ve diğer mevzuat hükümlerine aykırı eylemler olarak tanımlanır. Örneğin, vergi kanunlarına, çevre koruma kanununa aykırı eylemler yasadışı eylemlerdir. Denetçi açısından bu iki kanun arasında önemli bir fark vardır. Vergi kanunlarına aykırılıkların mali tablolar üzerinde doğrudan bir etkisi vardır.

Bunlar, mali tablolardaki bilgilerin gizlenmesiyle doğrudan ilgilidir. Denetçi yasadışı eylemleri bulma ve raporlama sorumluluğunu, yasadışı eylemlerin var olduğuna inanmak için bir neden yoksa, yasadışı eylemlerin var olabileceğine ilişkin bir neden varsa ve yasadışı eylemlerin var olduğu biliniyorsa şeklinde üç düzeyde ele alınabilir.

#### **a- Yasadışı Eylemlerin Var Olduğuna İlişkin Bir Neden Yoksa**

Normal olarak, denetim prosedürleri yasadışı eylemleri bulmak için planlanmaz. Hataları ve yolsuzlukları bulmak için yürütülen denetim prosedürleri yasadışı eylemleri de ortaya çıkarabilir. Örneğin, yönetim kurulu karar defterini okuma, müşterinin

yöneticilerine ve hukuk danışmanlarına davalara ilişkin sorular sorma, işlemlerin ve hesap kalanlarının maddi doğruluk testlerini yapma yasadışı eylemleri ortaya çıkarabilir. Denetçi, yasadışı eylemleri önlemek için kabul edilen politikalar hakkında yönetime sorular sorar ve işletmenin aykırı davrandığı herhangi bir yasadan veya ilgili mevzuattan aykırılığı yönetimin bilip bilmediğine ilişkin sorular sorar. Bu prosedürlerden başka, denetçi, yasadışı eylemlerin var olabileceğine ilişkin bir neden yoksa bu eylemler için araştırma yapmamalıdır.

#### **b- Yasadışı Eylemlerin Var Olabileceğine İlişkin Bir Neden Varsa**

Bazı kanunların ve diğer ilgili mevzuatın, mali tablolardaki tutarların belirlenmesinde doğrudan ve önemli etkisi vardır. Örneğin, SSK ve vergi mevzuatı gider olarak kaydedilen tutarları etkiler. Ancak, denetçi bu kanunları ve ilgili mevzuatı hukuki açıdan çok, denetim amaçları ile ilişkisi açısından göz önünde bulundurur. Denetçinin, mali tablolardaki tutarların belirlenmesine doğrudan ve önemli etkisi olan bu tür yasadışı eylemlerden doğan yanlışlıkları bulması ve raporlaması sorumluluğu, hata ve yolsuzlukları bulması ve raporlaması sorumluluğunun aynısıdır. Diğer yasadışı eylemlerin, bazı koşullarda mali tablolara önemli fakat dolaylı etkisi vardır. Bu eylemler sağlığa ya da çevreye zararlı veya güvenliği tehlikeye düşürecek üretim ve dağıtım faaliyetleri gibi eylemlerdir. Denetçi bu tür yasadışı eylemlerin gerçekleşmiş olabileceğini göz önüne almalıdır. Mali tablolara önemli ve dolaylı etkisi olan olası yasadışı eylemlerin var olduğuna ilişkin belirtiler bulunursa, denetçi, yasadışı eylemlerin gerçekleşmiş olup olmadığının ortaya çıkarılmasına yönelik denetim prosedürlerini uygulamalıdır. Ancak, yasadışı eylemlerin yukarıda açıklanan özelliklerinden dolayı, genel kabul görmüş denetim standartlarına göre yapılan bir denetim, yasadışı eylemlerin bulunacağını ve bu yasadışı eylemlerden sonuçlanacak şarta bağlı borçların açıklanacağını garanti etmez.

Denetçi yasadışı eylemlerin yapılmış olduğuna inanırsa, denetçi eylemin niteliği konusunda bilgi edinmeli ve mali tablolara etkisini değerlendirmek için gerekli diğer bilgileri toplamalıdır. Denetçi, olası yasadışı eylemlerde yer alanların bir üst düzey yöneticisine sorular sormalıdır. Yöneticiler tatmin edici bilgiler vermezse, denetçi, müşterinin hukuk danışmanına veya bu konuda bilgili uzmanlara danışmalı ve gerekirse, olası yasadışı eylemin gerçekten varoluş olmadığı hakkında ek kanıt toplamalıdır.

### **c-Yasadışı Eylemlerin Var Olduğu Biliniyorsa**

Denetçi, elde ettiği kanıtlara bağlı olarak, yasadışı eylemin gerçekleştiği sonucuna varırsa, eylemin mali tablolarındaki tutarlara ve açıklamaların yeterliliğine etkisini göz önüne almalı ve etkinin önemine göre şartlı veya olumsuz görüş açıklamalıdır. Denetçi, yasadışı eylemlerin olup olmadığını değerlemek için yeterli ve geçerli kanıt toplamaktan alıkonursa, görüş bildirmekten kaçınmalı; müşteri, denetçinin bu tür görüş bildirmesini kabul etmezse, denetçi denetimden çekildiğini yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmelidir.

### **Müşteri İşletmenin İlişkili Olduğu Kişi ve Kuruluşlar**

Denetçinin, denetimi planlama aşamasında müşteri ile ilişkili olan kişi ve kuruluşları belirlemesi gerekir. Bu kişi ve kuruluşların kapsamına müşteri işletmenin iştirakleri ve bağlı ortaklıkları, yönetimini veya faaliyet politikasını etkilediği diğer işletmeler, büyük ortakları, büyük ortakların diğer işletmeleri ile müşteri işletme yöneticilerinin ve yakın akrabalarının yöneticisi, ortağı veya sahibi bulunduğu işletmeler, yönetim kurulu üyelerinin ortağı olduğu ortaklıklar girer.

Müşteri işletmenin ilişkili olduğu kişi ve kuruluşlar yapılan işlemlerde yolsuzluk bulunduğu aşağıdaki durumlarda kabul edilir:

- a) Piyasa faiz oranlarından önemli derecede az veya yüksek faiz oranları ile borçlanma veya borç verme,
- b) Piyasa değerinden önemli derecede farklı bedeller üzerinden kiralama veya kiraya verme işlemleri,
- c) Emsallerine göre önemli derecede yüksek maaş, prim ve ikramiye gibi ödemelerde bulunma,
- d) Piyasa değerlerinden önemli derecede farklı bedeller üzerinden duran varlık imalat, inşaat işleri yapma veya yaptırma, satma veya satın alma işlemleri,
- e) Piyasa değerlerinden önemli derecede farklı bedeller üzerinden hammadde ve malzeme ile mamul satın alma ve satma.

### **Müşterinin Faaliyetine Son Vermesi Olasılığı**

Denetçi, denetimin sonunda müşterisinin iflas etmesi olasılığını dikkate almalıdır.<sup>111</sup>

---

<sup>111</sup> DEHA, a.g.e., s. 39-41.

### 2.3.12.2.6. Denetim Amaçlarını Belirleme

UDS 200 bağımsız denetçinin amacından ve denetim sürecinde uyulması gereken genel ilkelerden bahsetmektedir. Denetçinin UDS kapsamında bir denetim çalışması yürüteceği göz önüne alındığında, öncelikle yaptığı işin amacını ve genel kurallarını iyice anlamış olması gerekir. Denetçinin UDS kapsamında yapılacak bir bağımsız denetimin, iç denetimden, faaliyet denetiminden, kamu otoriteleri tarafından yapılan vergisel veya diğer uygunluk denetimlerinden farkını kavramış olması da önemlidir.

Bağımsız denetçinin amacı; bir işletmenin finansal tablolarının finansal raporlama standartları doğrultusunda hata veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli bir yanlışlık içermediğine ilişkin makul bir güvence sağlamak ve bulgularını içeren finansal tablolara ilişkin raporunu sunmaktır. Bu amaç doğrultusunda denetçinin, yapacağı çalışmanın niteliksel ve niceliksel kapsamını söz konusu finansal tablolar üzerinde bir görüş oluşturacak şekilde planlaması ve bu doğrultuda denetim çalışmasını yürütmesi gerekir.<sup>112</sup>

İşletme yönetiminin düzenleyip açıkladığı finansal tablolar bir anlamda yönetimin iddiaları (savları) niteliğindedir. Yönetim finansal tabloları açıkladığında işletmenin tüm varlık ve kaynaklarının bilançoda raporlandığı gibi olduğunu, varlıkların tamamının mülkiyetinin işletmeye ait olduğunu, işletmenin borçlarının yabancı kaynaklarda gösterilenler kadar olduğunu ve bu borçların tamamının işletmeye ait borçlar olduğunu işletme sahip ve ortaklarının kişisel borçlarının bu gruplarda yer almadığını beyan etmektedir. Yine aynı şekilde işletmenin tüm gelir ve giderlerinin gelir tablosunda gösterildiğini bunların cari dönemin gelir ve giderleri olduğunu işletmedeki faaliyet sonuçlarının tamamını kapsadığını iddia etmektedir.

Denetçinin görevi bu iddiaların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığını ortaya koyacak denetim amaçlarına ulaşmak için çeşitli denetim yöntemleri uygulayarak kanıt toplamaktır.

Finansal tablolarda bulunması gereken özellikler, denetim kanıtı toplamadaki amaçlar veya yönetimin iddiaları olarak nitelendirilebilen denetim amaçlarını şu başlıklar altında sıralayabiliriz.

1. Varolma (Gerçeklik)
2. Sahiplik ve Yükümlülük (Mülkiyet)

<sup>112</sup> KAVUT, TAŞ ve ŞAVLI, a.g.e., s. 119-120.

3. Bütünlük (Tamamını Kapsama)
4. Değerleme
5. Dönemsellik
6. Sınıflandırma
7. Zamanlılık (Geçmişteki Bir Olaydan Kaynaklanma)
8. Açıklama
9. Doğruluk

### **Varolma (Gerçeklik)**

Bilançoda yer alan varlık ve borçların gerçekten var olup olmadıklarının saptanmasıdır. Bunun için denetçi uygulayacağı değişik denetim teknikleriyle yönetimin bu iddiasını test edecek yeterli sayıda kanıt toplamalıdır.

### **Sahiplik ve Yükümlülük (Mülkiyet)**

Bilançoda yer alan varlık ve yükümlülüklerin işletmeye ait olup olmadığının saptanmasıdır. Bilançoda sadece mülkiyeti işletmeye ait olan varlıklar ile işletmenin borçları raporlanmalıdır. İşletme sahip ve ortaklarının kişisel servetine dahil varlıkları ile kişisel borçları bilançoda gösterilmemelidir.

### **Bütünlük (Tamamını Kapsama)**

İşletmenin varlık ve kaynak yapısını etkileyen tüm kıymet hareketlerinin ve faaliyet sonuçlarının tamamının finansal tablolara aktarıldığının tespit edilmesidir. Denetçi açısından denetim hedeflerinden yerine getirilmesi en zoru budur.

### **Değerleme**

İşletmenin varlık ve kaynakları ile gelir ve giderlerinin denetim sözleşmesinde belirtilen ölçütlere uygun olarak doğru değerlendirildiğinin tespitidir.

### **Dönemsellik**

İşletmelerin sonsuz kabul edilen ömürlerinin işletmeyi yönetenlerin başarı ve performanslarını ölçmek, aynı zamanda işletmenin verimliliğini ve etkinliğini değerlendirmek amacıyla belirli dönemlere bölünmesi ve her bir dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması da dönemsellik kavramı olarak adlandırılır.

### **Sınıflandırma**

Bilanço ve gelir tablosunu oluşturan işlemlerin doğru hesaplara kaydedildiği ve finansal tablolarda doğru hesap gruplarında gösterildiğinin tespitidir. İşletme hangi

yasal düzenlemeye göre muhasebe sistemini oluşturduysa o sistemin formatına uygun bir raporlama yapılması gerekir.

### **Zamanlılık (Geçmişteki Bir Olaydan Kaynaklanma)**

Finansal tablo kalemlerinin cari dönemdeki olay ve işlemlerden kaynaklanıp kaynaklanmadığının araştırılmasıdır. Bunun tespiti için de dönem sonlarında doğru hesap kesimi işlemlerinin yapılıp yapılmadığı kontrol edilmelidir. Bu kapsamda gelecekte olması muhtemel bir işlem için gerçekleşme tarihinden önce bir kayıt yapılamaz. Bu aynı zamanda ihtiyatlılık kavramı gereğidir.

### **Açıklama**

Finansal tablolarda yer alan bilgiler, alınacak kararları etkileyebilecek şekilde yeterli değilse bunlarla ilgili ilave açıklamaların dipnotlar veya benzer araçlarla duyurulmasının sağlanmasıdır. Bu aynı zamanda muhasebedeki tam açıklama kavramı gereğidir.

### **Doğruluk**

Bu denetim amacı kayıtların matematiksel doğruluklarıyla ilgilidir. Bu kapsamda denetçi, finansal sonuç doğuran kıymet hareketlerinin objektif belgelere dayanarak doğru tutarlarla yevmiye kayıtlarına kaydedildiğini, hesapların büyük defterlere yazılmasındaki tutar aktarmalarının doğruluğunu, finansal tabloları oluşturan hesap kalan ve tutarlarının defter kayıtlarıyla uyumlu olduğunu araştırır. Bunun için kayıt ve belge incelemesi, yeniden hesaplama teknikleriyle uygun denetim kanıtı toplar.<sup>113</sup>

#### 2.3.12.2.7. Denetim Programının Hazırlanması

Denetim çalışmaları, yapılacak görevlerin belirlendiği denetim programları çerçevesinde yürütülür. Denetim programları, denetim planının ayrıntılarını içerir ve işletmenin döngü veya hesap kalemlerine ilişkin iddialarına yönelik uygulanacak denetim prosedürleri (testleri), hangi denetçi tarafından ne zaman gerçekleştirileceği gibi hususlar hakkında ayrıntılarını inceler. Denetçi denetim programları aracılığıyla kanıt toplar.

Denetim çalışmalarını bir programa dayalı olarak yapılmasının sağladığı bir takım faydalar vardır. Söz konusu faydalar aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

- Denetim çalışmalarında iş bölümünü sağlar.
- Zamandan tasarruf sağlar.
- Denetim çalışmaları için kanıt oluşturur.

<sup>113</sup> KARACAN ve UYGUN, a.g.e., s. 90-94.

- Her bir denetim aşamasıyla ilgili sorumluluğu belirler.
- Denetim çalışmalarına katılacak olanlar için kılavuzluk yapar.
- Denetim çalışmalarının bir düzen içerisinde yapılmasını sağlar.

Denetim çalışmalarının bir program dahilinde yapılmasının sağladığı faydalarının yanı sıra bazı sakıncalı yanları da söz konusudur. Zira, bir program dahilinde yapılan denetim çalışmaları denetimi otomatik bir hale getirip, değişen işletme koşullarına ayak uydurmayı sağlayacak esnek ve yapıcı düşüncüyü olumsuz etkileyebilir.<sup>114</sup>

#### 2.3.12.2.8. Zaman Planlaması

Denetim programının hazırlanmasından sonra denetim çalışmalarının zaman planlaması yapılır. Zaman planı ile her bir denetim alanında ne kadar süre denetim yapılacağı belirlenir. Zaman planı ile işgücü planı genellikle ayrı ayrı değil tek bir belge şeklinde hazırlanırlar. Zaman planı ile denetim takviminin birbiri ile karıştırılmaması gerekir. Zaman planı toplam çalışma saatini belirlemekle birlikte, hangi tarihte ne yapılacağını belirlemez. Bunu denetim takvimi gösterir.<sup>115</sup>

#### 2.3.12.2.9. Denetim Personelinin Görevlendirilmesi ve Gözetimi

Denetim faaliyetleri açısından işgücü planlamasının zaman planlaması ile birlikte ele alınması gerekir. Denetim elemanları arasında uygun ve eşit bir görev dağılımı yapılmazsa denetim faaliyetleri önceden öngörülen ve planlanan zaman aralıklarında tamamlanamaz. Planlama ile birlikte denetim sürecinin her aşamasında bulunması gereken başka bir işlev gözetimdir. Gözetim denetim çalışmalarının olmazsa olmazı, amaca uygun bir denetimin tamamlanmasına katkı sağlayan önemli bir işlevdir. Gözetim işlevi ile denetçi yardımcılarının yönlendirilmesi ve eğitilmesi, sorunlar hakkında bilgi edinme, tamamlanan işlerin yeniden gözden geçirilmesi gibi denetim için çok önemli yararlar sağlanır.<sup>116</sup>

#### 2.3.12.2.10. Denetimi Planlama Aşamasında İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme

Denetçi genel olarak iç kontrol yapısını dört aşamada ele alarak inceler. Bunlar;

- a) İç kontrol yapısının tanınması,
- b) İç kontrol yapısının ön değerlemesi,

---

<sup>114</sup> TOROSLU, a.g.e., s. 136.

<sup>115</sup> KAVALL, a.g.e., s. 117.

<sup>116</sup> HAFTACI, a.g.e., s. 40.



- c) İç kontrol yapısının uygulamadaki etkinliğini test etme,
- d) İç kontrol yapısının son değerlemesi.

İç kontrol yapısının tanınması ve ön değerlemesi planlama aşamasında yapılırken, diğerleri denetim faaliyetinin yürütülmesi aşamasında yapılır.

Denetçi, denetimi planlamak amacıyla iç kontrol sisteminin unsurları hakkında yeterli düzeyde bilgi elde etmelidir. Bilgi edinme, mevcut kontrol politikaları ve prosedürleri ile kayıt ortamı hakkında bilgi edinmeyi ve mevcut kontrol politikaları ve prosedürlerinin işletme tarafından uygulanmakta olup olmadığına ilişkin bilgi sahibi olmayı içerir.

Denetimi planlama aşamasında iç kontrol sistemi hakkında edinilen bilgi, şu amaçlara ulaşmak için kullanılmalıdır:

- a) Olası hata ve yolsuzluk türlerini belirleme,
- b) Önemli hata ve yolsuzluk riskini etkileyen faktörleri belirleme,
- c) Maddi doğruluk testlerini planlama.

#### 1. Kontrol Çevresi Hakkında Bilgi Edinme

Kontrol çevresi hakkında bilgi edinmede aşağıdaki denetim prosedürlerini kullanır:

- a) Kilit personele sorular sorar,
- b) Müşterisinin belgelerini inceler,
- c) Müşterisinin faaliyetlerini gözlemler,
- d) Müşterisi ile ilgili geçmişteki denetim deneyimlerini göz önünde bulundurur.

#### 2. Muhasebe Sistemi Hakkında Bilgi Edinme

Denetçi, muhasebe sistemi hakkında bilgi edinmek için şu denetim prosedürlerini kullanır:

- a) Yöneticilere ve uzman personele sorular sormak,
- b) Kayıtları, belgeleri ve raporları incelemek,
- c) Sistemi tanıtan ve işletme tarafından hazırlanan hesap planı ve muhasebe yönetmeliği gibi belgeleri okumak,
- d) İşletme faaliyetlerini göz önünde bulundurmak,
- e) Önceki yılın çalışma kağıtlarını gözden geçirmek.

Denetçi, muhasebe sistemi hakkında bilgi edinmede şu amaçlara ulaşmaya çalışır:

- a) Mali tablolara önemli etkisi olan işlem gruplarını belirlemek,
- b) Bu işlemlerin nasıl başlatıldığını belirlemek,

- c) Kayıt ve raporlama işlemlerinde kullanılan kayıtları, belgeleri ve hesapları belirlemek,
- d) Bir işlemin başlangıcından, işlemin mali tablolara yansıtılmasına kadar olan muhasebe sürecini belirlemek,
- e) Mali tabloları hazırlamak için kullanılan finansal raporlama süreçlerini belirlemek.

### 3. Kontrol Prosedürleri Hakkında Bilgi Edinme

Denetçi, kontrol çevresi ve muhasebe sistemi hakkında bilgi edinirken, bazı kontrol prosedürleri kontrol çevresinin unsurları ve muhasebe sistemiyle ilgili olduğundan, bu kontrol prosedürleri hakkında da bilgi edinmiş olacaktır.<sup>117</sup>

#### 2.3.12.2.11. Kontrol Riskini Değerleme

Denetimi planlama safhasında kontrol riskinin ilk değerlemesi aşağıdaki adımlardan oluşur:

1. Kontrol amaçlarını belirleme,
2. Kontrol prosedürlerini belirleme,
3. Kontrol zayıflıklarını belirleme ve değerlendirme,
4. Kontrol riskini değerlendirme (saptama).

#### 1. Kontrol Amaçlarını Belirleme

Kontrol riskini değerlemede ilk adım, değerlemenin uygulanacağı özel kontrol amaçlarını belirlemektir. Bu, her bir işlem türüne özel kontrol amaçlarını uygulamak suretiyle yapılır.

#### 2. Kontrol Prosedürlerini Belirleme

Denetçi, her bir kontrol amacına ulaşılmasını sağlayacak, özel kontrol politikalarını ve prosedürlerini belirlemelidir. Denetçi, müşterisinin iç kontrol sistemi hakkında bilgi elde ederken, ilgili kontrol prosedürlerini belirler.

#### 3. Kontrol Zayıflıklarını Belirleme ve Değerleme

Kontrol zayıflıkları, işletmede yeterli sayıda kontrol prosedürünün mevcut olmaması olarak tanımlanır. Bu durum, mali tablolarda hata ve yolsuzluk riskini artırır. Denetçinin yargısına göre kontrol prosedürleri yetersiz ise, hata ve yolsuzluğun var olması olasılığı

---

<sup>117</sup> DEHA, a.g.e., s. 55-56.

artar. Denetçinin, kontrol zayıflıklarını belirlemek için, önce işletmede mevcut kontrol prosedürlerini, belirlemesi gerekir. Denetçi, ayrıca mevcut olması gereken kontrol prosedürlerinin mevcut olup olmadığını belirlemelidir. İç kontrol soru formları, notlar ve akış şemaları bu kontrollerin olmadığı alanları ve dolayısıyla hata ve yolsuzluk olasılığının yüksek olduğu alanları belirlemede yararlıdır. Kontrol riski yüksek olarak değerlendirildiğinde, genellikle, bu kontrol prosedürleri mevcut değildir.

#### 4. Kontrol Riskini Değerleme

Müşteri işletmenin kabul ettiği kontrol prosedürleri ile mevcut olması gerektiği halde işletmede eksik ve zayıf olan kontrol prosedürleri, kontrol amaçları ile ilişkilendirilerek belirlendikten sonra, kontrol riskinin ilk değerlemesi yapılabilir. Denetçi, iç kontrol prosedürlerinin yeterli olduğu kanısına varırsa, bu aşamada kontrol riskini maksimum düzeyin altında belirler. Denetçi, bu ilk değerlemede müşteri işletmede yeterli kontrol prosedürlerinin mevcut olduğu kanısına varmıştır. Mevcut kontrol prosedürlerinin planlandığı gibi, etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı ise, kontrol testleri ile saptanacaktır. Denetim programında, kontrol riskinin ilk değerlemesi sonucuna göre, kontrol testleri ile ilgili denetim prosedürlerinin kapsamı belirlenecektir.<sup>118</sup>

### 2.3.12.3. Denetim Programının Yürütülmesi

Denetim sürecinin denetim planlamasından sonraki evresi hazırlanan denetim programının uygulanması yani denetimin yürütülmesidir. Denetimin yürütülmesi denetim çalışmasının yapıldığı, denetim kanıtlarının toplanıp değerlendirildiği evredir.<sup>119</sup>

#### 2.3.12.3.1. Denetim Yöntemleri

##### A. Şekli Denetim ve Maddi Denetim

Şekli denetim, defter kayıtlarının ve belgelerin şekil yönünden düzenliliği ve uygunluğu üzerinde durur. Şekli denetimin amacı, işlemlerin belgelere dayalı olarak, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda yasal defterlere kayıtları kayıtlanmadığını, finansal tablo kalemlerine kadar yansıyan tutarların, tutar aktarmalarının ve mizanların doğruluğunu ve aralarında hesaben bir ilişki ve uygunluğun mevcut olup olmadığını araştırmaktır.

<sup>118</sup> DEHA, a.g.e., s. 59-60.

<sup>119</sup> HAFTACI, a.g.e., s. 40.

Şekli denetim, işletmede tutulan defterlerin, defterlere yapılan muhasebe kayıtlarının ve muhasebe kayıtlarının dayanağı olan belgelerin şekil şartlarına uygunluğunun denetlenmesidir. Şekli denetim bu anlamda bir uygunluk denetimidir. Şekli denetimde belgelerin ve muhasebe kayıtlarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığı üzerinde durulmaz.

Bu denetim yöntemi, muhasebe kayıtlarının sadece şekil açısından uygunluğunu değil, kayıtların doğruluğunu araştıran denetim yöntemidir. Maddi denetim de olaylar ve işlemler derinlemesine incelenmeye çalışılır. Bu denetim yöntemi işletmenin varlık ve kaynak yapısında değişiklik meydana getiren ve sonuç hesaplarını etkileyen işlemlerin bir taraftan doğruluğunu ve gerçeğe uygunluğunu, diğer taraftan kayıtların belgelere ve değerlendirme ölçülerine uygunluğunu eleştirisel bir yaklaşımla araştırmayı ifade eder. Bu niteliği ile maddi denetimde hem işlemlerin gerçeklere uygunluğu hem de kayıtlara doğru geçip geçmediği incelenir. Amaçladığı hedefler nedeniyle muhasebe hileleri ancak maddi denetim ile ortaya çıkarılabilir. Maddi denetim yapılmadan uygunluk denetimi ile yetinilmesi durumunda tam anlamı ile denetim yapılmış sayılmaz. Ayrı yöntemler olmakla birlikte şekli ve maddi denetim uygulamada genellikle birlikte kullanılırlar.<sup>120</sup>

#### B. Aralıksız Denetim ve Örneklemeye Yoluyla Denetim

Tümüyle denetimde işletmenin bir hesap dönemindeki muhasebe kayıtlarının ve belgelerinin tamamı tek tek incelenir. Tümüyle denetim yöntemi, muhasebe işlemleri sayıca az olan işletmelerde uygulanabilir. Günümüzde bu denetim yönteminin uygulanması zaman ve maliyet sınırlamaları nedeniyle özellikle büyük işletmeler açısından imkansız hale gelmiştir. Bu sebeple tümüyle denetim yönteminin yerini örneklemeye yoluyla denetim yöntemi almıştır. Örneklemeye yoluyla denetim yönteminde bütün muhasebe kayıtları ve belgeler tek tek incelenmek yerine belli kıstaslara göre veya denetçi tarafından seçilen kayıtlar ve belgeler incelenir. Örneklemeye yoluyla denetim, muhasebe işlemleri sayıca çok olan işletmelerde uygulanır. Örneklemeye yoluyla denetim tümüyle denetime oranla çok daha kısa sürede sonuçlandırılabilir.

Örneklemeye yöntemi, örnek seçme tekniğine göre ikiye ayrılır. Örnek seçiminin esaslarını denetçi belirliyorsa, buna iradi örneklemeye yöntemi denir. Örneğin, 10.000.- TL'nin üzerindeki bütün belge ve kayıtlar seçilerek bunlar incelenebilir. İstatistikî örneklemeye yönteminde ise örnek seçimi tesadüfi olarak yapılır.

---

<sup>120</sup> KARACAN ve UYGUN, a.g.e., s. 167-168.

İstatistiki örnekleme olasılık teorisine dayanır. İncelenecek her birim tesadüfi olarak seçilir. Tesadüfi seçimde her birimin seçilme şansı eşittir. İstatistiki örneklemede örnek seçme teknikleri; basit tesadüfi seçim teknikleri, sistematik seçim tekniği ve özel seçim teknikleri olmak üzere üç grupta toplanabilir.<sup>121</sup>

### C. İleriye Doğru Denetim ve Geriye Doğru Denetim

İleriye doğru denetim, incelemenin belgelerden defter kayıtlarına ve finansal tablolara doğru bir sıra izleyerek yapıldığı denetimdir. Progresif (ileriye doğru giden) denetimde ilk başlangıç noktası belgelerdir. Belgelerden başlayıp muhasebe sürecinin aşamalarını izleyerek finansal tablolara ulaşan denetim yöntemine ileriye doğru denetim denir. Genel denetim çalışmalarında genellikle ileriye doğru denetim yöntemi uygulanır. Ayrıca defter ve belgelerin eksik ve düzensiz olması halinde de zorunlu olarak bu yöntem başvurulur. Çünkü düzensiz olan muhasebe sisteminin yeniden yapılandırılması gerekir. Bu da ancak temelden yani belgelerden başlayarak yerine getirilebilir.

Geriye doğru denetim, inceleme yönünün finansal tablolardan başlayarak defter kayıtlarına ve bu kayıtlardan muhasebe belgelerine indiği bir denetim yöntemidir. Retrograd (Geriye doğru giden) denetimde, ileriye doğru giden yöntemin aksine incelemeye başlama noktası finansal tablolardır. Vergi denetiminde ilke olarak bu yöntem uygulanır. Önce bilanço ve gelir tablosuna bakılır. Tablolardaki varlık ve kaynaklar ile gelir ve gider unsurları incelenir. Hangi unsurların incelenmesine gerek görülürse onlarla ilgili defter kayıtlarına ve belgelere inilerek inceleme sürdürülür.<sup>122</sup>

### D. Doğrudan Denetim ve Dolaylı Denetim

Doğrudan denetim, her bir muhasebe işleminin ayrı ayrı ele alınarak tek tek incelenmesidir. Doğrudan denetim bir işleme ilişkin belgelerin, defter kayıtlarının tek tek incelenmesidir. Bu yöntemi uygulayan denetçi işletmede kıymet hareketi doğuran her olayı ayrı olarak ele alır ve kayıtlara doğru geçirilip geçirilmediğini, doğru yapıp yapılmadığını ve kapanış hesaplarına uygun bir biçimde yansıtılıp yansıtılmadığını karşılaştırma suretiyle tek tek inceler. Doğrudan denetim çok fazla zaman alan bir denetim yöntemidir.

<sup>121</sup> TOROSLU, a.g.e., s. 325-326.

<sup>122</sup> KARACAN ve UYGUN, a.g.e., s. 194.

Dolaylı denetimde ise hesaplar arasında karşılaştırma yapılarak denetim yürütülür. Hesaplar arasındaki ilişkiler dikkate alınarak tutarsızlık olup olmadığı araştırılır. Örneğin, dolaylı denetim yönteminde, satış tutarları toplamı ile hesaplanan KDV tutarları toplamını aylar itibariyle karşılaştırılarak tutarsızlık olup olmadığı araştırılır. Doğrudan denetimde ise bütün satışlar tek tek kontrol edilir ve her bir satış tutan ile hesaplanan KDV tutan ilişkilendirilir, Satış tutarlarının ve KDV tutarlarının defterlere doğru kaydedilip kaydedilmediği saptanır.

Dolaylı denetim doğrudan denetime göre büyük ölçüde zaman tasarrufu sağlar. Ancak dolaylı denetimde kesin kanıtlar elde edilemez. Dolaylı denetim sonucuna göre denetçi, doğrudan denetim yöntemini uygulamak suretiyle kesin kanıtlar elde edebilir.<sup>123</sup>

#### 2.3.12.3.2. Denetim Kanıtları

Denetim kanıtı, denetlenen bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek amacıyla denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi, belge ve kayıtlardır.

##### A. Mali Tabloların Değerlendirilmesinde Kanıtların Önemi

Mali tablolarda yer alan kayıtların doğruluğuna ve tamlığına inanabilmek için, aşağıdaki özellikleri taşıması gerekir.

1. Varolma (Gerçeklik): İşletmenin mali tablolarında gösterilen varlıklarının, borçlarının ve öz sermayesinin gerçekten var olduğunu ve yine mali tablolarda belirtilen satış hasılatı ile giderlerin gerçekleştiğini saptamaktır.
2. Tamlık (Tamamını kapsama): Mali tablolarda sunulması gereken tüm işlem ve hesapların bu raporlarda gösterilmiş olmasıdır.
3. Değerleme: İşletmenin varlıklarının, borçlarının, öz sermayesinin, gelirlerinin ve giderlerinin mali tablolarda gerçek değerleriyle yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda görüş sahibi olmaktır.
4. Sunuş ve kapsam: İşletmenin mali tablolarında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulması ve mali tablolarda yer alan açıklamaların kapsamının yeterli olmasıdır.
5. Uygunluk: Mali tabloların ve işletme faaliyetlerinin mevcut yasa ve

---

<sup>123</sup> TOROSLU, a.g.e., s. 325-325.

düzenlemelere uygun olarak hazırlanıp yürütülmesidir.<sup>124</sup>

## B. Kanıt Türleri

### 1. İşletmenin Muhasebe Kayıt Ortamı

Bu gruptaki kanıtlar, muhasebe sürecinde üretilen bütün bilgilerin kayıtlandığı defterler, disk, disket, cd gibi kayıtların manyetik ortamlarda depolandığı saklama araçları ile dipnot ve açıklamalarıyla birlikte finansal tablolar setinden oluşur.

Muhasebeyi bilgi üreten bir enformasyon süreci olarak tanımladığımız günümüzde muhasebe bilgilerinin büyük bir kısmı bilgisayarlar yardımıyla elde edilmektedir. Bu nedenle işletmenin muhasebe kayıtları ve finansal tablolarından elde edilecek kanıtların güvenilir kanıtlar olabilmesi için işletmede kullanılan Bilgi Teknolojilerinin yeterliliğinin iç kontrol aşamasında ayrıca incelenmesi ve inceleme sonucuna göre bilgisayar ortamında elde edilen kanıtlara güvenilip güvenilemeyeceğine karar verilmelidir. Örneğin, muhasebe kayıtlarının bilgisayarda tutulduğu bir işletmelerde, finansal sonuç doğuran olaylar sisteme yevmiye kayıtları şeklinde girilmekte daha sonraki bütün aşamalar ise programlar aracılığı ile bilgisayar tarafından otomatik olarak yapılmaktadır. Dolayısıyla yevmiye kaydı girildikten sonra defteri kebir hesaplarına ve alt hesaplara aktarımlar otomatik olarak gerçekleştirilmektedir. Hesap aktarmaları ve matematiksel işlemlerin bilgisayar tarafından otomatik olarak yapılması, finansal tablolarda bu tür hata ve yanlışların olmayacağı kanaatini oluştursa bile denetçi, yapacağı işlem ve fonksiyon testleriyle muhasebe programının verileri doğru işleyip işlemediğini araştırmalıdır.<sup>125</sup>

### 2. Destekleyici kanıtlar

Bir işletmenin kayıt ortamında var olan muhasebe bilgilerinin doğrulanmasına destek olmak üzere toplanan kanıtlara destekleyici kanıtlar denir. Denetçi gerekli denetim işlemleri uygulamak yoluyla yeterli sayıda destekleyici kanıt toplar. Çekler, faturalar, toplantı tutanakları, yazılı bildirimler, fiziki kanıtlar, doğrulamalar, analitik kanıtlar vb. kanıtlar muhasebe kayıtlarını desteklemek amacıyla denetçinin topladığı kanıtlardır.<sup>126</sup>

### 3. Fiziksel Kanıtlar

İşletmede fiziki varlık olarak bulunan aktif unsurların incelenmesi veya sayılması yoluyla elde edilen kanıtlar, fiziki kanıt olarak kabul edilmektedir. Fiziki kanıtlar

---

<sup>124</sup> DEHA, a.g.e., s. 65.

<sup>125</sup> KARACAN ve UYGUN, a.g.e., s. 157.158.

<sup>126</sup> DEHA, a.g.e., s. 66.

güvenirlilik dereceleri yüksek olan kanıtlardır. Fiziki kanıtlar ile denetlenen varlığın işletmede bulunup bulunmadığı, miktarı ve kalitesi hakkında bilgi sahibi olunmaktadır. Sağlamlık düzeyi yüksek fiziki kanıtlar kasa, stok, menkul kıymetler ve maddi duran varlık hesaplarından elde edilmektedir.<sup>127</sup>

#### 4. Doğrulama Kanıtları

Denetçinin işletmeye ilişkin kimi bilgileri üçüncü kişilere sorarak teyit ettirmesine doğrulama adı verilir. Doğrulama yoluyla elde edilen bilgiler, dış kaynaktan elde edildikleri için denetim açısından güvenilirliği yüksek kanıtlar olarak değerlendirilir. Doğrulama, çoğunlukla yazılı olarak başvuru bir kanıt toplama yoludur.<sup>128</sup>

#### 5. Belgelerden Elde Edilen Kanıtlar

Belirli bir muhasebe işlemim destekleyen belgeler denetçi tarafından incelenir. Bu tür destekleyici belgeler, çekler, faturalar, sözleşmeler gibi belgelerdir. Bir belgenin güvenilirliği, belgenin doğuş biçimine, denetçi tarafından nasıl elde edildiğine ve belgenin kendisinin niteliğine bağlıdır.

Belgesel kanıtlar, denetlenen işletme içinde ve dışında düzenlenmiş kanıtlar olabilir. İşletme içinde düzenlenmiş kanıtların güvenilirliği, belgelerin işletme içinde dağıtımına ve iç kontrol sisteminin kalitesine bağlıdır. Mizanlar, gider dağıtım tabloları, satış faturalarının işletmede kalan kopyaları bu tür kanıtlardır. İşletme dışında düzenlenmiş belgeler ise, alış faturaları, vergi makbuzları, müşterilerin sipariş fişleri, banka hesap ekstreleri gibi belgelerdir. İşletme dışında düzenlenen belgeler, işletme içinde düzenlenen belgelere göre daha güvenilir kanıtlardır. Çünkü bunlar bağımsız üçüncü kişilerden elde edilen kanıtlardır.<sup>129</sup>

#### 6. Gözlem Sonucu Elde Edilen Kanıtlar

Denetçinin gözlemlerde bulunmak sureti ile elde ettiği bilgiler, gözleme dayalı kanıtları oluşturur. Denetçinin stok sayımında bizzat bulunması, iç kontrol yapısının işleyişini bizzat gözlemleyerek, bir kanıya ulaşması gibi faaliyetler bu kanıt türüne örnek olarak verilebilir. Gözlemlerle fiziksel inceleme aynı şey değildir. Bu nedenle bu ikisinin birbirine karıştırılmaması gerekir. Fiziksel kanıtları elde etmek için denetçi fiziksel incelemede bulunur. Oysa gözlemlerde denetçi işlerin kimler tarafından nasıl ve hangi zaman sıklığında yapıldığına dışarıdan bakarak kanıt toplar. Gözleme dayalı kanıtlar tek başına yeterli

<sup>127</sup> BOZKURT, a.g.e., s. 59.

<sup>128</sup> HAFTACI, a.g.e., s. 81.

<sup>129</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., s. 90.



olmazlar. Bu nedenle ya diğer kanıtları destekleyici kanıtlar olarak ya da diğer kanıtlarla desteklenici kanıtlar olarak kullanılırlar.<sup>130</sup>

#### 7. Mekanik Doğruluk Kanıtları

Denetçi, işletmenin belge ve kayıtlarında yer alan çeşitli matematik işlemleri tekrar hesaplamasıyla elde edilen kanıtlardır. Amaç yapılmış olan hesaplamaların doğruluğunu test etmektir. Ana hesap ve mizan toplamları, amortisman giderleri, vergi, faiz, kar payı ve maliyet hesaplamaları, denetçi tarafından tekrar hesaplanarak mekanik doğruluk ile ilgili kanıtlar elde edilmeye çalışılır.<sup>131</sup>

#### 8. Soruşturmalar Sonucu Elde Edilen Kanıtlar

Soruşturma, işletme içinden ya da dışından bilgi sahibi olan kişilerden bilgi edinmeyi ifade eder. Soruşturmalar üçüncü şahıslara gönderilen resmi yazılı soruşturmalardan, işletme içinde bulunan kişilerle yapılan sözlü soruşturmalara kadar çeşitlilik gösterebilir. Soruşturmalara verilen cevaplar, denetçiye daha önceden sahip olmadığı ya da doğrulayamadığı denetim kanıtları hakkında da bilgi sahibi olmasını sağlayabilir. Soruşturma yoluyla denetçi üzerinde çalıştığı konuya açıklık kazandırmaya çalışır.

Teyit (gerçekleme) etme ise muhasebe kayıtlarında yer alan bilgilerin doğrulanması için yapılan soruşturmalara alınan cevaptır. Örneğin denetçi alacakların doğruluğunu teyit etmek amacıyla genellikle borçlulara mutabakat (uygunluk) mektubu gönderir.<sup>132</sup>

#### 9. Analitik Kanıtlar

Çeşitli analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması ile elde edilen kanıtlardır. Denetçi bu amaçla işletmenin mali tablolarında yer alan bilgileri, geçmiş yıl verileri, bütçe rakamları ve sektör ortalamaları ile karşılaştırır. Hesapları çeşitli oran analizleri ile değerlendirir. Amaç denetçinin beklentileri ile işletmenin iddialarını karşılaştırarak kanıt toplamaktır. Analitik kanıtların en önemli yararı, denetçinin hangi aşamada ayrıntılı inceleme yaparak daha fazla kanıt toplamaya karar vermesine yardımcı olmasıdır.<sup>133</sup>

### C. Denetim Kanıtlarının Sayısını Etkileyen Unsurlar

1. Önemlilik: Genel olarak mali tablolarda yer alan önemli bir hesap hakkında, önemli olmayan bir hesaba göre daha fazla kanıt toplamak gerekmektedir.

---

<sup>130</sup> HAFTACI, a.g.e., s. 83.

<sup>131</sup> BOZKURT, a.g.e., s. 63.

<sup>132</sup> KARACAN ve UYGUN, a.g.e., s. 160.

<sup>133</sup> BOZKURT, a.g.e., s. 63.

Dolayısıyla bir iddianın önemlilik düzeyi ile toplanacak kanıt sayısı arasında doğru orantı vardır.

2. Risk: Denetçinin bir işletmede karşılaşacağı risk unsuru ile kanıt sayısı arasında yakın bir ilişki vardır. Denetçinin incelendiği işletme iddiası ile ilgili risk düzeyi arttıkça toplanacak kanıt sayısı da artmaktadır. İşletmenin genel yapısında veya bir iddia ile ilgili olarak hata veya düzensizlik olasılığı arttıkça, denetçinin çalışmalarında karşılaşacağı risk düzeyi de o oranda artmaktadır.
3. Nitelik: Denetçinin çalışmaları sırasında toplayacağı kanıtların kapsamına ve miktarına etki yapan bir etmen de elde edilebilir kanıtların türü ve güvenilirliğidir. Toplanan kanıtın güvenilirliği arttıkça, kanıt sayısı azalmaktadır.
4. Ekonomik Etkenler: Denetçiler, gerekli kanıtları en az zamanda ve en az maliyetli denetim prosedürleri ile toplamaya öncelik vermek durumundadır. Kanıt sayısı ile zaman ve maliyet arasında doğrusal bir ilişki vardır.
5. Ana kütlelerin Büyüklüğü: Denetimde örnekleme yöntemi çok sık başvurulan yollardan birisidir. Örnek olarak seçilecek birimlerin adedi ana kütlelerin büyüklüğüne ve niteliğine bağlıdır. Ana kütleleri oluşturan birimlerin sayısı ile toplanacak kanıt sayısı arasında doğru bir orantı vardır. Birim sayısı arttıkça denetçinin toplayacağı kanıt sayısı da artmaktadır. Homojen bir ana kütlede az, heterojen bir ana kütlede daha çok kanıt toplanmaktadır.<sup>134</sup>

#### D. Kanıtların Güvenirliği

Daha öncede vurgulandığı gibi kanıtın uygunluğu kanıtın nitelik ölçüsünü ifade eder. Kanıtın yönetimce ileri sürülen savlan, desteklemesi, ya da bu savlardaki hata ve yanlışları ortaya çıkarabilmesi uygun kanıtın hem güvenilir hem de ilgili olmasına bağlıdır. Genel olarak kanıtın güvenilirliği;

- Kanıtların elde edildiği kaynak açısından,
- Denetlenen işletmenin iç kontrol yapısı açısından,
- Denetçinin kaynağa doğrudan ulaşabilmesi açısından,
- Kanıtın aslı ve belgeli olması açısından,

diye dört başlık altında ele alınabilir.

---

<sup>134</sup> BOZKURT, a.g.e., s. 55-56.

Genel bir ifade ile dış kaynaktan elde edilen kanıt, iç kaynaktan elde edilen kanıta göre daha güvenilirdir.

Etkin bir iç kontrol yapısına sahip olan işletmenin denetim kanıtı zayıf bir iç kontrol yapısına sahip olan işletmenin denetim kanıtından daha güvenilirdir.

Denetçinin doğrudan doğruya kendisi tarafından elde edilen kanıt, dolaylı olarak elde ettiği kanıttan daha güvenilirdir.

Belgenin aslından sağlanan denetim kanıtı, faks, fotokopi ve benzeri yollarla sağlanan denetim kanıtından, yazılı belgeden sağlanan denetim kanıtı ise sözlü ifade yolu ile sağlanan denetim kanıtından daha güvenilirdir.

Uygun kanıtın, güvenilir olmasının yanı sıra taşınması gereken diğer bir özellik ilgili olmasıdır. Belirli bir savla ilgili olarak elde edilen kanıt, başka bir sava ilişkin kanıtın yerini tutamaz. Kısaca özetlemek gerekirse kanıtın denetim hedefine uygun olması kanıtın ilgililiğini ifade eder. Sözelimi stokların fiilen var olduğuna ilişkin bir kanıt, stok değerlendirme yöntemi için kanıt oluşturmaz.

Denetçinin kendisi tarafından üretilen destekleyici kanıtların güvenilirliğini etkileyen çeşitli unsurlar vardır. Bu unsurlar; kanıtın ilgililiği, kanıtın kaynağı, kanıtın zamanlılığı ve kanıtın nesneliliği diye dört başlık altında toplanabilir.

#### 1. Kanıtın İlgili Olması

Kanıtın güvenilir olmasını sağlayan en önemli unsurlardan birisi kanıtın ilgililiğidir. Belirli bir savla ilgili olarak elde edilen kanıt başka bir sava ilişkin kanıtın yerini tutamaz. Kısaca özetlemek gerekirse kanıtın denetim hedefine uygun olması kanıtın ilgililiğini ifade eder. Sözelimi stokların fiilen var olduğuna ilişkin bir kanıt, stok değerlendirme yöntemi için kanıt oluşturmaz.

#### 2. Kanıtın Kaynağı

Denetim kanıtının güvenilirlik düzeyinin diğer bir önemli göstergesi kanıtın elde edildiği kaynaktır. İlke olarak kanıtın elde edildiği kaynak üzerinde denetlenen işletmenin etkisinin azalması, kanıtın güvenilirliğini artırır. Bu bağlamda kanıtın;

- Dış kaynaktan sağlanması,
- Etkin bir iç kontrol yapısından sağlanması,
- Doğrudan doğruya denetçi tarafından sağlanması,

Belgenin aslından ya da yazılı belgeden sağlanması güvenilirlik derecesini arttıran hususlardır.

### 3. Zamanlılık

Kanıtın güvenilirliği ile ilişkili olan diğer bir unsur, kanıtın ne zaman elde edildiğidir. Denetim kanıtları denetçilerce hesap dönemi içinde ya da hesap dönemi bittikten sonra elde edilmiş olabilir. Denetim çalışmalarından kanıtın hesap dönemi sonunda ya da hesap dönemi kapandıktan hemen sonra elde edilmesi, özellikle dönen varlıklar, kısa vadeli yabancı kaynaklar, gelirler ve giderler gibi sürekli hareket gören hesaplar açısından kanıtın güvenilirliğini arttıran bir olgu olarak değerlendirilir. Ancak bu durum, hiçbir zaman denetim çalışmalarında dönem içinde kanıt elde edilme yoluna gidilmeyeceği anlamına gelmez. Dönem içinde kanıt elde etmenin de denetim maliyetine ve denetim zamanına olumlu katkıları bulunabilir. Diğer yandan incelenen işletmenin etkin bir iç kontrol yapısına sahip olması da denetçiyi dönem içinde kanıt toplama çalışmalarına yöneltebilir.

### 4. Nesnellik

Genel bir ifade ile nesnel kanıtların öznel kanıtlara göre daha güvenilir olduğu söylenebilir. Nesnel kanıt, farklı denetçilerin aynı sonuca varmalarını sağlayan belge ve bilgilere denir. Farklı denetçilerin farklı sonuçlara ulaşmasını sağlayan belge ve bilgiler ise öznel kanıtlar olarak değerlendirilir. Kasa sayım sonuçları, Stok sayım sonuçları gibi bilgiler öznel kanıtlara örnek olarak verilebilir.<sup>135</sup>

#### 2.3.12.3.3. Kanıt Toplama Teknikleri (Denetim Prosedürleri)

Kontrol testleri ve maddi doğruluk testlerinin yapılmasında ve denetim kanıtlarının elde edilmesinde kullanılan tekniklere denetim teknikleri denir. Denetçinin finansal tablolarda bulunabilecek önemli hataları ortaya çıkarmak ve böylece görüşüne esas olan sonuçlara ulaşabilmek için toplayacağı kanıtlar kontrol testleri ve maddi doğruluk testleri ile elde edilir. Denetim tekniklerinin neler olduğu konusunda literatürde tam birlik olmayıp aynı denetim teknikleri değişik yayınlarda değişik adlarla tanımlanmıştır.<sup>136</sup>

#### A. Fiziki İnceleme Tekniği

Fiziki inceleme tekniği, fiziki kanıtları elde edebilmek için yürütülen çalışmalardan oluşan bir tekniktir. Bu teknik sadece işletmede fiilen bulunan varlıklara

<sup>135</sup> HAFTACI, a.g.e., s. 79-80.

<sup>136</sup> KARACAN ve UYGUN, a.g.e., s. 195.

uygulanabilmektedir. Örneğin kasanın, stoğun, maddi duran varlıkların sayımı işlemleri bu teknik ile gerçekleştirilir. Alacaklar, borçlar, gelirler, giderler gibi hesapların fiziki inceleme tekniği ile incelenmesi olanağı yoktur. Bu tekniğin uygulanmasındaki temel amaç, işletme kayıtlarında varlığı görülen fiziki varlıkların işletmede gerçekten bulunup bulunmadığını tespit etmektir. Fiziki inceleme tekniğinin yeterli olmadığı noktalar da vardır. Örneğin fiilen var olan bir varlığın mülkiyetinin işletmeye ait olup olmadığı bu yöntem ile tespit etmek olanaklı değildir.

Denetçiye doğrudan fiziki kanıt sağladığından dolayı fiziki inceleme tekniği önemli ve güvenilir bir teknik olarak kabul edilmektedir. Bu teknik yardımıyla elde edilen kanıtların güvenilirliğinin arttırılabilmesi için denetçinin sayım sırasında dikkatli olması ve özellikle uzmanlık alanına girmeyen kalite ve saflık derecelerinin belirlenmesi çalışmalarında ilgili uzmanların yardımına başvurması gerekmektedir.<sup>137</sup>

#### B. Doğrulama Tekniği

Denetçi tarafından denetimi yapılan işletmenin muhasebe ortamından temin edilen bilgilerin işletme dışındaki üçüncü kişiler tarafından yazılı olarak teyit edilmesidir. Denetçi sorgulamak istediği bilginin doğruluğunu hazırladığı bir mektupla üçüncü kişiye gönderir. Karşı taraf olumlu ya da olumsuz cevabını doğrudan denetçiye bildirmektedir. Böylece denetleme yapılan firma tarafından belge üzerinde değişiklik yapma olasılığı ortadan kalkacağından güvenilirliği yüksek olan bir kanıttır.

Doğrulama tekniği aşağıda belirtilen hesap bakiyelerinin doğruluğunun araştırılması için yapılacak maddi doğruluk testlerinde kullanılabilir.

- Banka mevduat bakiyeleri,
- Banka kredi bakiyeleri,
- Bankalar nezdindeki işletmeye ait diğer bilgiler,
- Ticari alacak bakiyeleri,
- Diğer alacak bakiyeleri,
- Ticari borç bakiyeleri,
- Diğer borç bakiyeleri,
- Avukatlar veya ortaklarda bulunan tapu ve diğer menkul kıymet bilgileri,
- Saklama kuruluşları nezdinde bulunan menkul kıymetler,

---

<sup>137</sup> BOZKURT, a.g.e., s. 65.

- Antrepolarıda bulunan stoklar.<sup>138</sup>

Doğrulama tekniğinin uygulama süreci aşağıda belirtildiği şekilde işlemektedir.

- Denetçi almak istediği doğrulama mektubunu denetçi adına düzenler,
- Doğrulama mektubu işletme yönetimi tarafından imzalanır,
- Denetçi, doğrulama mektuplarını ilgililerin adreslerine gönderir,
- Yanıtların doğrudan denetçiye gelmesi sağlanır,
- Gelen yanıtlar denetçi tarafından işletmenin kayıtları ile karşılaştırılır.

İlgili kaynaktan bilgi isteme biçimine göre uygulanan çeşitli doğrulama türleri bulunmaktadır.

- Olumlu doğrulama
- Olumsuz doğrulama
- Boş bakiyeli doğrulama<sup>139</sup>

**Tablo 2.7 Boş Bakiyeli Doğrulama Tekniği**

| DOĞRULAMA KONUSU             | BİLGİ KAYNAĞI                   |
|------------------------------|---------------------------------|
| Bankadaki para               | Bankalar                        |
| Senetsiz alacaklar           | Borçlular                       |
| Senetli alacaklar            | İşletmeye senetli borcu olanlar |
| Emanete verilen mallar       | Emanet alanlar                  |
| Umumi mağazalardaki mallar   | Umumi mağazalar                 |
| Sigorta tazminatları         | İlgili sigorta şirketleri       |
| Senetsiz borçlar             | Alacaklılar                     |
| Senetli borçlar              | Senetli alacaklılar             |
| Alınan iş avansları          | Alıcılar                        |
| Tahviller                    | Tahvil sahipleri                |
| İpotekli borçlar             | İpotek lehtarları               |
| Özkaynaklar, hisse senetleri | Ortaklar                        |
| Verilen teminatlar           | Teminat alanlar                 |
| Sigorta ettirilen varlıklar  | İlgili sigorta şirketleri       |

**Kaynak:** “*Muhasebe Denetimi*”, Deha Yayınları, İstanbul, 2014, s.73.

<sup>138</sup> TOROSLU, a.g.e., s. 273-275.

<sup>139</sup> BOZKURT, a.g.e., s. 66.

### C. Belge İncelemesi Tekniği

Bir muhasebe kaydının doğruluğunu belirlemek amacıyla kayda ilişkin belgelerin kayıtlarla karşılaştırılmasına belge incelemesi adı verilir.

Denetçi, görüşünü oluştururken en çok kanıt olarak muhasebe belgelerinden yararlanır. Bu nedenle belgelerin incelenmesi, muhasebe denetiminde yaygın olarak kullanılan fakat fiziksel inceleme ve doğrulama kadar güvenilirliği olmayan bir tekniktir. Belge-kayıt karşılaştırması yoluyla gerçekeştirilen belge incelemesinde, yapılabilecek işlemler beş başlık altında aşağıdaki gibi toplanabilir.

1. Belgenin sahte olup olmadığına bakılır. Uygulamada en çok kullanılan sahte belgelerden birisi naylon faturalardır. Denetçi belgenin sahteliği konusunda kuşkuya dūřerse incelemesini daha geniş ve ayrıntılı olarak gerçekeştirir.
2. Belgenin denetlenen işletmeye ait olup olmadığına bakılır.
3. Belgenin işletme amaçları ve faaliyetlerine uygun olup olmadığına bakılır.
4. Belgenin iç kontrol yapısından geçip geçmediğine gerekli onay ve parafı taşıyıp taşımadığına bakılır.
5. Belgenin gerektirdiği işlemin uygun hesaplara yazılıp yazılmadığına, tarih tutar gibi ayrıntıların doğru kaydedilip kaydedilmediğine bakılır.<sup>140</sup>

### D. Kayıt Sürecinin Gözden Geçirilmesi Tekniği

Göz atma tekniğiyle işletme varlıkları ve kayıtları üzerinde denetçinin yapacağı yüzeysel inceleme ile denetlemenin hangi konular üzerinde yapılması gerektiğine dair ilk izlenim elde edilir. Bu yöntemde, kayıtların ve tabloların dikkatli bir incelemeye tabi tutulması yerine daha fazla araştırmayı gerektirecek olağandışı işlemleri ve hesap bakiyelerini belirlemek amacıyla belgeler, kayıtlar ve tablolara göz atılmaktadır. Göz atma tekniği ile olağan dışı hareketler ve sapmalar rahatlıkla tespit edilebilir. Göz atma tekniği ile doğrudan denetim kanıtı toplanmaz. Bu yöntem ile hangi işlem ve hesapların daha dikkatli denetlenmesi gerektiği konusunda denetçi fikir sahibi olur.<sup>141</sup>

### E. Kayıt Sistemini Geriye Doğru İzleme

Kayıt sistemini geriye doğru izleme prosedürü, kaydedilen işlemlerin doğruluğunu belirlemek için işlemleri kanıtlayan belgelerin incelenmesi ve kayıtlarla

<sup>140</sup> HAFTACI, a.g.e., s. 95.

<sup>141</sup> TOROSLU, a.g.e., s. 280.

karşılaştırılmasını kapsar. Bu prosedürde denetçi büyük defter hesaplarından yevmiye defteri kayıtlarına ve yevmiye defteri kayıtlarından kaynak belgelere doğru karşılaştırma yapar.

#### F. Kayıt Sistemini İleriye Doğru İzleme

Kayıt sistemini ileriye doğru izleme prosedüründe, denetçi örnekleme yolu ile kaynak belgeler seçer ve bu belgeleri yevmiye defteri, yardımcı defter ve büyük defter kayıtları ile karşılaştırır. Denetçi, bu prosedürde kayıt dışı kalmış belgelerin olup olmadığını (bütünlük amacını) test eder. Denetçi bu prosedürde yevmiye defterinden büyük deftere ve yardımcı deftere yapılan aktarmalar sırasında yanlış hesaba kayıt ve yanlış tutarda kayıt yapılıp yapılmadığını (kayıtsal doğruluk amacı) da test eder.<sup>142</sup>

#### G. Yeniden Hesaplama Tekniği

Yeniden hesaplama, muhasebe sistemi tarafından yapılmış olan çeşitli hesaplamaların, denetçi tarafından tekrar yapılarak kontrol edilmesi yöntemidir. Bilindiği gibi, muhasebenin birçok alanı hesaplamalar yapmayı gerektirmektedir ve hesap hataları veya hileleri, kayıtlara ve sonuçta finansal tablolara yansımaktadır. Bu hesaplamaların tekrar yapılmasının normalde denetçi için çok zahmetli ve zaman alıcı olduğu açıktır. Denetçinin, örnekleme yöntemine başvurarak yeniden hesaplamaları gerçekleştirmesi olanaklıdır<sup>143</sup>.

Denetçinin yeniden hesaplama yapabileceği işlemlerin önemlileri şunlardır:

- Genel toplamlar tekrar alınır,
- Amortisman hesapları tekrar yapılır,
- Birim maliyetler yeniden hesaplanır,
- Kıdem tazminatlarının hesabı yapılır,
- Şüpheli alacak karşılıkları yeniden hesaplanır,
- Ücret bordroları yeniden hesaplanır,
- Yabancı para değerlemeleri yeniden yapılır,
- Reeskont hesaplamaları yeniden yapılır,
- Değer düşüş karşılıkları yeniden hesaplanır,
- Envanter listelerinin toplanılan yemden alınır,

---

<sup>142</sup> DEHA, a.g.e., s. 74-75.

<sup>143</sup> ERDOĞAN, a.g.e., s. 62.



- Yedekler yeniden hesaplanır,
- Vergi matrahı ve vergiler yeniden hesaplanır.

Hesaplamaların yeniden yapılarak işletme kayıtları ile karşılaştırılması olası hataların önlenmesini sağlayacaktır. Bu durum nedeni ile işletmede çok sayıda işlemin gerçekleştirildiği de dikkate alınır ise yapılacak olan kontroller ve yeniden hesaplamalar denetim hata oranını en aza indirecektir.<sup>144</sup>

#### H. Soruşturma Tekniği

Bu tekniği kullanan denetçi, yazılı ve sözlü soruşturmalar yapmaktadır. Denetçi ilgililere sorular sorarak çalışmalarını yönlendirmek için bilgi toplar. Soruşturma tekniği, özellikle işletmenin iç kontrol sistemini tanımak açısından önemli bir kanıt toplama tekniğidir.

#### İ. Ayrıntılı Araştırma Tekniği

Bir kaydın, hesabı veya bir tablonun ayrıntılı olarak derinliğine araştırılması amacıyla kullanılan tekniktir. Denetçi denetim çalışmaları sırasında dikkatini çeken özel konuları ayrıntılı olarak inceleyebilir.

#### J. İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği

Muhasebe sisteminde yer alan çeşitli hesaplar arasında belirli derecelerde ilişkiler bulunmaktadır. Muhasebe tekniği açısından bir hesaptaki hareket diğer bir hesabı doğrudan etkileyebilmektedir. Aşağıda belirtilen hesaplar arasında ilişki bulunduğu düşünülmektedir karşılıklı incelemeleri yapılabilir.

---

<sup>144</sup> TOROSLU, a.g.e., s. 278-280.

**Tablo 2.8 İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği**

|   |   |
|---|---|
| Kasa noksanları   | Kasa hesabı                                       |
| Amortisman giderleri                                      | Duran Varlıklar<br>Birikmiş amortismanlar         |
| Şüpheli alacaklar   | Alıcılar hesabı<br>Alacak senetleri hesabı.       |
| Satış iadeleri<br>Satış indirimleri<br>Satış komisyonları | Satışlar  |
| Çeşitli giderler  | Çeşitli giderlere ait tahakkuk hesapları          |
| Vergiler  | Ödenecek vergi ve fonlar                          |
| Faiz giderleri  | Tahvilli borçlar, borç senetleri, banka kredileri |
| Fireler   | Satılan malların (mamullerin) maliyeti            |

#### K. Analitik İnceleme Tekniği

İşletmenin kayıtlarında yer alan veriler ile çeşitli finansal veya finansal olmayan veriler arasında anlamlı ilişkiler kurarak, beklentilerin gerçekleşip gerçekleşmediğine bakma işlemine analitik inceleme tekniği denir.

#### L. Gözlem Tekniği

İşletmede bir işlemin sürerken veya tamamlanması aşamasında, denetçi tarafından izlenmesi tekniğidir. Gözlem, fiziki incelemeden farklıdır. Fiziki inceleme bir varlığın sayılmasını veya incelenmesini kapsar. Gözlem, işletme faaliyetlerinin kimin tarafından nasıl ve ne zaman yapıldığının anlaşılmasına yöneliktir.

#### M. Göz Atma

Belgelerin, kayıtların ve tabloların detaylı bir incelemeye tabi tutulması yerine, daha fazla araştırmayı gerektirecek olağandışı işlemleri ve hesap kalanlarını belirlemek amacıyla belgeler, kayıtlar ve tablolara göz atmak da bir denetim prosedürü kabul edilebilir. Göz atma tekniği ile doğrudan denetim kanıtı elde edilemez. Bu prosedürle hangi işlem ve hesapların daha dikkatli inceleneceği konusunda denetçi tarafından bilgi sağlanmış olur.<sup>145</sup>

<sup>145</sup> DEHA, a.g.e., s. 75-77.

#### 2.3.12.3.4. Denetimde Örneklem

Bağımsız denetim çalışmaları sırasında, denetime konu olabilecek işlemlerin tamamı incelemek çeşitli nedenlerden dolayı hem oldukça güçtür hem de bazı durumlarda gereksizdir. Denetçi denetlenecek birimlerin tamamını ya da bir bölümünü denetleyebilir. Denetçinin bu konuda vereceği karara bağlı olarak tüm birimlerin denetlenmesi ve kimi birimlerin denetlenmesi şeklinde denetimi düşünülebilir.

Denetçinin tüm birimler yerine kimi birimleri denetlemeye karar vermesi durumunda örneklem yöntemi kullanılır. Örneklem yöntemi kendi içinde çeşitli açılardan değişik biçimlerde sınıflandırılabilir. Buna ilişkin olarak en genel sınıflandırma İstatistiki Olmayan İradi Örneklem, İstatistiki Örneklem.<sup>146</sup>

Örneklem yönteminin kullanılacağı denetim alanlarında ister istatistiki ister istatistiki olmayan yöntem seçilsin denetçinin amacı seçilen örneklemden hareketle ana kütle hakkında bir sonuca ulaşmaktır.

Örneklem yöntemlerini incelemeye geçmeden önce örneklem riski ve örneklem dışı risk kavramlarını öncelikle açıklamamız yöntemlerin daha iyi anlaşılması açısından yararlı olacaktır. Çünkü bu riskler ister iradi ister tesadüfî örneklem yöntemleri kullanılsın her iki durumda da söz konusudurlar.

Örneklem Riski, denetçinin örnek olarak seçilen birimlere dayanarak elde ettiği sonuçların, ana kütlelerin tamamına aynı denetim yöntemlerini uygulaması durumunda ulaşacağı sonuçlardan farklı olması olasılığıdır. İki tür örneklem riski vardır;

1. Denetçinin yaptığı kontrol testlerinde kontrol riskinin fiili durumdakinden daha az olduğu ya da yapılan maddi doğruluk testlerinde önemli bir hatanın bulunduğu bir durumda, denetçinin bu hatanın var olmadığı sonucuna ulaşabilmesi riskidir.

Bu tür risk denetimin etkinliğini azaltarak büyük olasılıkla uygun olmayan bir denetim görüşü verilmesine yol açabilir.

2. Denetçinin yaptığı kontrol testlerinde kontrol riskinin fiili durumdakinden daha fazla olduğu ya da yapılan maddi doğruluk testlerinde önemli bir hatanın bulunmadığı durumda bu tür hatanın var olduğu sonucuna ulaşabilmesi riskidir.

---

<sup>146</sup> HAFTACI, a.g.e., s. 117.

Bu tür bir risk, sonuçların yanlış olduğu kanaatiyle doğruya ulaşabilmek için denetim kapsamını genişletip ek çalışma yapılmasına neden olacağından denetim zamanını ve denetim maliyetini olumsuz olarak etkiler.

Genel bir anlatımla örneklem riski ana kütlede yanlış örneklem birimleri seçilmesinden kaynaklanan risktir.

Örneklem Dışı Risk, denetçinin örneklemenin büyüklüğü ile ilgili olmayan bir nedenden dolayı hatalı bir değerlendirme yapmasına neden olan etkenlerden kaynaklanır. Örneğin denetçi örneklem olarak seçtiği birimleri incelerken uygun olmayan yöntemler kullanmış olabilir. Ya da toplanan kanıtları yanlış yorumlayabilir.

Örneklem dışı risk insan hatalarından doğan risktir. Oysa örnekleme riski tamamen şansa bağlıdır.<sup>147</sup>

Örnekleme yöntemiyle yeterli ve uygun kanıt elde etmek her zaman için mümkün olmayabilir. Denetim amacıyla bir örnek seçildikten sonra örneğin ana kütlede temsil etmediğini gösteren bulgular ya da daha fazla hatayla karşılaşılırsa, örnek büyüklüğünü, ana kütlede yüzde yüzüne çıkarma zorunluluğu doğar. Ya da bulunan hatalar önemli ise, örnek büyüklüğü tutar veya miktar olarak arttırılır.<sup>148</sup>

#### A. İstatistik Olmayan İradi Örneklem

İstatistik olmayan örnekleme, olasılık kuramlarına dayanmayan ve örneklem birimlerinin seçiminde veya örneklem büyüklüğünün belirlenmesinde yargı kullanılan örnekleme türüdür.<sup>149</sup> Örnek olarak belirlenecek birim sayısı dış denetçinin kendi kararına bağlıdır. Örneğe girecek birimler arasında eşit seçilme şansı yoktur. Bu nedenle örnek büyüklüğü ve seçilecek birim sayısı ile sonuçların yorumlanması denetçinin subjektif kararlarına bağlıdır. Denetçi bu yöntemi uygularken denetleyeceği birim sayısını; mesleki bilgi ve deneyimleri ışığında seçer.

Ayrıntılı matematik ve istatistik yöntemlerin kullanılmadığı daha çok denetçinin mesleki yargısıyla hareket ettiği istatistik olmayan örnekleme yöntemi, istatistik örneklemeden temelde örnek büyüklüğünün belirlenmesinde kullanılan hesaplamalarda ayrılmaktadır.<sup>150</sup>

<sup>147</sup> ERDOĞAN, a.g.e., s. 207.

<sup>148</sup> KARACAN ve UYGUN, a.g.e., s.

<sup>149</sup> ERDOĞAN, a.g.e., s. 205.

<sup>150</sup> KİŞHALI, Yunus ve PEHLİVANLI, Davut, *Denetimde İstatistik Olmayan Örneklem*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 33, Ocak 2007, s. 121-130.

İstatistiki olmayan örneklemede örneğe girecek birimler arasında eşit seçilme şansı yoktur. Dolayısıyla örnek büyüklüğü seçilecek birimler ve sonuçların yorumlanması denetçinin sübjektif kararlarına bağlıdır.<sup>151</sup>

İstatistiki olmayan örnekleme yöntemi ilk olarak 1983 yılında yayınlanan (8AS-39) numaralı "Denetimde Örnekleme" adlı rehber standartta yer almıştır. Yöntemin standartta yer almasıyla birlikte kullanımı yaygınlaşmış aynı zamanda bilimsel olarak savunulabileceği ve belirli sınırlar içinde objektif olduğu genel kabul görmüştür.<sup>152</sup>

İstatistiki Olmayan İradi örnekleme yönteminin sakıncaları şunlardır:

1. Denetçiler katlandıkları riskin derecesini tahmin edemeyebilirler,
2. Temsili bir örnek büyüklüğü sağlanamayabilir,
3. Herhangi bir hata yapıldığında denetçinin durumu savunması güçtür,
4. Örnekte bulunan hatanın etki derecesini değerlendirmek için denetçinin elinde bir ölçü yoktur,
5. Denetçinin iradi kararları esas alındığından tarafsızlığın yitirilmesi mümkündür.

#### B. İstatistiki Örnekleme Yöntemleri

Bir ana kütlede tesadüfi olarak seçilen örneklerin incelenerek, elde edilen bulguların ana kütleyle belirli güven aralığında genelleştirilmesine denir.

İstatistiki örneklemenin iradi örnekleme üstünlükleri şunlardır;

1. Denetim çalışmalarına uygun örnek büyüklüğü tespit edilebilir,
2. Örnekleme hatası kolayca tahmin edilebilir,
3. Büyük yığınların incelenmesinde iradi örnekleme oranla daha doğru sonuçlar elde edilebilir,
4. Daha küçük örnek büyüklüğü ile çalışılabilir,
5. Maliyet ve zaman yönünden tasarruf sağlar,
6. Farklı denetçilerce yapılmış olsa bile sayısal değerlere dayandığından, bütün denetçiler tarafından da değerlendirilebilir.

#### 2.3.12.3.5. Çalışma Kağıtları

Denetçinin denetim raporunda sunduğu görüşü desteklemek üzere topladığı kanıtları belgelere dayandırması gerekir. Muhasebeci açısından her bir kaydın bir belgeye

<sup>151</sup>GÜRBÜZ, Hasan, *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayınevi, 4.Baskı, İstanbul, 1990, s. 118.

<sup>152</sup>KİSHALI, a.g.e., s.128.

dayanması ne ölçüde gerekliyse, denetçinin denetim raporundaki görüşünün de kanıtla dayanması o ölçüde gereklidir. Bu anlamda çalışma kağıtları denetçinin yeterli inceleme yapması ve denetim raporuna dayanak oluşturması için gerekli bilgileri içeren bir kanıttır.<sup>153</sup> Kanıtların belgelenmesi çalışma kağıtları ile yapılır. Çalışma kağıtları, denetçinin izlediği denetim testlerini, topladığı bilgileri ve incelemeleri ile ilgili olarak ulaştığı sonuçları gösteren yazılı kağıtlardır.<sup>154</sup>

Bununla birlikte, belli başlı çalışma kağıdı türleri on başlık altında aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Denetim raporu ve finansal tablo taslakları,
- Denetim programı,
- İç kontrol yapısını değerlendirme belgeleri,
- Tutanaklar ve sözleşmeler,
- Denetim sağlaması,
- Düzeltme tabloları,
- Hesap çözümleme cetvelleri,
- Çeşitli çözümlenmeler,
- Hesap çerçevesi ve hesap planı,
- Denetçi tarafından elde edilen bilgiler.

#### A. Çalışma Kağıtlarının Yararları

1. Denetim raporunun hazırlanması esas teşkil etmek. (Çalışma kağıtlarının asıl amacı budur.)
2. İç kontrol sisteminin değerlemesine yardımcı olmak.
3. Denetim çalışmasının yürütülmesine yardımcı olmak.
4. Savunma aracı olması.
5. Çeşitli konularda bilgi kaynağı olmak.
6. Gelecekteki denetim çalışmalarına yardımcı olmak.

#### B. Denetim Kağıtlarının Türleri

1. Denetim programı iç kontrol anketi ve akış şemaları.
2. Denetim raporu ve mali tabloların taslakları.
3. Denetim mizanları.

---

<sup>153</sup> HAFTACI, a.g.e., s. 86.

<sup>154</sup> DEHA, a.g.e., s. 79-82.

4. Düzeltme kayıtları ile ilgili çalışma kağıtları.
5. Listeler, analizler ve hesaplamalarla ilgili çalışma kağıtları
6. Tutanaklar, sözleşmeler ve diğer belgelerin suretleri ve özetleri.
7. Denetlenen işletmenin yazılı beyanları.

#### C. Çalışma Kağıtlarının Hazırlanması ile İlgili İlkeler

1. Her çalışma kağıdının üst kısmında denetlenen işletmenin adı, ilgili dönem veya tarih, çalışma kağıdının adı, hazırlayan denetçinin adı ve hazırlanış tarihi.
2. İyi bir dosyalama için çalışma kağıtları uygun bir düzende endekslenmelidir.
3. Tamamlanmış çalışma kağıtları yapılan denetim işini açıkça göstermelidir.
4. Her çalışma kağıtlarının altında öz ve açık olarak bulundurulmalıdır.

#### D. Çalışma Kağıtlarının Dosyalanması

Çalışma kağıtlarının yer aldığı dosyaya Çalışma Dosyası denir. Çalışma kağıtlarının dosyalanması, devamlı dosyalama ve cari dosyalama şeklinde iki şekilde yapılır.<sup>155</sup>

**Tablo 2.9 Çalışma Kağıtlarının Dosyalanması**

|     | <i>SÜREKLİ DOSYA</i>  |     | <i>CARİ DOSYA</i>  |
|-----|---|-----|--|
| 1.  | Müşteri İşletme Hakkında Genel Bilgiler.  | 1.  | İncelenen Finansal Tablolar.   |
| 2.  | Şirket Ana Sözleşmesi, Yönetmelikler, Vekaletname Suretleri, Toplantı Tutanakları       | 2.  | Denetim Planları,  |
| 3.  | Hisse Senetleri ve Tahviller Ait Belgeler   | 3.  | Denetim Programları.   |
| 4.  | Toplu Sözleşme Örnekleri ve Anlaşmalara Ait Suretler                                    | 4.  | Uygulanan Denetim Tekniklerine Ait Hesaplama ve Belgeler                                       |
| 5.  | Muhasebe El Kitabı, Yönetmelikler ve Hesap Planı Örneği                                 | 5.  | Planlama, Yardımcıların Gözetimi ve İç Kontrol Yapısının Gözden Geçirilmesine İlişkin Belgeler |
| 6.  | Çeşitli Yıllara Ait Denetim Programları, Denetim Raporları ve İç Kontrol Soru Kağıtları | 6.  | İç Kontrol Soru Kağıtları,   |
| 7.  | Örgüt Çizelgesi, Yetki ve Sorumluluk El Kitabı  | 7.  | İş Akış Çizelgeleri,   |
| 8.  | İmza Sirküleri,   | 8.  | Denetçi Sağlaması ve Çalışma Tabloları,  |
| 9.  | Vergi Beyannamelerinin Kopyalan,  | 9.  | Düzeltme ve Sınıflandırmalara Ait Yevmiye Kayıtları,   |
| 10. | Müşteri ile İlgili Medya Haberlerinin Kopyası.  | 10. | Teyit Mektupları, Avukat Mektupları ve Benzerleri  |

Kaynak: HAFTACI, a.g.e., s. 91.

<sup>155</sup> KARAPINAR, BAYIRLI, BAL, v.d., a.g.e., s. 547.

## 1. Devamlı Dosyalar

Birden fazla dönemlerde yararlanılabilen ve işletmenin genel durumunu gösteren belgelerin bulunduğu dosyalara devamlı dosya denir. Bu dosyaların amaçları şunlardır;

- Yıllar itibariyle müşteri işletmenin gelişimini takip etmek.
- Devamlı bir biçimde yinelenen kalemler için bilgi kaynağı olmak.
- Değişiklik göstermeyen kalemler ile ilgili çalışma kağıtlarının her seferinde bir kez daha hazırlanmasına engel olmak.
- Gelecek denetimler, vergi incelemeleri, sermaye piyasasında değişiklik önerileri ve diğer amaçlarla kullanılacak özel ayrıntı bilgileri saklamak.

Devamlı dosyada genel olarak aşağıdaki bilgiler bulunmaktadır;

- a. Şirket ana sözleşmesi ve değişiklikleri,
- b. Vekaletnamelerle ilgili suretler,
- c. İmza sirküleri,
- d. Hesap planı,
- e. İşletmenin faaliyeti ile ilgili bilgiler ve faaliyet raporları,
- f. Organizasyon şeması,
- g. Denetim raporlarının kopyaları,
- h. Muhasebe el kitabı ve vergi beyannamelerinin kopyaları, Kira kontratları, uzun vadeli sözleşmeler ve toplu sözleşmeler,
- i. Fabrikaların, depoların ve büroların bir listesi.

## 2. Cari Dosyalar

Yıllık çalışma dosyası olarak da adlandırılan cari dosyalar, denetlenen döneme ait bilgi ve belgeleri kapsar. Cari dosyada genel olarak aşağıdaki bilgiler bulunur;

- a. Finansal raporlar ve denetim raporu,
- b. Denetçi mizanı ve çalışma tabloları,
- c. Düzeltmeler ve sınıflandırmalar ile ilgili yevmiye kayıtları,
- d. Doğrulamalara yanıtlar, yönetimin doğruluk bildirim ve avukat mektubu gibi doğrudan doğruya toplanmış kanıtlar,
- e. Uygulanan denetim işlemleri ile ilgili bilgiler,
- f. Analitik inceleme tutanakları.<sup>156</sup>

---

<sup>156</sup> DEHA, a.g.e., s. 84.



## E. Çalışma Kağıtlarının Kodlanması ve İşaretlenmesi

Çalışma kağıtları düzenli bir biçimde kodlanmalıdır. İndeksleme adı da verilen kodlama çalışması ile her bir çalışma kağıdına referans işareti de denilen tanıtıcı bir numara, tanıtıcı bir harf ya da bunların karışımı bir simge verilir. Kodlama, çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesini kolaylaştıran, istenen verilerin hızla bulunmasını sağlayan, gelecek dönemdeki denetim çalışmalarına yardımcı olan bir işlemdir. Denetim çalışmalarında kullanılmak üzere farklı kodlama yöntemleri geliştirilmiştir. Ondalık simgeleme, sıra numaralı simgeleme, harfli simgeleme, harfli ve numaralı simgeleme diye dört başlık altında toplanabilecek olan bu yöntemlerden denetçi dilediğini denetim çalışmalarında kullanabilir. Ancak bunlardan birinin benimsenmesi ve tüm denetim çalışmalarında aynı kodlama yönteminin kullanılmasının çeşitli yararları vardır. Çalışma kağıtlarının yukarıda sayılan yöntemlere göre kodlanması aşağıda bir örnekle ele alınmıştır.

Bilindiği gibi çalışma kağıtları türlerinden bir tanesi denetim raporu ve finansal tablo taslaklarıdır. Bu çalışma kağıdı türünün alt başlıklarının denetlenen işletmede denetim raporu bilanço gelir tablosu nakit akım tablosu olarak oluşturulduğu varsayılırsa çalışma kağıtları aşağıdaki gibi kodlanabilir.

**Tablo 2.10 Çalışma Kağıtlarının Kodlanması ve İşaretlenmesi**

| Ondaklı<br>Simgeleme | Sıra Numaralı<br>Simgeleme | Harfli<br>Simgeleme | Harfli ve Numaralı<br>Simgeleme | Çalışma<br>Kağıdı                           |
|----------------------|----------------------------|---------------------|---------------------------------|---|
| 1000                 | 1                          | A                   | A                               | Denetim Raporu ve Finansal<br>Tablo Taslağı |
| 1010                 | 2                          | AA                  | A1                              | Denetim Raporu                              |
| 1020                 | 3                          | AB                  | A2                              | Bilanço                                     |
| 1030                 | 4                          | AC                  | A3                              | Gelir Tablosu                               |
| 1040                 | 5                          | AD                  | A4                              | Nakit Akım Tablosu                          |

Kaynak: HAFTACI, a.g.e., s. 90.

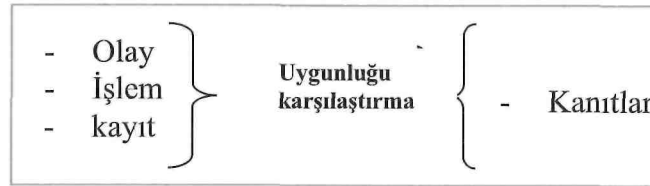
## F. Çalışma Kağıtlarının Saklanması

Çalışma kağıtlarının dosyalanması ve saklanması KGK-SPK mevzuatına göre zorunludur. KGK-SPK mevzuatına göre, çalışma kağıtlarının, çalışma dosyalarının içinde düzenlenmelerini izleyen 5 yıl içinde veya bu süre içinde hukuki anlaşmazlığa konu olanların ise söz konusu anlaşmazlık sona erene kadar saklanması zorunludur. 3568 sayılı yasa bu süre 10 yıldır. Çalışma kağıtlarının saklanması içinde ele alınması gereken diğer bir konu, çalışma kağıtlarının mülkiyeti ve gizliliğidir. Denetim raporu,

müşteri işletmenin kayıtlarından ve onun parasıyla hazırlanmış olmasına karşın bu raporun dayanağı olan çalışma kağıtlarının mülkiyeti denetçiye aittir. Mülkiyetine sahip olmakla birlikte, denetçi çalışma kağıtları üzerinde dilediği gibi tasarrufta bulunamaz. Bunları kamunun bilgisine sunarak deşifre edemez. Denetçi, çalışma kağıtlarını gizli tutmak ve saklamak zorundadır. Çalışma kağıtları ancak denetçinin mahkemede tanıklık yapması ve kendini savunması durumunda kanıt olarak kullanılabilir. Bunun dışında müşteri işletmenin izni olmadan, denetçi çalışma kağıtlarını gizli tutmalı kimseye göstermemelidir. Müşteri işletmenin gerekli bilgileri alması ve gerek duyduğunda çalışma kağıtlarını incelemesi her zaman söz konusu olabilir.<sup>157</sup>

#### 2.3.12.3.6. Denetim Testleri

Denetim kanıtlarının oluşturulması, muhasebe denetiminde kanıt toplama tekniklerinin uygulanması ile mümkün olmaktadır. Bu aşamada yapılan her türlü faaliyete geniş anlamda "denetim işlemleri" ya da "denetim testleri" adı verilmektedir. Genelde yıl içinde yapılan işlemler ile yılsonuna doğru yapılan işlemler arasında fark vardır. Yıl içinde denetim alanlarında işletmenin genel kontrol sistemi kapsamında oluşturulan iç kontrol ve muhasebe sistemini daha iyi anlama ve değerlemeye yönelik iken yılsonu çalışmaları yıl içinde ulaşılan sonuçlardan hareketle daha detaylı tekniklerle yılsonu hesap bakiyelerinin doğrulanmasına yöneliktir. Denetim testleri amaçlarına göre kontrol testleri ve maddi doğruluk testleri olmak üzere ikiye ayrılır.<sup>158</sup>



**Şekil 2.6 Test Etme**

#### A. Kontrol Testleri

Kontrol testleri (uygunluk testleri), denetim yapılan işletmede mevcut olması gereken iç kontrol politikaları ve prosedürlerinin tasarımının ve işleyişinin etkinliğini ölçmek için yürütülen denetim prosedürleridir. Tasarıma ilişkin kontrol testleri; kontrol politikaları ve prosedürlerinin, finansal tablolara yansiyacak önemli hata ve yolsuzlukları bulmak veya

<sup>157</sup> HAFTACI, a.g.e., s. 92.

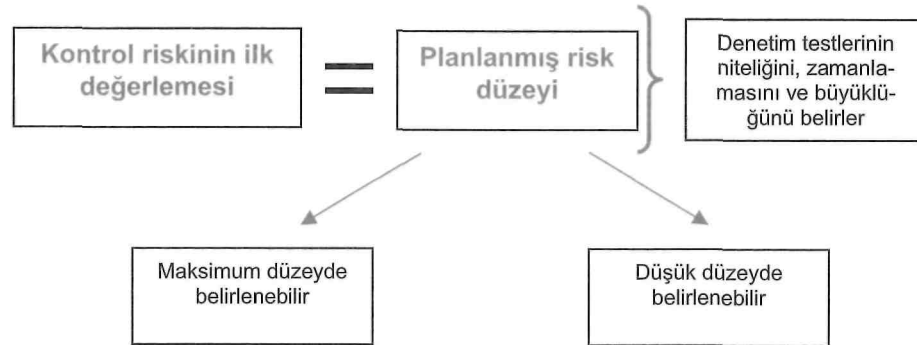
<sup>158</sup> TOROSLU, a.g.e., s. 144-145.

önlemek amacıyla tasarımının yapılmış olup olmadığına ilişkindir. Örneğin, stokların kilitli ambarlarda saklanması, stoklara ilişkin gerçeklik amacına aykırı bilgi sunulmasını önemli ölçüde önler.

Kontrol testlerinin uygulanırken kullanılan teknikler şunlardır.

- İç denetim ve iç kontrol birimleriyle, üst düzey yönetimde görevlilerle ve bizzat iş akışı üzerindeki sorumlularla görüşülür,
- Örgüt şemaları ve yönetmelikler, iç kontrol sistemi ile ilgili yazışmalar varsa incelenir,
- İş akışları ve aktiviteler gözlemlenir,
- Belirli olay veya işlemlerin başından sonuna kadar olan sürecin planlandığı gibi yürüyüp yürümediğini ortaya koymak için kontroller gerçekleştirilir (yeniden uygulama).

Denetçi bu incelemeleri yaparken hem kanıt toplamaya yönelik maddi doğruluk testlerinin öngörülmesinin sağlanmasında, hem de daha sonraki çalışmalarda kullanılmak üzere, anket sorulan kitapçıkları hazırlar. Bu iç kontrol anketlerinin cevapları, gözlemlenenler ve öğrenilenler iş akış şemaları ile belgelendirilmeye çalışılır. Diğer yandan daha kolay bir yöntem olan not alma yöntemini de tercih edebilir.<sup>159</sup>



**Şekil 2.7 Kontrol Riski Akış Şeması**

## B. Maddilik Testleri

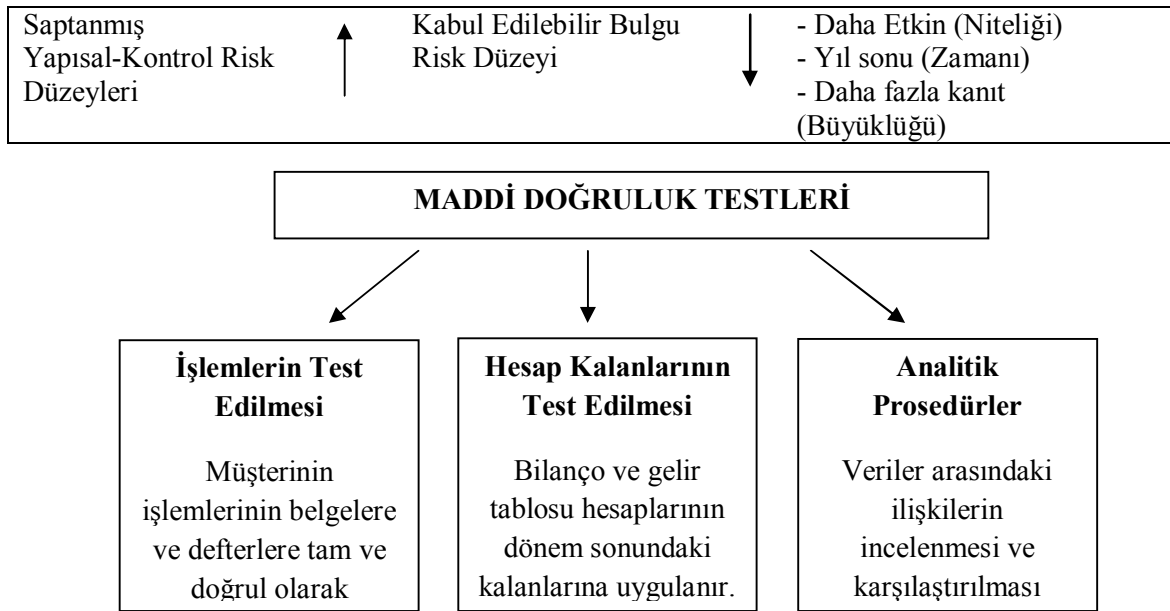
Maddi doğruluk testleri, finansal tablolardaki tutarların ve açıklamaların doğruluğuna ilişkin kanıt toplamak için uygulanan denetim prosedürleridir. Başka bir deyişle bu testler,

<sup>159</sup> TOROSLU, a.g.e., s. 145.

muhasabe işlemlerinin ve hesap bakiyelerinin genel kabul görmüş muhasabe ilkelerine uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla kanıt toplamada kullanılan prosedürlerdir. Maddi doğruluk testlerinin tasannu, her denetim amacı açısından kabul edilebilir bulgu riski düzeyine uygun olarak testlerin niteliğini, zamanım ve büyüklüğünü belirlemeyi kapsar.

Kabul edilebilir bulgu riskinin düzeyi maddi doğruluk testlerinin zamanım etkileyebilir. Bulgu riski yüksekse, testler yılsonundan birkaç ay önce uygulanabilir. Buna karşı, bulgu riski düşükse, maddi doğruluk testleri bilanço tarihine yakın bir tarihte yürütülecektir. Uygulamada, hesap bakiyelerinin maddi doğruluk testleri bilanço tarihinden birkaç ay önce yapılmaz. Ancak, denetçi, kontrol testleri, iç kontrol politikaların ve prosedürlerinin etkin işlediğine ilişkin kanıt sağlarsa, bu testler bilanço tarihinden birkaç ay önce yapılabilir. Bundan başka, bazı denetim amaçları bakımından maddi doğruluk testlerini bilanço tarihinden birkaç ay önce yapmak olanaksızdır. Örneğin, denetçi bütünlük ve gerçeklik amaçları bakımından, bilanço tarihinden önce müşterisinin yaptığı fiziki sayımı gözlemleyebilir. Fakat, denetçi değerlendirme amacı balonundan, stoklamı bilanço tarihindeki piyasa değerini bilmek zorundadır.

Nitelikleri açısından maddi doğruluk testleri; işlemlerin maddi doğruluk testleri, hesap bakiyelerinin maddi doğruluk testleri ve analitik testler olmak üzere üçe ayrılır.<sup>160</sup>



**Şekil 2.8 Maddi Doğruluk Testleri Şeması<sup>161</sup>**

<sup>160</sup> TOROSLU, a.g.e., s. 146.

## 1. Maddilik Testlerinin Kontrol Riski Seviyesi ile İlişkisi

İç kontrol sisteminin ön değerlemesi sonucu risk seviyesi düşük bulunmuşsa doğru ve güvenilir mali tablolar üretme bakımından iç kontrol sistemine güven duymuş demektir. Bu bakımdan denetçi, maddilik testlerinin hesap kalanlarına daha az fakat işletmenin işlemlerine daha çok uygulanacak şekilde denetim organlarını belirler. Ancak denetçi iç kontrol sistemine güven duymazsa bu kez tam tersi bir işlem uygulanacaktır.

İç kontrol sisteminin son değerlemesi sonucu bulunan kontrol riski seviyesi aynı olduğunda maddilik testlerinin işlemlere ve hesap kalanlarına uygulanışında bir değişiklik olmayacağı için maddilik denetim programında herhangi bir düzeltme yapılmaz. Fakat fark varsa maddilik denetim programında sistemin son değerlemesinde bulunan kontrol riski seviyesi esas alınarak düzeltmeye gidilir. Son değerlemede risk seviyesi ön değerlemedekinin aksine düşük bulduysa maddilik denetim programındaki hesap kalanlarına verilmiş durumda olan ağırlık işletmenin işlemlerine; bunun aksi olduğunda programda işlemlere verilmiş olan ağırlık hesap kalanlarına kaydırılır.

## 2. Maddilik Testlerinin Yapılması

Mali tablolar bir işletmenin mali durumu ile faaliyet sonuçları hakkında yönetimin dışarıya bilgi aktarma aracıdır. Bir yönetimin mali tablolar aracılığıyla yapacağı bildirimler şu beş konuda olacaktır.

- a. Beyan edilen mevcutlar ile alacakların bilanço tarihi itibariyle varolduğu ve beyan edilen gelir ve giderlerin dönem itibariyle gerçekleştiği konusundaki bildirim,
- b. Mali tablolarda yer alan kalemlerin yıl içinde açılmış ve kalan veren varlık, borç, gelir ve gider hesaplarının tamamını o hesaplara kaydedilmiş işlemlerin bütününe içerecek şekilde yansıttığı konusundaki bildirim,
- c. Bilançoda beyan edilen varlıkların müşteri işletmenin gerçek hakları borçlarında gerçek yükümlülükleri olduğu konusundaki bildirim,
- d. Aktiflerin, pasiflerin, gelirlerin ve giderlerin mali tablolarda uygun tutarlar üzerinden gösterildiği konusundaki bildirim,

---

<sup>161</sup> DEHA, a.g.e., s. 91.

e. Mali tabloların unsurlarının genel muhasebe ilkelerine uygun olarak sınıflandırılmış, adlandırılmış ve açıklanmış olduğu konusundaki bildirim.

Denetçi, işletme yönetiminin mali tablolar aracılığıyla dışarıya yaptığı tüm bildirimlerin doğruluk derecesini inceleyerek kanıt toplamak durumundadır.<sup>162</sup>

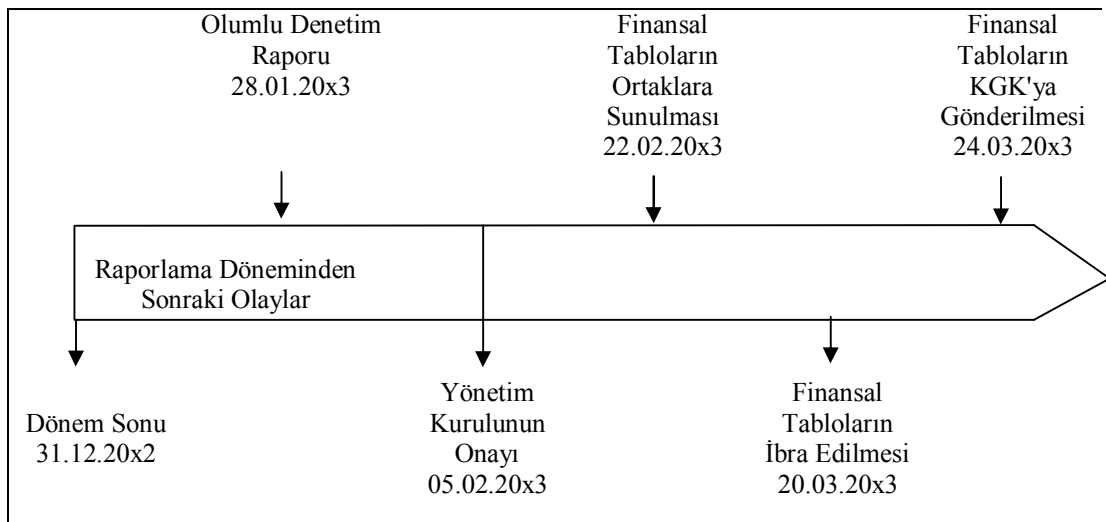
#### 2.3.12.3.7. Rapor Öncesi Son Faaliyetler

Denetimin sürecinin bu son aşamasında denetçi ilk olarak, o ana kadar yapmış olduğu çalışmaların sonuçlarını gözden geçirir ve müşteri işletmeyle ilgili aşağıda belirtilen çalışmaları yaparak, müşteri işletmenin durumuna uygun bir denetim görüşü içeren denetim raporu hazırlar.<sup>163</sup>

##### A. Denetimi Tamamlama Çalışmaları

1. Bilanço tarihinden sonraki önemli olayların gözden geçirilmesi
2. Gelecekte muhtemel belirsizliklerin değerlendirilmesi
3. Müşteri ile ilişkili olan kişi ve kuruluşlarla yapılan işlemleri belirleme ve inceleme
4. Genel analitik testlerin yapılması
5. Denetlenen işletme yönetiminden beyan mektubu alınması
6. Uygulanan denetimi programlarının son kez gözden geçirilerek gözden kaçan hususların olup olmadığının tespit edilmesi

##### 1. Bilanço Tarihinden Sonraki Önemli Olayların Gözden Geçirilmesi



**Şekil 2.9 Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların Kapsamı<sup>164</sup>**

<sup>162</sup> DEHA, a.g.e., s. 92.

<sup>163</sup> KİRACI, a.g.e., s. 74.

<sup>164</sup> KARACAN ve UYGUN, a.g.e., s. 236.

### **Bilanço tarihinden sonraki olaylar:**

Bilanço tarihinden denetim çalışmasının sona erdiği tarihe kadar gerçekleşen olaylar olarak tanımlanır. Muhasebenin temel kavramlarından süreklilik kavramı işletmelerin kuruluş sözleşmelerinde aksine bir hüküm olmadıkça faaliyetlerinin sahipleri ve ortaklarının yaşam sürelerine bağlı olmaksızın sonsuza kadar süreceğini varsayar. İşletmelerin sonsuz kabul edilen ömürlerinin işletmeyi yönetenlerin başarı ve performanslarını ölçmek, aynı zamanda işletmenin verimliliğini ve etkinliğini değerlendirmek amacıyla belirli dönemlere bölünmesi ve her bir dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması da dönemsellik kavramı olarak adlandırılır. Bir başka anlatımla faaliyet sonuçlarının dönemlere ayrılarak raporlandığı tarihlerde işletme faaliyetleri aslında son bulmamakta devam etmektedir. Dolayısıyla bilanço tarihi denilen hesap döneminin son günü ile denetim raporu tarihi arasında meydana gelen finansal nitelikteki olaylar neticesinde hazırlanan finansal tabloların gerek tutarlarının gerekse dipnotlarında yapılan açıklamaların işletme lehine veya aleyhine her an değişmesi mümkündür.

TMS- 10 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar standardının başlığı, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan 110 Numaralı Tebliğ ile 01. Ocak. 2009 Tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı olarak değiştirilmiştir. Standart, bir işletmenin, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar nedeniyle finansal tablolarında hangi durumlarda düzeltme, hangi durumlarda ise dipnotlarda açıklama yapması gerektiği konularında çeşitli düzenlemeler içermektedir. Uluslar Arası Denetim standardı 560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (Subsequent Events) standardı da denetçinin, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylarla ilgili yapacağı denetim çalışmaları ile denetçinin sorumluluğu ile ilgili hükümleri belirler. Benzer şekilde, BDS 560 - finansal tabloların denetiminde bilanço tarihinden sonraki olaylarla ilgili olarak denetçinin sorumluluklarını düzenler.

Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar ikiye ayrılır:

1. Finansal tablolarda düzeltme gerektiren olaylar
2. Finansal tablolarda düzeltme gerektirmeyen sadece açıklama gerektiren olaylar.

#### a. Finansal Tablolarda Düzeltme Gerektiren Olaylar

İşletmeler bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektiren olayların ortaya çıkması durumunda finansal tablolarda daha önce raporlanmış olan tutarları bu yeni duruma uygun şekilde düzeltmekle yükümlüdürler.<sup>165</sup>

Bilanço tarihinden sonraki olayın bu gruba girmesi için olaya yol açan koşulun bilanço tarihinde var olması ve olayın mali tabloların düzenlenmesi sırasında yapılan tahminleri etkilemesi var olması gerekir.

#### **Düzeltilme gerektiren bazı olaylar;**

1. Bilanço tarihinden sonra borçlunun iflasına yol açan borçlunun mali durumunun bozulmasının bir sonucu olarak tahsil edilemeyen bir alacak, bilanço tarihinde mevcut koşulun göstergesidir. Bilanço tarihinden sonra borçlunun iflas ettiğine dair belge, ek kanıttır. Diğer taraftan, bilanço tarihinden sonra yangın ve sel gibi bir nedenle borçlunun mali durumunun bozulması sonucunda alacağın tahsil edilmesi olanağının kalmaması, bilanço tarihinde mevcut koşulun bulunmaması nedeniyle mali tablolarda düzeltme uygun olmayacaktır. Bu durumun mali tabloların dipnotlarında açıklanması uygun olacaktır.
2. Defterde kayıtlı borç tutarı ile ilgili davanın, kayıtlı tutardan farklı tutarda sonuçlanması,
3. Defterde kayıtlı değerinin çok altında veya çok üstünde bir fiyattan maddi duran varlıkların, iştiraklerin ve stokların satışı. Ancak değer düşmesi bilanço tarihinden sonra olmuşsa, örneğin stokların modasının geçmesi bilanço tarihinden sonra ortaya çıkmışsa, bilanço tarihinden sonra stokların düşük fiyattan satışı durumunda mali tablolarda düzeltme yapılmayacaktır.

#### b. Finansal Tablolarda Açıklama Gerektiren Olaylar

Bilanço tarihinden sonra düzeltme gerektirmeyip açıklama gerektiren olaylar, bilanço tarihinde mevcut olmayan, ilgili olayların bilanço tarihinden sonra ortaya çıktığını gösteren koşulların bulunduğu durumlardır. Bu tür olaylar finansal tabloları doğrudan etkilemedikleri için finansal tablolarda düzeltme yapılmasını gerektirmezler. Ancak bu tutarlar cari dönemi ve gelecekteki dönemleri etkileyeceklerinden önemlilik kavramı gereği dipnotlarda açıklanmalıdırlar. Örneğin birleşme devir ve bölünme karan

<sup>165</sup> KARACAN ve UYGUN, a.g.e., s. 235



alınması, sermaye artırımına gidilmesi yönünde karar alınması, yangın deprem sel gibi tabii afetlerle varlıkların yok olması, grev kararı alınması, uzun vadeli amaçlarla elde tutulan mali yatırımların piyasa değerinde ortaya çıkan düşüklükler, hisse senedi sahiplerine ödeneceği bilanço tarihinden sonra ilan edilen temettüler.<sup>166</sup>

Bilanço tarihinden denetimin tamamlandığı tarihe kadar, denetçi normal denetim prosedürlerini uygulayarak, bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin kanıt toplar. Denetçi, iki şekilde kanıt toplar: Birincisi, satın alma ve satış işlemlerine ilişkin hesap kesimi testleri gibi, dönem sonunda maddi doğruluk testlerini yapar. İkincisi, denetimin tamamlandığı tarihe kadar belirli denetim prosedürlerini uygular ve bilanço tarihinden sonraki olayların mevcut olup olmadığını araştırır. Bu prosedürler şunlardır:

- a) En son mevcut ara mali tabloları okuma ve bunları denetlenen mali tablolarla karşılaştırma,
- b) Yönetimden, soru sorma tarihi itibarıyla öz sermayede, uzun vadeli borçlarda ve işletme sermayesinde önemli değişikliklerin olup olmadığını sorma,
- c) Yönetimden, bilanço tarihi itibarıyla hesaplarda olağandışı düzeltmelerin yapılıp yapılmadığını sorma,
- d) Yönetim kurulu karar defterini okuma,
- e) Müşterinin avukatından, davalar, tazminatlar ve vergi uyumsuzlukları hakkında bilgi alma.

Finansal tablolarda bilanço tarihinden sonraki önemli olayların açıklanmaması durumunda, denetçi önemlilik derecesine bağlı olarak, şartlı görüş veya olumsuz görüş bildirecektir.<sup>167</sup>

## 2. Gelecekte Muhtemel Belirsizliklerin Değerlendirilmesi (Koşullu Şarta Bağlı Borç veya Zararların Değerlendirilmesi)

Gelecekte gerçekleşmesi kesin olmayan borçlar ve zararlar "şarta bağlı borçlar ve zararlar" olarak adlandırılır. Şarta bağlı borçlar ve zararların mevcut olması için gerekli koşullar; ödemenin gelecekteki bir olayın gerçekleşmesine bağlı olması, halihazırdaki durumdan kaynaklanan, üçüncü kişilere gelecekte olası bir ödemenin varolması ve gelecekteki ödemenin tutarının belirsiz olmasıdır.

Gelecekteki bir olayın gerçekleşmesi olasılığı kuvvetli veya zayıf görülebilir.

<sup>166</sup> KARACAN ve UYGUN, a.g.e., s. 238.

<sup>167</sup> DEHA, a.g.e., s. 104.

- Olası borç veya zararın gerçekleşmesi olasılığı kuvvetli ise ve tutarı bir dereceye kadar tahmin edilebiliyorsa, borç ve zarar tahakkuk ettirilmeli ve mali tablolarda gösterilmelidir.
- Olası borç ve zararların gerçekleşmesi olasılığı fazla kuvvetli değilse veya olası borç ve zararın gerçekleşmesi olasılığı kuvvetli olmasına karşın tutarı bir dereceye kadar tahmin edilemiyorsa, tahakkuk kaydı yapılmaz, sadece mali tabloların dipnotlarında açıklama yapılır.
- Olası borç ve zararın gerçekleşmesi çok zayıfsa, tahakkuk kaydı da yapılmaz, dipnotlarda açıklama da yapılmaz

Denetçinin göz önünde bulunduracağı şarta bağlı borçlar ve zararlara örnek olarak şunlar gösterilebilir:

- a. İşletme aleyhine açılmış çeşitli tazminat davaları,
- b. Vergi uyuşmazlıkları,
- c. İskonto ettirilmiş alacak senetleri,
- d. Satılan mamullerin garanti süresi kapsamına giren garantiler,
- e. Başkalarının borcu için işletmenin vermiş olduğu kefaletler.

Şarta bağlı borçların ve zararların denetiminde ilk adım, bunların var olup olmadığını belirlemektir. Bunların var olduğu belirlendikten sonra, önemlilik derecesi ve açıklamaların gerekliliği çözümlenebilir. Şarta bağlı borçları ve zararları araştırmak için kullanılan bazı denetim prosedürleri şunlardır:

- a. Kaydedilmemiş şarta bağlı borçların ve zararların olup olmadığına ilişkin yönetime yazılı ve sözlü sorular sorma.
- b. Yönetim Kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı tutanaklarını gözden geçirme,
- c. Şarta bağlı borçların ve zararların bir göstergesi olarak avukatlara ve hukuk danışmanlarına yapılan ödemeleri gözden geçirme,
- d. Müşterinin avukatlarından doğrulama mektubu isteme

Denetçi, şarta bağlı borçların ve zararların var olduğu sonucuna varırsa, bunların önemlilik derecesini ve açıklamaların gerekliliğini değerlemelidir. Olası borç yeterli derecede biliniyorsa, mali tablolarda gerçek bir borç olarak yer almalıdır. Bir denetim şirketi, olası borcu ve zararı müşterisinin avukatına güvenerek değerlendirme yerine, kendi hukuk danışmanlarıyla değerlemelidir.

### 3. Müşteriyle İlişkili Kişi ve Kuruluşlarla Yapılan İşlemlerin İncelenmesi

Denetçinin, denetimi planlama safhasında müşteri ile ilişkili olan kişi ve kuruluşları belirlemesi gerekir. Bu kişi ve kuruluşların kapsamına müşteri işletmenin büyük ortakları, iştirakleri ve bağlı ortaklıkları, büyük ortakların iştirakleri ve bağlı ortaklıkları, yönetim kurulu üyelerinin ortağı olduğu ortaklıklar girer. Denetim çalışması, bu kişi ve kuruluşlarla yapılan tüm ticari ve mali işlemlerin ortaya çıkarılacağı güvenini veremez. Ancak, denetçi bu kişi ve kuruluşlarla yapılan önemli işlemlerin olabileceğini göz önünde bulundurmalıdır. Denetçi, hem bu kişi ve kuruluşları hem de bu kişi ve kuruluşlarla yapılan işlemleri ortaya çıkaracak denetim prosedürlerini uygulamalıdır.

Müşteri ile ilişkili olan kişi ve kuruluşlarla yapılan işlemler, denetim sırasında uygulanan denetim prosedürleriyle ortaya çıkabilir. Ayrıca, denetçi özellikle bu tür işlemlere uygulanabilecek ek denetim prosedürlerini uygulamalıdır. Bu prosedürler, şirket ana sözleşmesinden ortakların belirlenmesini; diğer alacaklar, diğer borçlar, iştirakler ve bağlı ortaklıklar hesaplarından ortaklıkların belirlenmesini; bu tür işlemlere yetki veren yönetim kurulu kararlarının gözden geçirilmesini kapsar. Bu işlemler müşteri işletme ile satın alma ve satış işlemlerinin yapılmasını kapsadığı gibi, borç ve alacak işlemlerini de kapsar. Bu tür işlemlerin incelenmesinin amacı, müşteri işletmeden bu kişi ve kuruluşlara sermaye ve kar transferi yapılıp yapılmadığının belirlenmesidir.<sup>168</sup>

### 4. Denetim Sonunda, Denetçinin Yapacağı Analitik Testler

Denetimin genel amacı, mali tabloların doğruluğuna ilişkin bir görüş bildirmektir. Bu nedenle müşterinin mali tablolarının son taslağı üzerinde genel analitik testler yapmak gerekir. Denetçi bu testleri yaparken mali tabloların sınıflandırılması ve toplamları üzerinde durur. Analitik testler aşağıdaki çalışmaları kapsar:

- a. Mali tabloların alt toplamlarını, toplamlarını ve kalemlerin tutarlarını önceki dönemin tutarları ve cari yılın bütçelenmiş verileri ile karşılaştırma,
- b. İlgili oranları (rasyoları) hesaplama, önceki yılın ve cari yılın bütçelenmiş oranları ile karşılaştırma,

---

<sup>168</sup> DEHA, a.g.e., s. 104-106.

- c. Üretim ve satış hacmi, çalışanlar sayısı gibi finansal olmayan verileri, önceki yılın verileri ve cari yılın planlanmış verileri ile karşılaştırma,
- d. Cari yılın oranlarını sektör ortalamaları ile karşılaştırma.

Hesap kalanlarının karşılaştırılması analizini yaparken, bulunan anormal sapmaların yeterli açıklamasının var olup olmadığını belirlemek için, genel analitik testler çalışma kağıtlarına aktarılmalıdır. Bu sapmalar varsa, denetimi tamamlama sırasında ek denetim prosedürleri uygulanmalıdır.

#### 5. Müşteri Yönetiminden Beyan Mektubu Alınması

Denetçi, denetim sürecinde müşteri işletmenin yöneticilerine ve personeline çeşitli sorular yöneltir ve pek çok sözlü yanıt alır. Denetçi, sözlü beyanları yazılı hale getirmek için denetim tamamlandığında, müşteri işletmenin yönetiminden beyan mektubu ister. Yönetimden yazılı beyan alınmasının amaçları şunlardır:

- a. Denetçiye verilen sözlü beyanları doğrulamak,
- b. Dönem içinde verilen sözlü beyanların uygunluğunun devam ettiğini belirlemek,
- c. Yönetimin beyanlarına ilişkin yanlış anlaşılma olasılığını azaltmak,
- d. Mali tabloların düzenlenmesinde esas sorumluluğun yönetime ait olduğunu vurgulamak,
- e. Müşteri ile denetçi arasındaki anlaşmazlıklarda kanıt olarak kullanmaktır.

Müşteri işletmenin beyan mektubu, diğer denetim prosedürlerinin yerine geçmez. Yönetimin beyan mektubu vermemesi, denetçinin çalışmasının kapsamının sınırlandırılması sayılacağından, denetçinin denetim raporunda şartlı görüş bildirmesine veya görüş belirtmekten kaçınmasına yol açar.<sup>169</sup>

#### 6. Uygulanan Denetimi Programlarının Son Kez Gözden Geçirilmesi

Denetimi tamamlama çalışmaları yapılırken, denetim programları son bir kez gözden geçirilerek, eksik kalan hususların bulunup bulunmadığı tespit edilir.

- a. Kanıtların yeterli olup olmadığını değerlendirme
- b. Denetim riskinin son değerlemesini yapma
- c. Önemlilik düzeyinin son değerlemesini yapma
- d. Çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesi

---

<sup>169</sup> DEHA, a.g.e., s. 106-107.

e. Müşteri işletmeden hataların düzeltilmesini isteme

Denetim çalışmasının son aşaması olan sonuçların değerlendirilmesi, denetçinin denetim sırasında elde ettiği kanıtlar ve diğer verilen değerlendirerek genel bir görüşe varmasıdır.

### **Kanıtların Yeterliliğini Değerleme**

Denetçinin denetim sırasında elde ettiği kanıtların, denetçi görüşünü teyit edecek düzeyde ve nitelikte olup olmadığının, ayrıca elde edilebilecek başka kanıt olup olmadığının araştırılmasıdır.

### **Önemlilik Düzeyinin ve Denetim Riskinin Son Değerlemesini Yapma**

Denetimin ilk çalışmaları sırasında belirlenen ve hatalardaki (mali tablolar, hesaplardaki işlemlerde yapılan hatalar) kabul edilebilirlik seviyesi olan önemlilik düzeyinin varılan denetim sonuçlarına göre yeniden değerlendirilmesi ve her denetimde mevcut olan denetim riskini en aza indirmek için kanıtların yeniden değerlendirilmesi işlemleridir. Denetçi denetim riskinin kabul edilebilir düzeyde olduğu sonucuna varırsa, bulgularıyla desteklenen görüşünü oluşturabilir. Denetçi denetim riskinin kabul edilebilir düzeyin üzerinde olduğu sonucuna varırsa, ya ek maddi doğruluk testleri yapmalı ya da müşterisini gerekli düzeltmeleri yapmaya ikna etmelidir.

### **Çalışma kağıtlarını gözden geçirme**

Çalışma kağıtları; denetimin sonuçlanmasına yakın bir zamanda, düzeltme talepleri müşteri işletmeye iletilmeden ve çalışma mizanı düzenlenmeden önce denetimden sorumlu denetçi tarafından genel olarak gözden geçirilir.

### **Hataların Düzeltilmesini İsteme**

Denetçi, denetim sırasında bulduğu hataları düzeltici ve sınıflandırıcı yevmiye kayıtlarının yapıldığı çalışma kağıdına kaydeden ve müşteri işletmeye düzeltme kayıtlarının listesini vererek, muhasebe defterinde gerekli düzeltmelerin yapılmasını ister. Eğer hesaplar kapatılmamışsa ve müşteri denetçinin isteğini kabul ederse düzeltmeler yapılır, hesaplar kapatıldığından ya da müşterinin düzeltme talebini kabul etmediğinden düzeltme yapılamazsa bu duruma denetim raporunda yer verilir.<sup>170</sup>

---

<sup>170</sup> DEHA, a.g.e., s. 108.

### 2.3.12.3.8. Muhasebe Denetiminde Hata ve Hileler

Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre, hatanın sözlük anlamı istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, yanılma, yanılığdır. Hile ise; bilerek bilinçli olarak düzensizlik, bozukluk yapmaktır. Muhasebe hataları ve hileler genel olara muhasebe ilke ve kurallarına uymayan işlemler olarak tanımlanabilir. Muhasebe hatası ile muhasebe hilesi arasındaki temel ayrım noktası kasıt unsurunun bulunup bulunmamasıdır. Muhasebe hatalarında kasıt unsuru yoktur. Bunun yerine bilgisizlik ve ihmal vardır. Buna karşılık muhasebe hilelerinde kasıt unsuru bulunmaktadır. Hilede muhasebe işlemlerindeki düzensizlikler bilinçli olarak yapılmaktadır.

#### A. Muhasebe Denetiminde Hatalar

Muhasebe hatalarının yapılma nedenleri; bilgisizlik ve tecrübesizlik ile ihmal ve dikkatsizliktir. Muhasebe sürecinin her aşamasında çeşitli işlem hataları yapılabilir. Yevmiye Defterinde unutma, kaydedilmemesi gereken işlemlerin kaydedilmesi, dönem kaydırma hataları, mükerrer kaydetme, yanlış tutarı kaydetme, yanlış tutarı kaydetme şeklinde hatalar yapılabilir. Diğer defterlerde ise; hesaplama hataları, matematik hataları, devir hataları yapılabilmektedir. Finansal tablolarda; tablo kalemlerinin yer değiştirilmesi ve tablolarda açıklık ilkesine uymama şeklinde hatalar yapılabilir. Finansal tablolardaki hataların sonucunda işletmenin finansal durumu kötü gösteriliyorsa bilanço örtülenmiş yani maskelenmiş olur, işletmenin durumu olduğundan daha iyi görünüyorsa bilanço süslemesi oluşur.

#### **Muhasebe Hatalarının Çeşitleri**

Muhasebe hataları üç ana gruba ayrılır;

- Hataların İçeriği Bakımından
- Hataların Sonuçları Bakımından
- Hataların Sonuçları Bakımından<sup>171</sup>

##### 1. Hataların İçeriği Bakımından

Muhasebe hataları içeriği bakımından nitel ve nicel olarak ikiye ayrılır. Bir işletmenin işlemlerinin işleyişinde ve bu işlemlerin belgelendirilmesinde iç kontrol sisteminin ve yasaların koymuş olduğu kurallara aykırı yapılan hatalar veya yöntemlerin yerine

---

<sup>171</sup>GÜRBÜZ, a.g.e., s. 63.

getirilmemesi nitel hata olarak değerlendirilir. Hesap bakiyelerine ve mali tablolardaki tutarlarına etki eden hatalar ise nicel hatalardır.

## 2. Hataların Sonuçları Bakımından

Muhasebe hataları sonuçları bakımından önemli ve önemsiz olarak ikiye ayrılır. Karar alıcıların kararlarına etki etmeyen ve denetçi tarafından kabul edilebilir seviyedeki düzensizlikler önemsiz hatalardır. Sayıca ve tutarca önemli düzeltilmediği takdirde muhasebe bilgilerini kullananların kararlarına etki eden hatalar önemli kabul edilir.

## 3. Hataların Etkileri Bakımından

Muhasebe hataları etkileri bakımından bilançoju etkileyen, gelir tablosunu etkileyen ve hem bilançoju hem de gelir tablosunun etkileyen hatalar olarak üçe ayrılır.

**Bilançoju Etkileyen Muhasebe Hataları;** Bu muhasebe hataları sadece bilançoju etkiler. Bu tür hatalar düzeltilmez ise düzenlenen bilançolar da hatalı olur ve hata sonraki dönemlere de aktarılarak devam eder. Bu tür hataya örnek olarak, sermaye hesabına alacak yazılması gereken bir tutarın yanlışlıkla dağıtılan karlar hesabına alacak yazılması gösterilebilir. Düzeltme için yanlış yazılan tutarın bir bilanço hesabından (dağıtılmayan karlar) diğer bir bilanço hesabına (sermaye) aktarılması gerekir. Bu tür hatalar düzeltilinceye kadar gelecek dönemlerde de düzenlenecek bilançolar hatalı olur.

**Gelir Tablosunu Etkileyen Muhasebe Hataları;** Bu muhasebe hataları sadece gelir tablosunu etkiler. Örneğin, faiz geliri hesabına alacak yazılması gereken bir tutar yanlışlıkla satışlar hesabına alacak kaydedilmiş olabilir. Bu hata gelir tablosunun yanlış olmasına yol açar. Bu hatanın düzeltilmesi için bir gelir hesabından (satışlar) diğer bir gelir hesabına (faiz geliri) aktarma yapılması gerekir. Hata düzeltilmediği takdirde cari dönemin gelir tablosu hatalı olacak, fakat gelecek dönemlere ait finansal tablolar bu hatadan etkilenmeyecektir. Bunun nedeni hatanın sadece gelir hesaplarını etkilemesi ve gelir hesaplarının dönem sonunda kar-zarar hesabına aktarılarak kapatılmasıdır.

**Bilanço ve Gelir Tablosunu Etkileyen Muhasebe Hataları;** Bu muhasebe hatası ise hem bilançoju ve hem de cari dönemin gelir tablosunu etkileyen hatalardır. Uygulamada en çok rastlanan hata türü budur. Bu tür hatalar kendi içerisinde dengelenmeyen hatalar ve dengelenen hatalar olmak üzere sınıflandırılır. Dengelenmeyen hatalarda gerekli düzeltmeler yapılmadıkça bir veya daha fazla bilanço hesabı hatalı olarak raporlanmaya devam edilir. Bu hata türüne örnek amortisman giderinin yanlış hesaplanmasıdır. Bu hata sonucunda birikmiş amortisman ve dağıtılma-

yan karlar hesaplan hatalı olacak, hata düzeltilinceye veya ilgili varlık tamamen amorti edilinceye ya da bu varlık elden çıkartılıncaya kadar hata devam edecektir. Gelir tablosu ise sadece hatanın yapıldığı dönemde olumsuz olarak etkilenecek, sonraki dönemlerde gelir tabloları hatasız olarak düzenlenmiş olacaktır.<sup>172</sup>

## B. Muhasebe Hileleri

Hile kavramı, hırsızlık, yolsuzluk, yasal olmayan gizli anlaşmalar, zimmete geçirme, kara para aklama, rüşvet ve para sızdırma gibi faaliyetleri içerir.<sup>173</sup> Belli bir amaçla işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin bilerek tahrif edilmesine muhasebe hilesi denir. Muhasebe hatalarının bilgisizlik ve dikkatsizliğe dayanmasına karşın muhasebe hileleri bilinçli olarak (kasten) yapılır.

Muhasebe hilesine başvurmanın amaçları çok çeşitli olabilir. Bunları şu şekilde sıralamak mümkündür:

1. Zimmetlerin gizlenmesi,
2. Ortakların birbirini yanıltma istekleri,
3. Daha az kar dağıtma isteği,
4. Yolsuzlukların gizlenmesi,
5. Hak edilmeyen teşviklerden yararlanma isteği,
6. Vergi kaçırma düşüncesi.

Muhasebe hataları kayıtlar üzerinde yapılırken, muhasebe hileleri ağırlıklı olarak belgeler üzerinde yapılır. Hilenin, belgeler üzerinde ve bilinçli olarak yapılması nedeniyle muhasebe sistemi içinde kendiliğinden ortaya çıkarılması beklenemez. Aksine bilerek yapıldığından tespit edilip, ortaya çıkarılması son derece güçtür. Bu nedenle inceleme sırasında denetçilerin çok dikkatli ve araştırmacı olması zorunludur. Muhasebe hilelerinin vergi hukukundaki sonucu kasten vergi kaybına sebebiyettir ve vergi ziyayı suçu ile birlikte kaçakçılık suçu da işlenmiş sayılır. Ayrıca muhasebe hileleri çoğunlukla vergi suçu raporu yazılmasını da gerektirir.

Hile kavramının unsurları şunlardır;

- 1- Hile eylemi, hileyi yapan tarafından gizlice sürdürülen bir faaliyettir,
- 2- Hile eyleminde, hileyi yapanın kendisine yarar sağlama esası vardır,

---

<sup>172</sup> GÜREDİN, a.g.e., s. 336.

<sup>173</sup> ULUCAN ÖZKUL, Fatma ve ALMALI ÖZDEMİR, Zehra, *İşletmelerde Hile Riski Denetimi*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2010, s. 8.



- 3- Hile eyleminde kesinlikle kasıt unsura bulunmaktadır,
- 4- Hile eyleminde, hileyi yapan kişi hile sonucunda mağdur olan kişiyi mutlaka aldatmaktadır,
- 5- Her durumda hile eylemine maraz kalan kişi veya işletme zarar görür.<sup>174</sup>

### **Belli Başlı Muhasebe Hileleri**

Muhasebe hileleri işletme yönetimince yapılanlar ve işletme çalışanlarınca yapılan hileler olarak ikiye ayrılırlar.

#### **a. İşletme Yönetimi Tarafından Yapılan Hileler**

Bu tür hileler Hileli Finansal Raporlama şeklinde de adlandırılabilir. İşletme yöneticilerinin finansal tablolarla oynaması ve ya finansal tabloları değiştirilmesidir.

Bu hileleri önleme yolları;

- Uyumlu bir tepe yönetimi oluşturmak,
- Hileli raporlamayı önlemeye ve ortaya çıkartmaya yönelik bir iç kontrol yapısı kurmak,
- İşletmenin işleyişi ile ilgili kuralları yazılı bir duruma getirerek geliştirmek ve güçlendirmek,
- Etkili bir iç denetim bölümü oluşturmak,
- Yönetim kurulu içinden seçilecek bir denetim komitesinin yönetimin gözlenmesi ve değerlemesinin yapılmasında etkili bir rol almasını sağlamak,
- İşletme dışı denetim firmaları ile etkili çalışmalar gerçekleştirmek,
- İşletme çalışanlarının bildiklerini anlatabilecekleri güvenli bir mekanizma oluşturmak.

#### **b. İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileler**

Çalışanlar; mali içerikli nedenlerden, kötü alışkanlıklardan doğan nedenlerden, işle ilgili nedenlerden hileler yapabilirler. Uydurma hesaplar açabilirler, kasti hatalar yapabilirler, kayıt dışı işlemler yapabilirler, belge sahtekarlığı yapabilirler, işlemde önce ve ya sonra kayıt yapabilirler ve bilanço maskeleymesi ve süslemesi yapabilirler. Muhasebe hileleri örnekleri;

- Bazı borçlan ve yükümlülükleri bilançoda göstermemek,
- Bazı aktif kalemleri olduğundan daha fazla göstermek,

---

<sup>174</sup>BOZKURT, Nejat, *İşletmelerin Kara Deliği Hile*, Alfa Yayınları, İstanbul, 2009, s. 60.

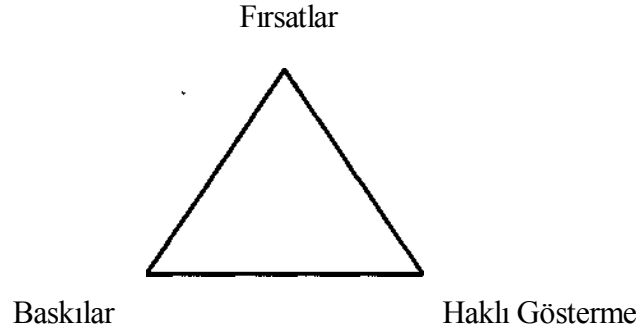
- Gider yazılması gereken bazı masrafları aktifleştirmek,
- Değerleri düşmüş aktiflere karşılık ayırmamak,
- Şirketin doğmuş yükümlülüklerine karşılık ayırmamak,
- Tahsili mümkün olmayan alacaklara karşılık ayırmamak,
- Dövizli borçlan veya alacakları bilanço tarihindeki kur yerine daha düşük/yüksek kurlar ile değerlemek,
- Doğmuş zararları bilançoya yansıtılmamak,
- Gelir ve giderleri ait olduğu yılda gelir/gider yazmamak,
- Olmayan stokları var gibi bilançoda göstermek,
- Nakit sermaye artışlarını fiktif aktif yaratarak yapmak,
- Sabit kıymet amortismanlarını doğru yapmamak,
- Kredi faiz giderlerini hesaplara doğru yansıtılmamak,
- Şirket borçlarını olduğundan az göstermek,
- Başkasına ait varlıkları kendi aktiflerinde göstermek,
- Serbestçe kullanılmayan bloke veya rehinli aktifleri saklamak,
- Şirketin hisse değerini düşürecek bilgileri saklamak,
- Faturasız mal satarak bazı satışları kayıt dışında tutmak,
- Faturasız mal alarak bazı alımları kayıt dışında bırakmak,
- Personele açıktan ücret ödeyerek personel giderlerini az göstermek,
- Bazı rakamların yerini değiştirme,
- Eksik veya fazla sıfır koyma,
- Mükerrer kayıt yapma,
- Borcu alacağı, alacağı borca kaydetme,
- Amortismanı eksik veya fazla hesaplama<sup>175</sup>

#### 1. Hile Riski Faktörleri

Hile riski faktörleri fırsat, baskı ve haklı gösterme olmak üzere üç temel unsurdan meydana gelmektedir. Kuramsal işletmelerde bile hile ortamının oluşması basit de olsa sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Hile riski faktörleri literatürde hile üçgeni olarak da tanımlanmaktadır.<sup>176</sup>

<sup>175</sup> GÜRSOY, Hakan, Muhasebe Hilesi, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 203, Kasım, 2009, s. 145.

<sup>176</sup> PEHLİVANLI, Davut, *Hile Denetimi Metodoloji ve Raporlama*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2011, s. 4.



**Şekil 2.10 Hile Üçgeni**

## 2. Dünyada Ortaya Çıkan Önemli Muhasebe Hileleri

ABD'de dünyaca tanınmış bazı büyük şirketlerde 2001 yılı itibarıyla meydana gelmeye başlayan muhasebe hileleri serisi uluslararası finans piyasalarında geniş yankılar uyandırmıştır. Bunlar;

1. Enron Vakası
2. Parmalat Vakası
3. Worldcom Vakası
4. Xerox Vakası
5. Waste Management Vakası
6. Sunbeam Vakası
7. Cendant Vakası<sup>177</sup>

### 2.3.12.4. Denetim Sonuçlarını Raporlama

Denetim raporu, denetçinin yapmış olduğu çalışmaların kapsamını belirttiği ve denetlenen işletmenin mali tabloları hakkında ulaşılmış olduğu kanaatini açıkladığı yazılı bir belgedir. İşletmenin mali durumunun veya faaliyet sonuçlarının iyi veya kötü oluşu denetçiyi ilgilendirmez. Denetçi mali karakterli olayların geçerliliğini araştırıp, onların oldukları gibi ve muhasebe prensiplerine uygun bir şekilde kayda alındıklarını ve aynı şekilde de mali tablolara aktarıldığını inceleyip, sadece bu konudaki görüş ve bulgularını raporunda açıklamakla ilgilenir. Denetim raporu denetçinin fikirlerini başkalarına aklamalarına ve onların mali tablolara güven duymalarını sağlamasına yarar.<sup>178</sup>

Finansal tablolar denetiminin genel amacı işletme yönetimi tarafından düzenlenen ve açıklanan finansal tabloların işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını genel

<sup>177</sup> TOROSLU, a.g.e., s. 255- 258.

<sup>178</sup> KARAPINAR, BAYIRLI, BAL, v.d., a.g.e., s.548.

kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve finansal raporlama standartlarına uygun olarak yansıtıp yansıtmadığını araştırmak ve ulaşılan sonucu bilgi kullanıcılarına iletmektir.

Bilgi kullanıcılarına denetçi görüşünün iletilmesi ise denetim raporları aracılığı ile yapılır. Bilgi kullanıcılarının açıklanan görüşü yanlış yorumlamalarının önüne geçmek için denetim raporları şekil ve içerik açısından basitleştirilerek her denetçinin subjektif yargısına göre rapor yazması önlenmiş, denetim raporları asgari bilgileri içerecek şekilde standartlaştırılmıştır. Bu amaçlarla yayımlanan UDS-700-799 arasındaki standartlar denetim raporlarının düzenlenmesi ve denetim sonucu yayınlanacak raporlar hakkında yol gösterici düzenlemeler içermektedir.<sup>179</sup>

**Tablo 2.11 UDS Raporlama Standartları**

| <b>Raporlama</b> |  |
|------------------|--|
| <i>UDS 700</i>   | <i>Finansal Tablolar Üzerinde Görüş Oluşturma ve Raporlama</i>   |
| <i>UDS 705</i>   | <i>Bağımsız Denetçi Raporunda Denetçi Görüşünün Değişikliğe Uğraması</i>                                       |
| <i>UDS 706</i>   | <i>Bağımsız Denetçi Raporunda Dikkat Çekilmesi Gereken Hususlar ve Diğer Açıklamalar</i>                       |
| <i>UDS 710</i>   | <i>Karşılaştırmalı Bilgiler – Önceki Dönem Tutarları ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar</i>                  |
| <i>UDS 720</i>   | <i>Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlarda Yer Alan Diğer Bilgilere İlişkin Denetçi Sorumluluğu</i> |

**Kaynak:** KAVUT, TAŞ, ŞAVLI, a.g.e., s. 176.

#### 2.3.12.4.1. Denetim Raporunun Unsurları

##### **Standart denetim raporunun başlıca unsurları;**

- Raporun başlığında, denetçinin bağımsız olduğunu belirten ifade
- Raporun muhatabı (yönetim , ortaklar genel kurulu vs..)
- Sunuş paragrafi
- Kapsam paragrafi

<sup>179</sup> KARACAN ve UYGUN, a.g.e., s. 244.

- Görüş bildirme paragrafi
- Denetçinin adı soyadı imzası
- Raporun düzenlenme tarihi

#### 2.3.12.4.2. Denetim Raporunun Bölümleri

Denetim raporu çıkar gruplarıyla denetçi arasındaki iletişim aracıdır. Raporlardaki fikirlerin yazan ve okuyan açısından aynı anlama gelecek şekilde işlenmesi gerekir. Raporun sade anlaşılır bir dille ve öz olarak yazılması gerekir.

Denetim raporu dar ve geniş kapsamlı olmak üzere iki şekilde düzenlenir. Dar kapsamlı olan hissedarlar ile üçüncü kişiler için, geniş kapsamlı olan ise genellikle işletme yöneticileri için hazırlanır.

Denetim raporu görüldüğü gibi genellikle üç bölüm şeklinde düzenlenir.

- Başlık (Genel bilgi) bölümü
- Kapsam bölümü
- Görüş bölümü

##### A. Başlık Bölümü

Taraflara ilişkin genel bilgiler yer alır. Denetçi bu bölümde genel olarak, şirket ortaklarına veya yönetim kuruluna hitaben, işletmeye ait fikirlerini belirtir. Bunun amacı, denetlene işletmeden tam bağımsız olarak hareket edildiğini belirtmektir.

##### B. Kapsam Bölümü

Kapsam bölümünde, incelenen mali tablolar ile ilgili denetimin genel kabul görmüş denetim standartlarına göre yapıldığı ifadesi yer alır. Raporun ikinci bölümünü oluşturan bu kısımda denetçi, incelemiş olduğu mali tabloları tek sıralar ve çok genel olarak denetim sırasında neler yaptığı konusunda bilgi verir.

Genelde birinci cümlede: “...şirketinin ..... tarihli bilanço ve gelir tablosu ile.... Bu tarihlerde sona eren yıllara ait.... İncelenmiş bulunuyoruz.” ifadesi yer alır. İkinci cümle ise: “İncelememiz genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yapılmış ve ....” şeklinde başlayıp, mesleki açıdan kaliteli ve geçerli bir denetlemenin yapıldığını ifade eder. kapsam bölümünün üçüncü cümlesi, “muhasebe kayıtları ile ilgili olarak örnekleme yöntemleri ve koşullara göre gerekli gördüğümüz diğer denetim işlemleri uygulanmıştır.” şeklinde, denetçinin mali tablolar ve muhasebe kayıtları ile ilgili yeterli

sayıda kanıt toplayarak sadece belli kayıtların örnekleme yolu ile incelendiğini ifade eder. Görüldüğü gibi kapsam bölümünde, rapordan anlayacak mesleki bilgiye sahip kimselerin anlayacağı şekilde genel bilgi verilir.

### C. Görüş Bölümü

Bu bölümde denetçin işletmenin mali tabloları hakkında ulaşılmış olduğu kanaat bildirilir. Bu bölüme denetim standartlarına uygun bir biçimde görüş bildirme veya yargı bölümü adı verilir. Denetçi inceldiği işletmenin mali tablolarına ilişkin yargılarını bu bölümde verir. Görüş bölümü çok önemli olmakla birlikte tek bir cümleden oluşmaktadır. Bu cümle; “Görüşümüze göre yukarıda belirtilen mali tablolar işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru olarak yansıtmaktadır.” şeklindedir. Ayrıca bu işin uzman kişilerce yapıldığı ifade edilir. Görüş bölümünde devamlılık ve karşılaştırma temeline göre tablolar arasında karşılaştırma yapıldığı ve dönemler arasında süreklilik olduğu ifade edilir. Açık ve dürüst olduklarını belirten bir ifade ile rapor sona erer.

Denetim raporunda ayrıca denetim raporunun tarihi ve denetçinin imzası bölümleri yer alır. Denetim raporunun bittiği tarih çok önemlidir. Çünkü denetim, mali tabloların hazırlandığı tarihten sonra gelişen olaylar açısından önemlilik arz eder. Denetçinin imzası ise, denetim firmasının sorumlu yöneticileri ve uzman kişilerince incelemenin yapıldığı ve her türlü sorumluluğun alındığını ifade eder.<sup>180</sup>

#### 2.3.12.4.3. Denetim Raporları Çeşitleri

- Kapsamına göre denetim raporları
- Denetçinin görüşüne göre denetim raporları.

##### A. Kapsamına Göre Denetim Raporları

Denetim raporlarını kapsamına göre dar kapsamlı ve geniş kapsamlı olarak iki şekilde sınıflandırabiliriz.

#### 1. Dar Kapsamlı Rapor

Dar kapsamlı rapor, kısa şekilli rapor, standart rapor, özet rapor olarak da adlandırılır. Bu tür raporlarda denetim çalışmaları sonucunda ulaşılan görüş, yanlış anlaşılımları önlemek ve yeknesaklığı sağlamak üzere, okuyan herkesin aynı anlamı

<sup>180</sup> KARAPINAR, BAYIRLI, BAL, v.d., a.g.e., s.548,549.

çıkartacağı kısa ve özet ifadelerle kaleme alınır. Kısa şekilli rapor, belirli bir gruba hitaben değil, tüm bilgi kullanıcılarına yönelik olarak tek tip olarak hazırlanır.

## 2. Geniş Kapsamlı Rapor

Geniş kapsamlı rapor Uzun şekilli rapor olarak da adlandırılan ve belirli bir standardı olmayan rapordur. Bu tür raporlar tüm bilgi kullanıcılarına yönelik olarak değil genellikle yönetim kurulu için hazırlanırlar. Bu tür raporlarda denetçinin ayrıntılı açıklamaları ve yorumları da yer alır.

### B. Denetçinin Görüşüne Göre Denetim Raporları

Denetim raporlarında, işletme yönetimlerince hazırlanıp yayımlanan finansal tabloların işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde yansıtıp yansıtmadığı hakkında genel bir görüş açıklanmalıdır. Yeterli sayıda kanıt toplanamaması, denetim kapsamının sınırlandırılması, etkin bir iç kontrol sisteminin bulunmaması ve buna benzer nedenlerle, denetçi tarafından finansal tabloların işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde yansıtıp yansıtmadığı hakkında bir kanaat oluşturulamadığı dolayısıyla görüş bildirilemediğinde, denetim raporunda nedenleriyle birlikte bu durum belirtilmelidir. Yine benzer şekilde şartlı görüş bildiriliyorsa, denetçinin şartlı görüş bildirilen finansal tablo kalemini olumlu görüşünden ayırarak bu durumu raporunda ayrıntılı olarak açıklaması ve bu kalem dolayısıyla oluşabilecek hata ve yanlışlıkların dışında finansal tabloların bir bütün olarak işletmenin durumunu doğru ve gerçeğe uygun bir biçimde yansıttığı hususunu raporunda açıklamalıdır.<sup>181</sup>

Denetçi denetimi sonunda elde ettiği sonuçları denetçi görüşü olarak dört farklı biçimde raporlamaktadır.

1. Olumlu (koşulsuz) görüş bildirme (standart şartsız denetim raporu)
2. Şartlı (sınırlanmış) görüş bildirme
3. Olumsuz görüş bildirme
4. Görüş belirtmekten kaçınma<sup>182</sup>

---

<sup>181</sup> KARACAN ve UYGUN, a.g.e., s. 245-246.

<sup>182</sup> DEHA, a.g.e., s. 115.

**Tablo 2.12 Denetçi Görüşü Türleri**

| <b>DENETİM RAPORU</b>          |   |
|--------------------------------|---|
| <i>Standart Denetim Raporu</i> | <i>Değişiklik Gerektiren Denetim Raporu</i> |
| Olumlu Görüş                   | Açıklama Paragrafı İçeren Olumlu Görüş      |
|                                | Şartlı Görüş                                |
|                                | Görüş Vermekten Kaçınma                     |
|                                | Olumsuz Görüş                               |

**Kaynak:** KAVUT, TAŞ, ŞAVLI, *a.g.e.*, s. 183.

**Tablo 2.13 Denetim Görüşlerinin Değerlendirilmesi**

| <b>Denetçinin Hatanın Finansal Tablo Geneline Yaygınlığı Hususundaki Değerlendirmesi</b> |                         |                         |
|--|-------------------------|-------------------------|
| Denetim raporunda düzeltme gerektiren husus  | Önemli ama yaygın değil | Önemli ve yaygın        |
| Finansal Tablolar önemli ölçüde yanlışlık içeriyor                                       | Şartlı Görüş            | Olumsuz Görüş           |
| Yeterli denetim kanıtı elde edilememiş   | Şartlı Görüş            | Görüş Vermekten Kaçınma |

**Kaynak:** KAVUT, TAŞ, ŞAVLI, *a.g.e.*, s. 193.



## 1. Olumlu Görüş (Standart Şartsız Denetim Raporu)

Olumlu görüş, denetçinin denetim alanında kısıtlama olmadan kanıt toplayarak mali tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, tutarlılık ilkesine ve tam açıklama ilkesine uygun olduğunu (veya düşük önem seviyesine sahip sapma olduğunu) tespit etmesi ve işletmenin sürekliliği konusunda bir şüphesi bulunmaması durumunda bildireceği görüş türüdür.

### Olumlu Görüş İçeren Denetim Raporu Örneği

#### BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

(Muhatap)

ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 20XX tarihi itibarıyla hazırlanan ve ekte yer alan bilançosunu, aynı tarihte sona eren yıla ait gelir tablosunu, öz sermaye değişim tablosunu ve nakit akım tablosunu, önemli muhasebe politikalarının özetini ve dipnotları denetlemiş bulunuyoruz.

Finansal Tablolara İlgili Olarak İşletme Yönetiminin Sorumluluğu

İşletme yönetimi, finansal tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre hazırlanmasından ve dürüst bir şekilde sunumundan ve finansal tabloların hata veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde hazırlanmasını sağlayacak şekilde yönetim tarafından gerekli görülen iç kontrol sisteminden sorumludur.

Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak bu finansal tablolar hakkında görüş bildirmektir. Bağımsız denetimimiz Uluslararası Denetim Standartları'na uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu standartlar, etik ilkelere uyulmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığı konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetim, finansal tablolarda yer alan tutarlar ve dipnotlar ile ilgili olarak bağımsız denetim kanıtı toplamak amacıyla, bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmasını içerir. Finansal tablolarda hata veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskinin değerlendirmesi de dahil olmak üzere bağımsız denetim tekniklerinin seçimi, meslekî yargıya dayanır. Risk değerlendirmelerini yaparken,

bağımsız denetçi, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği üzerinde bir görüş vermek amacıyla değil, ancak koşullara uygun bağımsız denetim tekniklerinin tasarlanması için, işletmenin finansal tablolarının hazırlanmasına ve dürüst bir şekilde sunumuna yönelik iç kontrol sistemini de göz önünde bulundurur. Bağımsız denetim, ayrıca işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının ve yapılan önemli muhasebe tahminlerinin uygunluğu ile finansal tabloların bir bütün okunacak sunumunun değerlendirilmesini de içerir.

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

#### Görüş

Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar. ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 20XX tarihi itibarıyla finansal durumunu, aynı tarihte sona eren yıla ait finansal performansını ve nakit akımlarını, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmaktadır.

Düzenleme Yeri/Tarih:

**BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI**

Sorumlu Ortak Adı-Soyadı ve İmzası:

Adres:<sup>183</sup>

---

<sup>183</sup> KAVUT, TAŞ ve ŞAVLI, a.g.e., s. 184.

## 2. Olumsuz Görüş

Bir bütün olarak mali tabloların, işletmenin mali durumunu, faaliyet sonuçlarını açık ve dürüst olarak yansıtması durumunda olumsuz görüş bildirir. İşletmenin mali tabloları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, tutarlılık ilkesine ve tam açıklama ilkesine uygun değilse, denetçi bu uygunsuzluğun önem derecesine karar verir ve bu uygunsuzluğu yüksek (önemli) görürse olumsuz görüş verir. Bu durumda denetim raporunda, kapsam bölümü ile görüş bölümü arasına bir açıklama bölümü ilave edilir. Bu açıklama bölümünde olumlu görüşten sapmaya neden olan hususlar belirtilir.

### Olumsuz Görüş İçeren Rapor Örneği

#### BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

(Muhatap)

ABC A.Ş.'nin ekte sunulan ve 31 Aralık 200X tarihi itibarıyla hazırlanan bilançosu, aynı tarihte sona eren yıla ait gelir tablosu, özsermaye değişim tablosu ve nakit akan tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti ve dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

#### Finansal Tablolarla İlgili Olarak İşletme Yönetiminin Sorumluluğu

İşletme yönetimi finansal tabloların, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre hazırlanmasından ve dürüst bir şekilde sunumundan ve finansal tabloların hata veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde hazırlanmasını sağlayacak şekilde yönetim tarafından gerekli görülen iç kontrol sisteminden sorumludur.

#### Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak bu finansal tablolar hakkında görüş bildirmektir. Bağımsız denetimimiz Uluslararası Denetim Standartları'na uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu standartlar, etik ilkelere uyulmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığı konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir. Bağımsız denetim, finansal tablolarda yer alan tutarlar ve dipnotlar ile ilgili olarak bağımsız denetim kanıtı toplamak amacıyla, bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmasını içerir. Finansal tablolarda hata veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi de dahil olmak üzere bağımsız denetim

tekniklerinin seçimi, mesleki yargıya dayanır Risk değerlendirmelerini yaparken, bağımsız denetçi, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği üzerinde bir görüş vermek amacıyla değil, ancak koşullara uygun bağımsız denetim tekniklerinin tasarlanması için işletmenin finansal tablolarının hazırlanmasına ve dürüst bir şekilde sunumuna yönelik iç kontrol sistemini de göz önünde bulundurur. Bağımsız denetim, ayrıca işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının ve yapılan önemli muhasebe tahminlerinin uygunluğu ile finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun değerlendirilmesini de içerir. Bağımsız denetim sırasında temin ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulmasına yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

#### Olumsuz Görüşün Dayanağı

X nolu dipnotta belirtildiği gibi. Şirket, ilişikteki finansal tablolarında maddi duran varlıklar için amortisman ayırmamıştır. 31 Aralık 200X tarihinde sona eren yıla ilişkin amortisman gideri, Şirket'in uyguladığı muhasebe politikaları çerçevesinde normal amortisman yöntemine göre. binalar için %5 demirbaşlar için %20 oranları kullanılarak hesaplıysaydı xxx TL tutarında olacaktı. Bunun sonucu olarak, 31 Aralık 20XX tarihi itibarıyla maddi duran varlıklar xxxx TL tutarında azalmalı, dönem net zararı xxxx TL ve birikmiş zararlar xxx TL tutarında artmalıdır. 15 Ocak 20XX tarihinde, şirket, fabrika alanının genişletilmesinin finansmanı çerçevesinde xxx TL tutarında tahvil ihraç etmiştir. Söz konusu ihraç sözleşmesi gereği şirket 31 Aralık 20XX tarihinden sonraki kazançları üstünden gelecekte nakit temettü dağıtımını yapamayacaktır. Bu husus mali tablo dipnotlarında açıklanmamıştır.

#### Olumsuz Görüş

Görüşümüze göre ilişikteki finansal tablolar, yukarıda olumsuz görüşün dayanağı paragrafında açıklanan hususların önemli etkileri sebebiyle, ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 20XX tarihi itibarıyla finansal durumunu, aynı tarihte sona eren yıla ait finansal performansını ve nakit akımlarını. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygun olarak layıkıyla arz etmemektedir.

#### Düzenleme Yeri/Tarih

#### BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI

Sorumlu Ortak Adı-Soyadı ve İmzası Adres<sup>184</sup>

<sup>184</sup> KAVUT, TAŞ ve ŞAVLI, a.g.e., s. 194.

### 3. Şartlı Görüş Bildirme

Denetlenen işletmenin mali tabloları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, tutarlılık ve tam açıklama ilkesine uygun değilse ve bu uygunsuzluk düzeyi yüksek değilse (önemli değilse) şartlı görüş bildirilir. Denetçi, denetim alanında kısıtlamaların olması ve işletmenin sürekliliği konusunda belirsizlik olması durumunda, bunların önem düzeyine karar verir ve önem düzeyinin yüksek olmaması (önemli değilse) durumunda da şartlı görüş bildirir. Bir başka ifade ile denetçi önem düzeyi yüksek olmayan düzeyi yüksek olmayan (önemsiz) sapmaları (uygunsuzlukları) denetim raporunun açıklama bölümünde ifade eder.<sup>185</sup>

#### Şartlı Görüşlü Rapor Örneği (Finansal Raporlama Standartlarından Sapma)

##### BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

(Muhatap)

ABC A.Ş.'nin ekte sunulmuş ve 31 Aralık 20XX tarihi itibarıyla hazırlanan bilançosu, aynı tarihte sona eren yıla ait gelir tablosu, özsermaye değişim tablosu ve nakit akım tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti ve dipnotlarından oluşan finansal tabloları denetlemiştir.

Finansal Tablolarla İlgili Olarak İşletme Yönetiminin Sorumluluğu

İşletme yönetimi finansal tabloların, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre hazırlanmasından ve dürüst bir şekilde sunumundan ve finansal tabloların hata veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde hazırlanmasını sağlayacak şekilde yönetim tarafından gerekli görülen iç kontrol sisteminden sorumludur.

Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak bu finansal tablolar hakkında görüş bildirmektir. Bağımsız denetimimiz, Uluslararası Denetim Standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu standartlar, etik ilkelere uyulmasını ve bağımsız denetimin finansal tabloların gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmadığı konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

<sup>185</sup> KARAPINAR, BAYIRLI, BAL, v.d., a.g.e., s.550.

Bağımsız denetim, finansal tablolarda yer alan tutarlar ve dipnotlar ile ilgili olarak bağımsız denetim kanıtı toplamak amacıyla, bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmasını içerir. Finansal tablolarda hata veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi de dahil olmak üzere bağımsız denetim tekniklerinin seçimi, mesleki yargıya dayanır. Risk değerlendirmelerini yaparken, bağımsız denetçi, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği üzerinde bir görüş vermek amacıyla değil, ancak koşullara uygun bağımsız denetim tekniklerinin tasarlanması için işletmenin finansal tablolarının hazırlanmasına ve dürüst bir şekilde sunumuna yönelik iç kontrol sistemini de göz önünde bulundurur. Bağımsız denetim, ayrıca işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının ve yapılan önemli muhasebe tahminlerinin uygunluğu ile finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun değerlendirilmesini de içerir.

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

#### Şartlı Görüşün Dayanağı

X nolu dipnotta belirtildiği gibi. Şirket, ilişikteki finansal tablolarında maddi duran varlıklar için amortisman ayırmamıştır. 31 Aralık 20XX tarihinde sona eren yıla ilişkin amortisman gideri. Şirketin uyguladığı muhasebe politikaları çerçevesinde normal amortisman yöntemine göre binalar için %5 demirbaşlar için %20 oranları kullanılarak hesaplıysaydı xxx TL tutarında olacaktı. Bunun sonucu olarak. 31 Aralık 20XX tarihi itibarıyla maddi duran varlıklar xxxx TL tutarında azalmalı dönem net zararı xxxx TL ve birikmiş zararlar xxx TL tutarında artmalıdır.

#### Görüş

Görüşümüze göre; ilişikteki finansal tablolar, yukarıda şartlı görüşün dayanağı paragrafında belirtilen hususun etkileri dışında ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 20XX tarihi itibarıyla finansal durumunu. aynı tarihte sona eren yıla ait finansal performansını ve nakit akımlarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygun olarak doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmaktadır.

Düzenleme Yeri/Tarih

**BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI**

Sorumlu Ortak Adı-Soyadı ve İmzası Adres<sup>186</sup>

<sup>186</sup> KAVUT, TAŞ ve ŞAVLI, a.g.e., s. 188.

## **Şarhlı Görüşlü Rapor Örneği (Denetim Kapsamının Sınırlandırılması)**

### **BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU**

(Muhatap)

ABC A.Ş.'nin ekte sunulan ve 31 Aralık 20XX tarihi itibarıyla hazırlanan bilançosu, aynı tarihte sona eren yıla ait gelir tablosu, özsermaye değişim tablosu ve nakit akım tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti ve dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Finansal Tablolarla İlgili Olarak İşletme Yönetiminin Sorumluluğu

İşletme yönetimi finansal tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre hazırlanmasından ve dürüst bir şekilde sunumundan ve finansal tabloların bata veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde hazırlanmasını sağlayacak şekilde yönetim tarafından gerekli görülen iç kontrol sisteminden sorumludur.

Bağımsız Denetimi Kuruluşunun Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak bu finansal tablolar hakkında görüş bildirmektir. Bağımsız denetimimiz, Uluslararası Denetim Standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu standartlar, etik ilkelere uyulmasını ve tablo denetimin, finansal tabloların gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığı konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetim, finansal tablolarda yer alan tutarlar ve dipnotlar ile ilgili olarak bağımsız denetim kanıtı toplamak amacıyla, bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmasını içerir. Finansal tablolarda hata veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskinin değerlendirmesi de dahil olmak üzere bağımsız denetim tekniklerinin seçimi, mesleki yargıya dayanır. Risk değerlendirmelerini yaparken, bağımsız denetçi, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği üzerinde bir görüş vermek amacıyla değil, ancak koşullara uygun bağımsız denetim tekniklerinin tasarlanması için, işletmenin finansal tablolarının hazırlanmasına ve dürüst bir şekilde sunumuna yönelik iç kontrol sistemini de göz önünde bulundurur. Bağımsız denetim, ayrıca işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının ve yapılan önemli muhasebe tahminlerinin uygunluğu ile finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun değerlendirilmesini de içerir.

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

#### Şartlı Görüşün Dayanağı

Denetçi olarak atandığımız tarih 31 Aralık 20XX tarihinden sonra olduğu için bu tarih itibariyle yapılan stok sayımına katılamamış bulunmaktayız. Şirket kayıtlarının yapısından dolayı, diğer denetim teknikleri kullanılarak stok miktarlarına ilişkin makul bir güvence elde edilememiştir.

#### Görüş

Görüşümüze göre, yukarıda şartlı görüşün dayanağı paragrafında açıklanan hususun olası etkileri dışında, ilişikteki finansal tablolar, ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 20XX tarihi itibariyle finansal durumunu, aynı tarihte sona eren yıla ait finansal performansını ve nakit akımlarını. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygun olarak doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmaktadır.

Düzenleme Yeri/Tarih

BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI

Sorumlu Ortak Adı-Soyadı ve İmzası

Adres<sup>187</sup>

---

<sup>187</sup> KAVUT, TAŞ ve ŞAVLI, a.g.e., s. 189.



#### 4. Görüş Bildirmekten Kaçınma

Denetçi kısıtlama ve sınırlılık nedeniyle kanıt toplayamıyorsa görüş bildirmekten kaçınır.

Görüş bildirmekten kaçınmaya neden olan olaylar şunlardır.

- a) Denetim kapsamının görüş bildirilmeyecek kadar sınırlandırmış olması
- b) Yeterli kanıt toplanamaması
- c) Etkin olmayan bir iç kontrol sisteminin olması
- d) Yüksek düzeyde (önemli) belirsizliklerin olması.<sup>188</sup>

Denetçiler çeşitli nedenlerle yapmaları gereken çalışmalarını yerine getirememektedirler. Bu olay genellikle işletmenin engellemeleri sonucunda gerçekleşmektedir.

Denetçinin gecikme veya elde olmayan nedenlerle işletmenin önemsiz bir deposunun sayımında hazır bulunmaması şartlı görüşü gerektirir. Ancak sınırlamalar, mali tabloları bir bütün olarak etkiliyorsa, denetçi görüş bildirmekten kaçınmak zorunda kalır.

Ayrıca işletmenin önünde çeşitli nedenlerle belirsizlikler varsa ve bunlar olumsuz sonuçlandığında işletme bundan zarar göreceksa denetçi için görüş bildirmekten kaçınma yolu açılmaktadır. Görüş bildirmekten kaçınma, denetim raporunun açıklama bölümünde olayın nedenleriyle açıklanır.

#### Görüş Bildirmekten Kaçınma Rapor Örneği

##### BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

(Muhatap)

ABC A.Ş.'nin ekte sunulan ve 31 Aralık 20XX tarihi itibarıyla hazırlanan bilançosu aynı tarihte sona eren yıla ait gelir tablosu, özsermaye değişim tablosu ve nakit akım tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti ve dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemek üzere görevlendirilmiş bulunuyoruz.

Finansal Tablolarla İlgili Olarak İşletme Yönetiminin Sorumluluğu

İşletme yönetimi finansal tabloların. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre hazırlanmasından ve dürüst bir şekilde sunumundan ve finansal tabloların hata veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde

<sup>188</sup> KARAPINAR, BAYIRLI, BAL, v.d., a.g.e., s.550.

hazırlanmasını sağlayacak şekilde yönetim tarafından gerekli görülen iç kontrol sisteminden sorumludur.

#### Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu

Sorumluluğumuz Uluslararası Denetim Standartları'na göre yapılan denetim sonucunda bu finansal tablolar üzerinde görüş bildirmektir. Ancak, görüş verilememesinin dayanağı paragrafında belirlen husus nedeniyle görüş oluşturabilmek için yeterli uygun denetim kanıtı elde edememiş bulunmaktayız.

#### Görüş Verilememesinin Dayanağı

Şirket tarafından denetim çalışmalarımızın kapsamının sınırlandırılması sonucunda, fiziki stokların gözlemlenmesi ve ticari alacakların teyit edilmesi tarafımızca gerçekleştirilememiştir.

#### Görüş Verilememesi

Görüş verilememesinin dayanağı paragrafında belirtilen hususların etkilerinin önemli olması nedeniyle görüş oluşturabilmek için yeterli uygun denetim kanıtı elde edememiş bulunmaktayız. Dolayısıyla, ilişikteki finansal tablolar üzerinde görüş bildirmemekteyiz.

#### Düzenleme Yeri/Tarih

#### BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI

#### Sorumlu Ortak Adı-Soyadı ve İmzası

#### Adres<sup>189</sup>

---

<sup>189</sup>KAVUT, TAŞ ve ŞAVLI, a.g.e., s. 191.

## BÖLÜM 3. TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİM

### 3.1. BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİMİ

Türkiye’de denetimin tarihsel gelişimini; Osmanlı dönemi, Cumhuriyet dönemi ve Türkiye için bağımsız denetimde çok önemli bir gelişme olan 2011 tarihli 6102 sayılı yeni TTK sonrası günümüzdeki durum şeklinde üç dönemde incelemek, Türkiye’de bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeler, kanunlar, uygulamalar ve gelişmeler açısından sağlıklı bir karşılaştırma ve günümüzde gelinen son durumu değerlendirme imkanı sağlayacaktır.

#### 3.1.1. Osmanlı Döneminde Denetim

Cumhuriyet öncesi dönemde denetimin ne zaman ortaya çıktığı kesin olarak bilinmemekle birlikte, büyük ölçüde Selçuklu modeline göre biçimlendirilmiş olan Osmanlı Devlet Yönetim modelinde denetleme hizmetlerinin varlığını ve bağımsız bir biçimde yürütülmekte olduğunu Mustafa Akdağ “Türkiye'nin İktisadi ve İçtimai Tarihi” adlı kitabında şöyle ifade etmektedir. “...yolsuzluklar yapıldığında, bu görevliler üzerlerine para geçirdiklerinde ve işledikleri başka yolsuzluklarda, sırf bu gibi işlerin soruşturulması ve incelenmesi için, gene kadılarından birisinin yanına çavuş ve öteki birkaç kişilik maiyet verilerek “müfettiş” diye yollandığı” ve “...emanet ile idare edilen mukataalarda, tutulan tahsilat defterinin müfettişlerce zaman zaman kontrolden geçirilmesi” bu gibi ifadeler Osmanlı Devleti’nde denetim hizmetlerinin özellikle kamu yararı doğrultusunda yapılandırıldığını göstermektedir.<sup>190</sup>

Osmanlı İmparatorluğu'nda muhasebe düzeni, devletin mali yönetiminin bir aracı olarak gelişmiştir. Dolayısıyla muhasebe denetimi mali denetim (kamu denetimi) niteliğinde olup, devlet gelirlerinin ve giderlerinin izlenmesi amacıyla

<sup>190</sup>BEZİRCİ, Muhammet ve KARASİOĞLU Fehmi, *Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi*, S.Ü. İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, [www.iibf.selcuk.edu.tr/iibf\\_dergi/dosyalar/171348090545.pdf](http://www.iibf.selcuk.edu.tr/iibf_dergi/dosyalar/171348090545.pdf), 08.10.2013. s.575.

gerçekleştirilmiştir. Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu, 1879 yılında kurulmuştur. Düyun-u Umumiye İdaresi'nin ise, piyasada muhasebeci ihtiyacının giderilmesine ve muhasebe eğitimi alanında yeni hocaların yetiştirilmesine katkısı olmuştur.<sup>191</sup>

### 3.1.2. Cumhuriyet Döneminde Denetim

Türkiye'de bağımsız denetimin gelişiminin, ekonomideki gelişmelere paralel olduğu söylenebilir. Bilindiği gibi, Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk yılları ekonomide özel sektörün etkisinin bulunmadığı, devletin ekonomiye hakim olduğu yıllardır. Ekonomiye hakim, devlet eliyle yönetilen işletmelerin, muhalefetin bulunmadığı tek parti döneminde kamuyu aydınlatma, şeffaflık gibi görevleri olmamıştır. Bu nedenle bağımsız muhasebe denetiminin işlevine gerek duyulmamış ve bu dönemde daha ziyade işletme içi bilgi üreten dar kapsamlı muhasebe sistemleri kullanılmıştır.<sup>192</sup>

Muhasebe mesleğinde denetim boyutu öncelerde mahkemelerde bilirkişilik faaliyetleri ile başlamıştır. Muhasebede bilirkişilik faaliyeti Osmanlı İmparatorluğu'nun kuruluş yıllarından bu güne kadar süregelen geleneksel bir uygulamadır. Ancak fiili denetim 1926–1934 yılları arasında muhasebe mesleğinde serbest çalışan, dürüstlüğü ile iyi tanınan bazı meslek mensuplarına vergi kanunları gereği vergi denetimi yapma yetkisi verilmesi ile başlar.<sup>193</sup>

Türkiye'de işletme denetiminin tarihçesine baktığımızda, denetimin genellikle birbirleriyle ekonomik ilişki içinde bulunan tarafların haklarının ve iktisadi düzenin korunması amacıyla ya da vergiyle olan ilgisi nedeniyle, kamu gelirlerinin güvence altına alınması amacıyla, işletmeler üzerindeki "devlet denetimi" olarak oluştuğu görülmektedir. Devlet, bu denetimi çoğu kez bizzat kendisi üstlenmiş ve sınırlı olarak da, TTK'da da yer alan düzenlemeler çerçevesinde yapılmıştır. Bunun sonucu olarak da Türkiye'de uzunca bir süre işletme denetimi sadece kamu denetçilerince gerçekleştirilmiştir.

Bilindiği gibi, 1950'li yıllardan itibaren Türkiye'de serbest piyasa ekonomisine geçilmeye başlanmış, özel sektör işletmeleri de artık ekonomide yerini almaya başlamıştır.

<sup>191</sup>UZAY, Şaban, TANÇ, Ahmet ve ERCİYES, Mehmet, *Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-I*, Mali Çözüm, Sayı: 95, Eylül-Ekim 2009, s. 130.

<sup>192</sup>GÜCENME, Ümit ve ARSOY, Aylın Poroy, *Türkiye'de Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Eğitimi*, Mali Çözüm, 17. Dünya Muhasebe Kongresi Özel Sayısı, Kasım 2006, s. 310.

<sup>193</sup>BEZİRCİ ve KARASİOĞLU, a.g.e., s. 576.

Serbest piyasa ekonomisine geçişle birlikte ekonomik gelişme hızlanmış, bunun sonucu olarak dış dünyayla ilişkiler de gitgide artmıştır. Uluslararası ticaretin gelişmesi iki yönlü olmuş; hem Türk firmaların dış ticarete girmesi ve dış kaynaklı finansman ihtiyacı hem de çokuluslu firmaların Türkiye’de yatırımlara başlamalarından dolayı bağımsız denetim, esasen dış kaynaklı bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaya başlamıştır.

Türkiye’de muhasebe denetimi konusundaki ilk adım, 1970’li yıllarda dış kredi kaynaklarından yararlanmak isteyen Türk firmalarının, muhasebe denetimi mecburiyeti ile karşılaşmaları sonucunda atılmıştır. Daha sonraki yıllarda, Türkiye’ye gelen yabancı sermaye akımının hızlanması ve yabancı sermayeli şirketlerin merkezleri için konsolidasyon, uluslararası finansman olanakları, vergi kanunları, TTK, Yabancı Sermaye Başkanlığı’na başvuru, yatırım teşvikleri, iş ortaklıkları gibi konularda danışmanlık yapmak gibi nedenlerle muhasebe denetimi talep etmeleri ile gelişmiştir.<sup>194</sup>

Türkiye’de bağımsız denetim mesleğinin başlaması ve gelişmesinde en önemli etken mali piyasalarda faaliyet gösteren banka ve diğer mali kuruluşların talepleri olmuştur. 1960’lı yılların ortalarından itibaren mali piyasalarda faaliyet gösteren bankalar ile yurt dışında fon sağlayan kuruluşlar, yurtdışı muhabir ve fon kaynaklarının talebi üzerine mali tabloların bağımsız denetimini yaptırmaya başlamışlardır. Başlangıçta yurtdışında yerleşik bağımsız denetim şirketleri tarafından yürütülen bu çalışmalar 1970’lerden itibaren uluslar arası bağımsız denetim şirketlerinin Türkiye’de yerleşik üye firmaları tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır.<sup>195</sup>

Bilindiği gibi, Türkiye’de bağımsız denetim ile ilgili yasal zorunluluk ilk defa 1987 yılında bankalarla başlamıştır. İlk düzenleme ve kurallar ise sermaye piyasası için oluşturulmuş, ancak halka açık şirketlerde zorunlu bağımsız denetimin başlama tarihi 1989 olmuştur.

Bu düzenlemelerin genel ortak özelliği; belirli sektörlere yönelik kurulan kamu kurumlarının yine ilgili sektörlerdeki işletmelere yönelik çıkardıkları ayrı ayrı düzenlemelerdir. Yani Türkiye’de bağımsız denetimin 1987’den bu yana, belirli sektörlere yönelik olan, ancak tek çatı altında yönetilen ve çıkarılan düzenlemelerin olmadığı, her bir kurumun kendi görev alanındaki sektörlerle ilgili ayrı ayrı düzenlemelerde bulunduğu, dağınık bir gelişim süreci söz konusu olmuştur.

---

<sup>194</sup> UZAY, TANÇ ve ERCİYES, a.g.e., s. 131.

<sup>195</sup> BEZİRCİ ve KARASİOĞLU, a.g.e., s. 576-577.

Ülkemizde 1987 yılında bankalarla başlayan zorunlu denetim uygulaması, halka açık şirketler, sigorta şirketleri, bankalarla birlikte tüm finans kuruluşları ve EPDK'nın kurulmasıyla birlikte enerji piyasasında faaliyet gösteren şirketleri de kapsayacak şekilde genişlemiştir. Bununla birlikte, belirli sektörlerdeki kamu kurumlarının düzenlemelerinin yanı sıra önemli hukuki düzenlemeler ve gelişmeler de gerçekleşmiştir. Bu durumdan dolayı Türkiye'deki bağımsız denetim uygulamalarının gelişimini, önemli hukuki düzenlemeler ve gelişmelere kısaca değinerek 6 başlık altında incelemek gerekmektedir.

Bu durumdan dolayı Türkiye'deki bağımsız denetim uygulamalarını, başta sektörel bazda ayrı ayrı incelemek, bununla birlikte önemli hukuki düzenlemeler ve gelişmelere de kısaca değinmek gerekmektedir.

### 3.1.2.1. Sermaye Piyasası ile İlgili Düzenlemeler

Sermaye Piyasası Kurulu kendine tabii ortaklıkların denetimini düzenlemek amacıyla 13 Aralık 1987 yılında "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik" yayımlamıştır. Bu yönetmelik ile menkul kıymetlerini halka arz etmiş olan anonim ortaklıklar için 1989 yılından itibaren bağımsız denetim zorunlu hale getirilmiş ve bağımsız denetim kuruluşları oluşturulmuştur.<sup>196</sup>

Sermaye Piyasası Kurulu daha sonra yayınladığı tebliğlerle denetim kuruluşları ve denetçilere ilişkin genel esasları, denetim standartlarını, raporlama ilke ve kurallarını belirlemiştir. 1996 yılında yayımlanan 16 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ" ile sermaye piyasasında denetim uygulamalarına ilişkin hükümler genişletilmiş ve son olarak ise 22 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" ile uyulması gereken denetim standartları Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu hale getirilmiştir. Zaman içerisinde söz konusu Tebliğ'de çeşitli değişiklikler yapılmıştır.<sup>197</sup>

### 3.1.2.2. Bankacılık ile İlgili Düzenlemeler

Ülkemizde ilk defa 1987 yılında bankalarla başlayan zorunlu denetim uygulaması, daha sonra tüm finansal kuruluşları da kapsamıştır. Finansal kuruluşlar için denetim ve

<sup>196</sup> *Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik*, 13 Aralık 1987 tarih ve 19663 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Ancak bu yönetmelik, 28.05.2013 tarih ve 28660 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan yönetmelikle yürürlükten kaldırılmıştır.

<sup>197</sup> 22 sayılı, *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ*, 12.6.2006 tarihli ve 26196 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

gözetim faaliyeti BDDK kurulmadan önce iki ayrı kurumdaydı. Bunlardan birisi TCMB ve diğeri T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığıydı.

Merkez Bankası 24 Aralık 1987 tarihinde bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılacak banka denetimlerinin esaslarını açıklayan Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ'i yayınlamıştır.

Bağımsız denetim kuruluşlarına bankalarda denetim yapma yetkisi 1999 yılına kadar hazine tarafından verilmekteyken, 1999 yılında kabul edilen bankalar kanunu ile bu yetki bankaların denetim ve gözetim yetkisinin devriyle birlikte BDDK'ya geçmiştir.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu tarafından 01.11.2006 tarihli ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik" ile de bankalarda bağımsız denetim yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesine, faaliyetlerine ve yetkilerinin kaldırılmasına ilişkin usul ve esaslar düzenlemiştir.<sup>198</sup>

### 3.1.2.3. Enerji Piyasası ile İlgili Düzenlemeler

Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu 2001 yılında kurulmuştur. EPDK enerji piyasasında faaliyet gösteren enerji şirketlerinde, 2003 yılında yayınlamış olduğu "Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik"<sup>199</sup> ile bağımsız denetimi zorunlu kılmıştır. Ayrıca EPDK bu yönetmeliğe dayanarak 2003 ve 2011 yılları arasında 6 tane "Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Tebliğ"leri yayınlamıştır.

### 3.1.2.4. Sigortacılık ile İlgili Düzenlemeler

Ülkemizde sigorta ve reasürans şirketlerinin kuruluşuna ait düzenleme 1959 tarihli 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu ile düzenlenmiştir. 2008 yılı öncesinde Sigorta Murakabe Kanunu'na göre hazırlanan denetim raporları sigortacılık genel müdürlüğüne gönderilmekteydi. 2007 tarihinde yürürlüğe giren 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu'nun ile Sigorta Murakabe Kanunu yürürlükten kaldırılmış ve 2008 tarihinde ise "Sigortacılık

<sup>198</sup> *Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik*, 01.11.2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>199</sup> *Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik*, 03.10.2003 tarih ve 25248 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bağımsız Denetim ilkelerine ilişkin Yönetmelik” yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmelik sigorta, reasürans ve emeklilik şirketlerinin denetimine ilişkin ilkeleri belirlemektedir.<sup>200</sup>

### 3.1.2.5. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik ile İlgili Düzenlemeler

Denetim mesleği açısından ülkemizdeki gelişmelere bakıldığında; çok önemli bir adımın, 1989 yılında yayımlanan 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”<sup>201</sup> ile atıldığı söylenebilir. Bilindiği gibi, 3568 sayılı Kanun, doğrudan bağımsız denetimi düzenlememekle birlikte bağımsız denetçilerin, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir olması zorunluluğundan dolayı bu kanun bağımsız denetimle ilgili düzenlemelerde ve uygulamalarda önemli bir yere sahip olmuştur.

Kanun 26.07.2008 tarihinde yapılan değişikliklerle son şeklini almış ve 26948 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5786 sayılı Kanun<sup>202</sup> ile 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun adı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” olarak değiştirilmiştir. 5786 sayılı Kanun’un 19. Maddesi ile de Serbest Muhasebecilik ibaresi kanunun madde metinlerinden çıkarılmıştır. Böylece meslek mensupları, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir olmak üzere iki gruba ayrılmıştır.

3568 sayılı kanunun 1. maddesine göre, bu Kanun’un 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 resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, “serbest muhasebeci mali müşavirlik” ve “yeminli mali müşavirlik” meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler

---

<sup>200</sup> *Sigortacılık Bağımsız Denetim ilkelerine ilişkin Yönetmelik*, 12.07.2008 tarih ve 26934 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>201</sup> *3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu*, 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Söz konusu kanun bundan sonra 3568 sayılı Kanun olarak geçecektir.

<sup>202</sup> *5786 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*, 26.07.2008 gün ve 26948 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.



Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir.<sup>203</sup>

3568 sayılı kanunda mesleğin konusu ise, 2. maddede serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler için ayrı ayrı düzenlenmiştir. Buna göre;

1 - A) Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu :

Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

Yukarıda sayılan işleri; bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci mali müşavir denir.

B) Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu:

(A) Fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanunun 12. maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.

Yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.<sup>204</sup>

Bu madde hükmüne göre, SMMM ve YMM'lerin iki ortak işleri varken, her birinin birbirinden ayrı birer işleri vardır. Denetimle alakalı yönüyle, hem SMMM hem de YMM'ler denetim yapabilmektedirler. Ancak yapılan son düzenlemelerle sadece SMMM veya sadece YMM olmak bağımsız dış denetçi olabilmek için yeterli değildir. SMMM veya YMMM olmakla birlikte, 2 Kasım 2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname<sup>205</sup> ile kurulan Kamu

<sup>203</sup> 3568 sayılı Kanun, m. 1.

<sup>204</sup> 3568 sayılı Kanun, m. 2.

<sup>205</sup> 26.09.2011 tarih ve 660 sayılı, *Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname*, 02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bundan böyle, 660 sayılı KHK olarak geçecektir.

Gözetim Kurumu'nun belirlediği şartları taşıyan ve KGK tarafından yapılan sınavlarda başarılı olarak, KGK tarafından yetkilendirilen meslek mensupları bağımsız denetçi olabilecektir.

Yine denetimle alakalı yönüyle, 3568 sayılı kanun bağımsız denetimden ayrı olarak sadece YMM'lerin yapabileceği tasdik işlerini düzenlemiştir. Kanununun 12. maddesi uyarınca; gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ve muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etmek yetkisi yeminli mali müşavirlere verilmiştir. Tasdike ilişkin usul ve esasların ise Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği karara bağlanmıştır. Bu maddeye göre tasdik işlerini SMMM'lerin yapması mümkün değildir.<sup>206</sup>

Özetle, muhasebe denetimi veya bağımsız denetimi KGK'nın yetkilendirmesi şartıyla hem SMMM'ler hem de YMM'ler yapabilecekken, tasdik işlerini yani vergiye yönelik denetimi sadece YMM'ler yapabilmektedirler.

### 3.1.2.6. Muhasebe ve Denetim Standartları ile İlgili Düzenlemeler

Türkiye'de sermaye piyasasında denetim standartlarına ilişkin düzenlemelere büyük ölçüde SPK'nın 22 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ"inde yer verilmiştir. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca hazırlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (ÇUEHY)<sup>207</sup> hükümlerinde de denetim standartlarına yer verilmiştir. Ayrıca muhasebe ve denetim standartlarıyla ilgili üç önemli kurul kurulmuştur.

#### 3.1.2.6.1. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)

TMUDESK, TÜRMOB tarafından muhasebe ve denetim standartlarını oluşturmak üzere 9 Şubat 1994 tarihinde kurulmuştur. TMUDESK'in kuruluş amacı; denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin

<sup>206</sup> 3568 sayılı Kanun, m. 12.

<sup>207</sup> *Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*, 03.01.1990 tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamaktır.

TMUDESK ilk olarak 14/02/1996 tarihinde olmak üzere faaliyet süresi boyunca toplam 19 adet standart yayımlamıştır. Ancak, TMUDESK'in muhasebe standartları oluşturma görevi, 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun'un 27. Maddesiyle yapılan değişiklik neticesinde 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanun'una eklenen madde ile yeni kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na verilmiştir.<sup>208</sup>

### 3.1.2.6.2. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18/12/1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun'la eklenen Ek-1. Madde uyarınca denetlenmiş finansal tabloların sunumunda finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere, kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur.<sup>209</sup>

Kurul, muhasebe denetimine ilişkin bir standart yayımlamamıştır. Ancak muhasebe uygulamalarında tek düzenin sağlanması, denetim açısından son derece önemli bir gelişme olmuştur.

### 3.1.2.6.3. Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK)

Ülkemizde denetim alanında önemli gelişmelerden biri de 22 Ocak 2003 tarihinde Türkiye Denetim Standartları Kurulu'nun kurulmasıyla gerçekleşmiştir. Kuruluşu ya da çalışma esasları bir kanuna veya yönetmeliğe dayanmayan ve TÜRMOB tarafından kurulan Kurulun amacı, 3568 sayılı kanuna tabi ruhsatlı meslek mensuplarının üstlendikleri ve yetkili oldukları denetim faaliyetlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmeleri için Ulusal Denetim Standartları'nın saptanması, belirlenmesi ve yayımlanması ile güncelliğinin korunmasıdır.

---

<sup>208</sup> 15/12/1999 tarih ve 4487 sayılı, *Sermaye Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılması ile Ticaret ve Sanayi Odaları Ticaret Odaları, Sanayi Odaları, Deniz Ticaret Odaları, Ticaret Borsaları ve Türkiye Ticaret Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Kanununun Bir maddesinin Değiştirilmesine Dair Kanun*, 18/12/1999 tarih ve 23910 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>209</sup> 2499 sayılı, *Sermaye Piyasası Kanunu*, 30.07.1981 tarih ve 17416 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

TÜDESK kurulduktan sonra ilk olarak, 2002 yılı sonu itibariyle IFAC'a bağlı olarak çalışan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB International Auditing and Assurance Standards Board) tarafından hazırlanarak yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları'nın tercümesini yapmıştır. TÜDESK'in yapmış olduğu Uluslararası Denetim Standartları'nın tercümesi TÜRMOB tarafından yayınlanmıştır.

### **3.1.3. Günümüzde Bağımsız Denetim**

Türkiye'de bağımsız denetim 1987'den 2011 yılına kadar, tek çatı altında yönetilen, çıkarılan ve uygulanan düzenlemelerin olmadığı, SPK, BDDK, EPDK, Hazine Müsteşarlığı gibi çeşitli kamu kurumlarının kendi görev alanındaki sektörlerle ilgili ayrı ayrı düzenlemelerde bulunduğu, karmaşık, dağınık ve uyumsuz bir yapı sergilemiştir.

2011 yılı Türkiye'de bağımsız denetimde pek çok yönden önemli bir dönüm noktası olmuştur. 1 Ocak 1957 tarihinde yürürlüğe giren 6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu yerini 13.01.2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na bırakmıştır.

Türkiye'de bağımsız denetim, 13.01.2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na dayanılarak, 2 Kasım 2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından düzenlenmektedir.

Türkiye'de bugüne kadar, bağımsız denetim ve denetim standartları konusunda yukarıda değindiğimiz çeşitli kurum ve kuruluşlar tarafından hazırlanan ve yürütülen bütün bu düzenlemeler, 2 Kasım 2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin geçici birinci maddesi gereğince, KGK tarafından yayımlanacak standart ve düzenlemeler yürürlüğe girinceye kadar uygulanabilecektir.

660 sayılı KHK'nın aynı maddesinin ikinci fıkrasına göre denetim standartları ve bağımsız denetimle ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan hükümlerin bu Kanun

Hükmünde Kararname'ye aykırılık teşkil eden hükümleri ise 2 Kasım 2011 tarihinden itibaren uygulamadan kaldırılmıştır.<sup>210</sup>

Buna karşılık, kanunlarla belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar (BDDK, EPDK, SPK, vs.) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun onayını almak ve Kurul tarafından yayımlanan standartlarda yer alan esaslara uygun olmak kaydıyla Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları'na ek olarak kendi alanları için geçerli olacak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeler yapabileceklerdir.<sup>211</sup>

Bu genel açıklamaların ışığında, günümüzde Türkiye'de bağımsız denetimin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve bu Kanun'a dayanılarak çıkarılan 660 sayılı KHK ile kurulan KGK tarafından düzenlendiği görülmektedir. Dolayısıyla Türkiye'de bağımsız denetimi ayrıntılı olarak incelemeye geçmeden önce 6102 sayılı yeni TTK ve KGK konularına kısaca değinmek gerekmektedir.

### 3.1.3.1. 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Denetim

1 Ocak 1957 tarihinde yürürlüğe giren 6762 sayılı eski TTK yerini 13.01.2011 tarihli ve 6102 sayılı yeni TTK'ya bırakmıştır. Eski TTK'nın uygulandığı 20'nci yüzyılın ikinci yarısında, gerek ulusal gerek uluslar arası düzeyde, bir ticaret kanunu için önemli, hatta bir anlamda sıra dışı olaylar cereyan etmiş, kalıcı sonuç doğuran dönemler başlamıştır. Nitekim bu dönemde yaşanan gelişmeler, örgütlenmeler ve oluşumlar; kendi kuramlarını, öğretilerini ve düzenlerini de birlikte getirmiştir. Özellikle Avrupa Birliği üyesi ülkelerin kanunları bu hızlı akışın arkasından adeta sürüklenmiş ve sürekli değişime uğramıştır. Bu itibarla, 20'nci yüzyılın ikinci yarısı, hem yeni konuların kanunlaştırıldığı hem de temel kanunların, daha önce görülmemiş sıklıkla değiştirildiği bir dönem olmuştur. Ancak, Türk Ticaret Kanunu'nda, geçen yarım asır içinde, bu gelişmelere karşılık verebilecek değişiklikler yapılmamıştır.<sup>212</sup>

<sup>210</sup> SEVİM, Şerafettin, ÇETİNOĞLU, Tansel ve KURNAZ, Niyazi, *Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye'de Denetim ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat mıdır?*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 74, s. 60-61.

<sup>211</sup> 26.09.2011 tarih ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, m. 27/f.3. 660 sayılı KHK, 02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bundan böyle, 660 sayılı KHK olarak geçecektir.

<sup>212</sup> Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu, Esas No: 1/324, s. 96.

Eski TTK'nın yıllarca değiştirmediği bu alanlardan birisi de, şirketlerin denetimi olmuştur. Oysa şirketlerin hesap ve işlemlerinin, şirket dışından, uzman denetçilerce, uluslararası standartlara göre denetlenmesi, AB ũlkelerinde uzun bir sũreden beri uygulanmaya gelmektedir. Bu gelişmeler işığında, hazırlanmasında, AB mũktesebatına uyumun da amaçlandiğı, 6102 sayılı Tũrk Ticaret Kanunu'nda, bu sistemin Tũrk Hukuku'na alınması konusunda gerekli dũzenlemelere yer verilmektedir.<sup>213</sup>

Eski 6762 sayılı Kanun'da denetim ile ilgili hũkũmlerde denetçiler bir iç organ olarak dũzenlenmiřtir. Bu da denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığını zedelemiştir. Yine Eski TTK'da denetçinin Tũrk Vatandaşlığı dışında herhangi bir uzmanlık ve yetki gerektiren űzellięi yoktur. Bu durum uygulamada denetçinin formalite icabı seçilmesine sebep olmuş ve denetçi gerçek anlamda bir denetim işlevini yerine getirememiştir.

Yeni Tũrk Ticaret Kanunu, işletmelerin denetimi konusunda űnemli değişiklikler getirmiştir. Bu değişikliklerin başında ise, etkin bir denetlemeyi sağlayamayan eski şirket denetimi anlayışının yerine, denetimin bağımsız denetçiler eliyle yapılması gelmektedir. Bu yeni durum yeni TTK'da bağımsız denetçi olarak tanımlanan 3568 sayılı Yasa kapsamındaki meslek mensupları yani belirli bir eğitim, tecrũbe ve uzmanlığa sahip SMMM'ler ve YMM'ler açısından da son derece űnemli olmuştur. Yeni TTK'ya gűre;

Bağımsız denetçiler, 3568 sayılı Kanun uyarınca ruhsat almış yeminli mali mũřavir veya serbest muhasebeci mali mũřavir unvanını taşıyan ve Kamu Gűzetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketlerinden oluşmaktadır.<sup>214</sup>

Yeni TTK'da işletmelerin denetimi ile ilgili kűklũ değişiklikler yapılmıştır. 6102 sayılı TTK'nın denetlemeye ilişkin hũkũmleri, Tũrk hukukunda mevcut ve hiçbir işlevi kalmayan iç denetim sistemini kaldırarak tamamen bağımsız denetim esası űzerine inřa edilmiştir. Bunun sonucunda da denetçiler bir organ olmaktan çıkarılmıştır.<sup>215</sup>

---

<sup>213</sup> ALTAř, Soner, Tũrk Ticaret Kanunu'na Gűre řirket Denetimi, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2012, s. 126- 127.

<sup>214</sup> 6102 sayılı Tũrk Ticaret Kanunu, m 400. 6102 sayılı TTK, 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Bundan bűyle 6102 sayılı TTK olarak geçecektir.

<sup>215</sup> AYGűREN, Hakan ve KURTCEBE, Emin, *Yeni Tũrk Ticaret Kanunu'nun Baęımsız Denetim, Uluslararası Muhasebe Standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve BASEL II Kriterleri Yűniyle Genel Deęerlendirmesi*, Pamukkale ũniversitesi Sosyal Bilimler Enstitűsũ Dergisi, Sayı: 6, 2010, s. 3.

Yeni TTK'ya göre; genel kurul tarafından görevlendirilen bağımsız denetçi, şirketin finansal tablolarını Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartları'na göre denetlemek ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığını, gerçeği yansıtıp yansıtmadığını kontrol etmekle görevlidir.<sup>216</sup>

Yeni TTK'da öngörülen şirket denetiminin konusu, şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu finansal tabloları ile yıllık raporların ve envanter de dahil olmak üzere, tüm muhasebenin denetimidir. Söz konusu olan, kanuna, Türkiye Muhasebe Standartları'na ve esas sözleşme hükümlerine uygunluk denetimidir. Raporun denetimi ise, şirketin veya şirketler topluluğunun genel durumunun pay sahiplerine doğru olarak sunulup sunulmadığının denetimidir. Denetim, şirketin varlığını ve geleceğini tehdit eden yakın tehlikeleri teşhis sistemlerinin şirkette bulunup bulunmadıklarını ve gerekli önlemlerin alınıp alınmadığını da kapsar. TTK, 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.<sup>217</sup>

Denetim ile ilgili düzenlemeler yeni TTK'da genel olarak 397 ve 406. maddeler arasında yapılmıştır. Bu maddeler anonim şirketlerin denetlenmesine yönelik olup, denetim konusunda anonim şirketlerin tabi olduğu hükümler yeni TTK'nın 565. Maddesine göre sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile yeni TTK'nın 635. Maddesine göre limited şirketleri de kapsamaktadır.

Bu haliyle, yeni TTK'ya göre; anonim şirketler, şirketler topluluğu, limited şirketler ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerden Bakanlar Kurulu tarafından belirlenenler bağımsız denetime tabidirler. Nitekim Bakanlar Kurulu, "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar"<sup>218</sup> ile Türkiye'de bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirlemiştir. Bu konu, aşağıda Türkiye'de bağımsız denetime tabi kuruluşlar bölümünde ayrıntılı olarak incelenecektir.

---

<sup>216</sup> 6102 sayılı TTK, m.399.

<sup>217</sup> ALTAŞ, a.g.e., s. 127.

<sup>218</sup> 2012/4213 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı, 23.01.2013 tarihli ve 28537 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

### 3.1.3.2. 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname Kapsamında Denetim

Bakanlar Kurulu tarafından 26.09.2011 tarih ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname<sup>219</sup> ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) kurulması kararlaştırılmıştır. 660 sayılı KHK'ya göre, bu Kanun Hükmünde Kararname'nin amacı; uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nı 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 Kurumu'nun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.<sup>220</sup>

660 sayılı KHK ile Türkiye'de denetim alanında düzenleme yapma yetkisi Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na verilmiştir. Söz konusu Kararname'ye göre, Kurum'un denetim ile ilgili olarak görev ve yetkileri şunlardır:

- 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 dahil, uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak.
- 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 Kurum'un internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak.
- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek.
- İnceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek.

---

<sup>219</sup> 660 sayılı KHK.

<sup>220</sup> 660 sayılı KHK, m. 1.



- 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.
- Yabancı ülkelerin Kurul'un 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 Kurum'un internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak.
- Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak.
- Düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu alanla ilgili ikincil düzenlemeleri yapmak ve bu konularda gerekli kararları almak.
- 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.
- 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.<sup>221</sup>

Son olarak Kurumun hizmet birimlerinin kuruluş, görev, yetki ve sorumluluklarını düzenlemek üzere Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Yönetmelik<sup>222</sup> yayımlanmıştır.

<sup>221</sup> 660 sayılı KHK, m. 9.

<sup>222</sup> Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Yönetmelik 08.08.2012 tarih ve 28347 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

## 3.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN TANIMI

Bağımsız Denetim; finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul veya sınırlı 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 bağlanmasıdır.<sup>223</sup>

Bağımsız denetim, işletme tarafından işletme ile herhangi bir organik bağı olmayan kişi ve kurumlar tarafından yapılan denetimlerdir.

Bağımsız denetim; finansal tabloların, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtmayı yansıtmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre, defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesi ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanması sürecidir. Ancak, bağımsız denetimin sermaye piyasası kurumları işlem ve hesaplarının vergi kanunları yönünden incelendiği anlamında anlaşılmalıdır.

Bağımsız denetçinin sorumluluğu, mesleki standartlara uygun bir inceleme yapmasıyla sınırlıdır. Bununla beraber, bağımsız denetçi, yönetimin yasal olmayan davranışlarını bulup çıkarmaktan da sorumlu değildir. Yasa dışı olayları saptamak hukukun işidir. Denetçinin bir hukuk uzmanı olarak hareket etmesi sınırlarının dışına çıkmasına neden olur.<sup>224</sup>

Bağımsız denetçiler çoğunlukla işletmelerin finansal tablolarının denetimiyle uğraşırlar. Bağımsız denetim sürecinde denetçinin bağımsız olması esastır, bu nedenle bağımsız denetimde denetçinin aşağıdaki koşulları karşılıyor olması zorunludur:

İşletme ile denetim sözleşmesinde belirlenen tutar dışında bir ücret ilişkisi olmamalıdır ve bunun dışında ücret veya başka bir isim altında ödeme yapılmamalıdır.

İşletme ile herhangi bir ekonomik faaliyet içerisinde olmamalı, herhangi bir iş ilişkisi, danışmanlık, ticaret gibi bir ilişki bulunmamalıdır.

İşletme ile herhangi bir borç alacak ilişkisi söz konusu olmamalı, işletmeden borç almamalı veya borç vermemelidir.<sup>225</sup>

<sup>223</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 4.

<sup>224</sup> ERDOĞAN, a.g.e., s. 51.

<sup>225</sup> KAVUT, TAŞ ve ŞAVLI, a.g.e., s. 36.

Bağımsız denetim; sistemli bir çalışma tarafsız bilgi ve kanıt toplama ve değerlendirme yöntemleri ile denetlenen kuruluşa ait ekonomik işlemler ile olayları tanımlamak için ileri sürülenlerin bildirilme biçiminin daha önceden saptanmış olan ilke ve kurallara uygunluğu açısından inceleyerek oluşturulan görüşleri işletme ilgililerine ve kullanıcılara iletme işlemidir.

Bağımsız denetim, denetim işini meslek olarak seçmiş, kendi adına bağımsız olarak çalışan kişiler ya da şirketler tarafından yapılan denetimdir. Bu tür denetimdeki asıl amaç, yasalar ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin işletme faaliyetlerinin yapılması sırasında dikkate alınıp alınmadığının tespit edilmesidir. Bağımsız denetim çalışmalarının ağırlıklı kısmını finansal tablolar üzerinde yapılan denetim çalışmaları oluşturmaktadır.<sup>226</sup>

Muhasebe denetimi, muhasebeye dayanılarak düzenlenen mali rapor, tablo ve bilgilerin sağlıklı olup olmadıklarını belirlemek amacıyla bir teşebbüs, işletme veya birimin muhasebesinin yetkili elemanlarca dayanak belgeler, maddi vakıalar, muhasebe kayıtları, raporlar, gerektiğinde ilgililerden bilgi ve karşıt bilgi almak suretiyle denetim ve denetim raporlama yöntem, teknik ve standartları çerçevesinde incelenmesi, değerlendirilmesi ve denetleme sonuçları hakkında kanaat belirlenmesi süreci olarak tanımlanabilir.

Denetlenen birim ya da onun üzerinde yasal ve diğer nedenlerle denetleme yetkisine sahip kişi ya da kuruluşlar adına yapılan denetim bağımlı; yasa, alt mevzuat ve ülkede oluşmuş mesleki statüler içinde, muhasebe denetimi alanında faaliyet gösteren meslek mensupları tarafından, muhasebe ve muhasebe denetim esas, kural ve standartlarına göre yapılan denetime bağımsız denetim demek gerekir.

Bağımsız denetim müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek erbabı olarak kendi nam ve hesabına çalışan veya bu faaliyetini bir denetim şirketine bağlı olarak sürdüren denetçi veya denetçiler tarafından işletmenin talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde işletmenin finansal tablolarının denetimi ile uygunluk ve performans denetimlerinin yapılmasıdır.

---

<sup>226</sup>BAKIR, a.g.e., s. 22.

Bu kapsamda işletmenin finansal tablolarında yer alan bilgilerin, doğru, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile yasalara uygun olup olmadığı konusunda bir kanaate ulaşmak amacıyla işletmenin iç kontrol sistemi ve muhasebe sistemi incelenir.<sup>227</sup>

Bağımsız denetimin diğer bir adı da muhasebe denetimidir. Bir birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.<sup>228</sup>

Bağımsız denetim, bir işletmenin finansal tablolarında yer alan bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığı konusunda genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile yasalara uygun bir kanıya ulaşabilmek amacıyla işletmenin iç kontrol yapısı ve muhasebe kayıtlarının, konusunu iyi bilen, alanında uzman, bağımsız bir denetçi tarafından incelenmesidir.

Kimi kaynaklarda dış denetim olarak da adlandırılan bağımsız denetim, gerek kuramda gerekse uygulamada yaygın olarak kullanılan en güvenilir denetim türüdür. Bugünün rekabete açık ortamında finansal tabloların bağımsız denetimini gerektiren birçok neden sayılabilir.

Gelecekle ilgili olarak alınacak kararlar açısından, sözgelimi ortaklar ya da gelecekteki yatırımcıların bu tür bir denetim çalışması yapılmasını istemelerinin çeşitli nedenleri vardır.

### 3.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN GEREKLİLİĞİ

Günümüz toplumunda ekonominin ve teknolojinin gelişimi, işletmelerin büyük boyutlara ulaşmasına neden olmuştur. Bunun gereği olarak da işletmelerle ilgilenenlerin sayıları ve etkinlikleri artmıştır. Yönetim, ortaklar, yatırımcılar, yabancı kaynak sağlayıcıları, çalışanlar, ticari ilişkide bulunanlar, çeşitli kamu kurumları, danışmanlık kuruluşları, kamuoyu olarak sayılabilecek gruplar farklı düzeylerde işletmelerle ilgilenmektedirler. Bu sayılan taraflar, farklı nedenlerle işletmeler hakkında karar verme durumundadırlar. Bu nedenle güvenilir bilgiye gereksinimleri vardır.<sup>229</sup>

---

<sup>227</sup> ÇALDAĞ, Yurdakul, *Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s. 42.

<sup>228</sup> BOZKURT, a.g.e., s. 23.

<sup>229</sup> BOZKURT, a.g.e., s. 20.

Bağımsız denetimi gerektiren en temel neden, çeşitli bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgi gereksinmeleridir. Bununla birlikte literatürde birçok sebepler de sayılmaktadır.

1. Finansal tablolar çıkar gruplarının artması,
2. Güvenilir ve doğru bilgi ihtiyacı,
3. Finansal tabloların güvenilir olmama olasılığı,
4. Muhasebe işlemlerinin çokluğu ve karmaşıklığı,
5. İlgililerin çoğunluğunun işletmeden uzak olması,
6. İşletme ile ilgili gruplar arasındaki çıkar çatışması,
7. Bilgiyi sağlayanların hile veya hata eğilimleri.

Türkiye’de bağımsız denetim ekonomik gelişmelere paralel olarak gelişmiştir. Daha önceleri devletin ekonomiye hakim olduğu bir yapıdan, 1950’lerden sonra ve özellikle 1980’li yıllardan itibaren özel sektörün hakim olduğu bir yapıya geçilmiştir. Dünyada olduğu gibi gecikmeli de olsa bu ekonomik gelişmeler, işletmelerin büyük boyutlara ulaşmasına neden olmuştur. Yine bu gelişmelerin sonucu olarak da işletmelerle ilgili tarafların sayıları ve etkinlikleri artmıştır.

Türkiye’de bağımsız denetim ihtiyacını ortaya çıkaran ilk sebep, mali kuruluşların yani bankaların, yurt dışından fon sağlamak için başvurularında, bağımsız denetim zorunluluğuyla karşılaşmalarıdır.

Bu gelişmeleri, sermaye piyasalarında faaliyet gösteren şirketlerimizin büyüyüp gelişmeleri neticesinde, hem kredi temin etmede karşılaştıkları hem de küresel ekonominin bir parçası olacak şekilde uluslararası boyutlarda faaliyetlere başlamasıyla karşılaştıkları bağımsız denetim zorunluluğu takip etmiştir.

Nihayet 1980’lerin sonunda önce bankaların sonra halka açık şirketlerin bağımsız denetiminin yasal zorunluluk haline gelmesi de Türkiye’de bağımsız denetimin yapılma sebeplerinden birisi olmuştur.

### **3.4. BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI**

Bağımsız denetim ülkemizde; devletin, para piyasalarının, sermaye piyasalarının, işletmelerin, yöneticilerinin, ortaklarının, yatırımcılarının, çalışanlarının, kredi verenlerin, sendikaların ve dolaylı olarak tüm toplumun denetlenmiş, doğru bilgi ihtiyaçlarını karşılayarak doğru karar almalarına ve piyasalarda güvenilirliğin, istikrarın sağlanmasına yardımcı olur.

### **3.4.1. Denetlenen İşletmeye Sağladığı Yararlar**

Bağımsız denetim, güvenilir ve sağlıklı bilgiler üreterek, işletmelerin yönetimlerinin önlerini daha aydınlık ve net görmelerini sağlar, yöneticilerin isabetli kararlar alarak şirketlerin daha etkili ve verimli çalışmalarına yardımcı olur. Bağımsız denetimin yaygınlaşmasıyla hem finansal kurumların riskleri azalacak hem de şirketlerin finansal riskleri azalacağı için düşük maliyetli ve yüksek hacimli finansman imkanı çoğalarak şirketlerin karlılığını arttıracaktır. Bağımsız denetim işletmelerin finansal tablolarına uluslararası geçerlilik kazandırarak, yurt dışı bağlantılarını, iş ilişkilerini ve iş hacimlerini arttırmasına yardımcı olur. Bağımsız denetimin işletmelere bütün bu katkılarının neticesinde işletmeler, daha karlı, daha güçlü ve daha uzun ömürlü olabileceklerdir.

### **3.4.2. Denetlenen İşletmenin Ortaklarına Sağladığı Yararlar**

Dünyada bağımsız denetimin ortaya çıkmasının asıl sebebi, gittikçe büyüyen işletmelerde dışarıdan profesyonel yöneticilerin yer almasıyla yönetimden uzak kalan işletme ortaklarının hak ve menfaatlerini koruma ihtiyaçlarıdır. Doğru, dürüst ve güvenilir bilgi içeren finansal tablolar şirket ortaklarına güvenilir bilgi sağlayarak haklarını korumalarına yardımcı olur. Ayrıca işletme yönetici ve çalışanlarının hata ve hile eğilimlerini önleyerek de ortakları korur.

### **3.4.3. Denetlenen İşletme ile ilişkisi Olan Üçüncü Kişilere ve Sermaye - Para Piyasasına Sağladığı Yararlar**

Bağımsız denetim, devletin gelir kaynaklarını azaltan kayıt dışı ekonomiyi, hata ve hileyi önlemeye yardımcı olur. Böylelikle ülke kalkınmasına, toplum refahının artmasına ve kamu yararına katkı sağlayacaktır.

Bağımsız denetim, para piyasalarına doğru ve güvenilir bilgi sağlayarak, bankaların güvenilir finansal tablolara dayanarak verdiği kredilerde batık kredi sayısını azaltacak, para piyasaların daha etkin ve verimli çalışmasına yardımcı olacak, bankaların mali yapısını da güçlendirerek ülke ekonomisine katkı sağlayacaktır.

Bağımsız denetim, sermaye piyasalarının sağlıklı şekilde işleminde çok önemli olan, doğru, güvenilir bilgi içeren finansal tabloların oluşturulmasına katkı sağlar. Nitekim Türkiye’de bağımsız denetim alanındaki ilk düzenleme SPK tarafından sermaye piyasalarına yönelik olarak yapılmıştır.

Bağımsız denetim ülke genelinde güvenli ekonomik ve mali yapılar oluşturarak yurt dışı yatırımların güvenle ülkemize gelmesine de katkı sağlar.

Bağımsız denetimle güçlenen, ömrü uzayan ve kurumsallaşan işletmelerde çalışanların da hak ve menfaatleri daha çok güvence altına alınır, iş güvenceleri daha çok sağlanmış olur.<sup>230</sup>

### 3.5. BAĞIMSIZ DENETİMİN AMACI

Denetimin en temel amacı, işletme ile ilgili tarafların doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacını karşılamaktır. Bu ihtiyacı karşılamak üzere, çeşitli çıkar çatışmalarından dolayı, işletme ve işletme ile ilgili tarafların dışında bağımsız ve uzman kişi veya kuruluşlarca, işletme mali bilgilerinin önceden belirlenmiş ölçütlere uyup uymadığıyla ilgili bir görüşe varılarak, bilgi kullanıcılarına makul veya sınırlı güvence verilir.

Denetçinin asıl amacı, finansal tablolar hakkında bir görüşe ulaşmak olsa da, yukarıda denetim bölümünde de ele aldığımız şekliyle, hata ve hileleri ortaya çıkarmak, hata ve hileleri önlemek, denetlenen işletmenin yönetimine önerilerde bulunmak şeklinde amaçları da söz konusudur.

Türkiye’de bağımsız denetim, Bağımsız Denetim Yönetmeliği’ne göre; finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dahil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara TDS çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacı ile yapılır. Denetim, kullanıcılara denetim konusunun denetim kıstasına uyumuyla ilgili makul veya sınırlı güvence sağlar.<sup>231</sup>

---

<sup>230</sup> AKKAYA, Yakup, *Finansal Denetim ile Tam Tasdik Denetiminin Kamu Yararı Açısından Değerlendirilmesi Sempozyumu Sunumu*, 22.11.2012, [www.ankaraymmo.org.tr/otomasyon/ekler/Doc051012.pdf](http://www.ankaraymmo.org.tr/otomasyon/ekler/Doc051012.pdf), 23.09.2013, s. 14-16.

<sup>231</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 5. Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

### 3.6. BAĞIMSIZ DENETİMİN KAPSAMI

Denetim, kullanıcılara denetim konusunun denetim kıstasına uyumuyla ilgili makul veya sınırlı güvence sağlar. Sınırlı güvence sağlayacağı ilgili mevzuatında veya denetim sözleşmesinde açıkça belirtilmemiş ise denetim makul güvence verecek şekilde gerçekleştirilir. Makul ve sınırlı güvence seviyesinin gerektirdiği denetimin kapsamı TDS çerçevesinde belirlenir.

Denetim; denetimin konusu hakkında, mesleki etik ilkelere bağlı kalmak ve mesleki şüphecilik içinde bulunmak suretiyle, TDS çerçevesinde yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmasını, bu kanıtlara dayandırılarak bir görüş oluşturulmasını ve görüşün raporlanmasını kapsar.<sup>232</sup>

Bağımsız muhasebe denetçisinin esas faaliyet konusu muhasebe denetimidir. Yasal zorunluluklara göre bağımsız muhasebe denetimi yaptırmak zorunda olan teşebbüs, işletme ve birimlerle, yatırım yapabilmek, kredi alabilmek v.b. amaçlarla muhasebelerini bağımsız denetçilere denetlettirmek durumunda bulunan kişiler, bu denetim işlemlerini denetlettirip denetleme sonuçlarını gösteren raporları almak zorundadırlar. Teşebbüsler, yasal zorunluluk ve yukarıda açıklanan diğer gerekler olmaksızın da muhasebelerini bağımsız muhasebe denetçilerine denetlettirebilirler. Ülkelerin ekonomik gelişmişlik düzeyleri, büyük teşebbüslerin ekonomiye hakim duruma gelmeleri, teşebbüs sahipliğiyle teşebbüs yöneticiliğinin ayrı ellerde toplanması durumunun yaygınlaşması, sermaye piyasasının gelişmesi, bağımsız muhasebe denetimi çalışma alanının genişlemesinde etkili olan olaylardır. Dünyada ekonomik ilişkilerin artması ve iletişimdeki gelişmeler de bağımsız muhasebe denetimine olan gereksinmeyi arttırmıştır.

Bağımsız denetim, işletme dışından işletme ile herhangi bir organik bağı olmayan kişi ve kurumlar tarafından yapılan denetimlerdir. Bağımsız denetim; finansal tabloların, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtılmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre, defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesi ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanması sürecidir. Bağımsız denetçiler çoğunlukla işletmelerin finansal tablolarının denetimiyle uğraşırlar.

---

<sup>232</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 5.



Bağımsız denetim sürecinde denetçinin bağımsız olması esastır, bu nedenle bağımsız denetimde denetçinin aşağıdaki koşulları karşılıyor olması zorunludur:

- İşletme ile denetim sözleşmesinde belirlenen tutar dışında bir ücret ilişkisi olmamalıdır ve bunun dışında ücret veya başka bir isim altında ödeme yapılmamalıdır.
- İşletme ile herhangi bir ekonomik faaliyet içerisinde olmamalı, herhangi bir iş ilişkisi, danışmanlık, ticaret gibi bir ilişki bulunmamalıdır.
- İşletme ile herhangi bir borç alacak ilişkisi söz konusu olmamalı, işletmeden borç almamalı veya borç vermemelidir.<sup>233</sup>

Bağımsız denetim, bir işletmeye ait finansal tabloların önceden saptanmış ölçütlere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının incelenmesi amacıyla yapılan denetimdir. Aynı zamanda finansal tablolar denetimi de denilen denetimde amaç, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebeleştirme üzerinde etkili olan yasal mevzuata uygun olup olmadığının ve finansal tabloların bir bütün olarak işletmenin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığının araştırılmasıdır.

**Tablo 3.1 Finansal Tablolar Denetimi**

|        |  |
|--------|--|
| Amaç   | Finansal bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin incelenmesi   |
| Kapsam | Finansal tablolar ve ekleri  |
| Ölçüt  | Türkiye muhasebe standartları, Türkiye finansal raporlama standartları, Türkiye Denetim Standartları |

İşletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık 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 bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır.

<sup>233</sup> KAVUT, TAŞ ve ŞAVLI, a.g.e., s. 36

## 3.7. BAĞIMSIZ DENETİMİN UNSURLARI

Denetimin unsurlarını; denetimin konusu, tarafları, kıstası, kanıtları ve denetim raporu oluşturur.

### 3.7.1. Denetimin Konusu

Denetim 6102 sayılı Kanun, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve diğer mevzuat hükümleri uyarınca denetime tabi tutulan konularda yapılır.

Denetim; 6102 sayılı Kanun hükümlerine göre denetlenmesi öngörülen finansal tablolar, yıllık faaliyet raporları, riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistemler ile sair mevzuat uyarınca doğrudan veya dolaylı olarak denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından denetlenmesi, incelenmesi veya değerlendirilmesi öngörülen diğer hususlara ilişkin konuları kapsar.<sup>234</sup>

### 3.7.2. Denetimin Tarafları

Denetlenen, denetimi yapan ve ilgili mevzuatında hedeflenen kullanıcılar denetimin taraflarını oluşturur.<sup>235</sup> Denetlenen ve denetimi yapan taraflar, aşağıda Türkiye’de bağımsız denetime tabi kuruluşlar ve bağımsız denetim yapmaya yetkililer bölümlerinde ayrıntılı olarak ele alındığı için burada sadece isimleri sayılmıştır.

### 3.7.3. Denetim Kıstası

Denetimde denetim konusunun uyumunun değerlendirildiği önceden belirlenmiş kıstaslar esas alınır. Finansal tablolar açısından TMS; yıllık faaliyet raporları, riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistem açısından 6102 sayılı Kanun’un ve ilgili mevzuatın denetim kıstasına ilişkin hükümleri; diğer mevzuattan kaynaklanan denetim konuları açısından ise denetim kıstasıyla ilgili düzenlemeler veya bunların atıf yaptığı kurallar denetim kıstasını oluşturur.

Diğer mevzuatta doğrudan veya dolaylı olarak denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından denetim yapılmasının öngörüldüğü ancak denetim konularının hangi

<sup>234</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 6.

<sup>235</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 7.

kıstaslara uyumunun aranacağı belirtilmediği durumlarda, denetim kıstası Kurum tarafından belirlenir. İsteğe bağlı yaptırılan denetimlerde ise bu belirleme denetimi talep edenlerce yapılır.<sup>236</sup>

### **3.7.4. Denetim Kanıtı**

Denetim kanıtı, denetim konusunda denetim kıstası çerçevesinde önemli uyumsuzluklar bulunup bulunmadığı hususunda güvence verilmesini teminen görüş bildirmeye yönelik olarak denetçi tarafından elde edilen ve belirlenen güvence seviyesi için yeterli ve uygun bilgi, belge ve beyanlardır. Bu kanıtlar, denetimin TDS çerçevesinde ve mesleki şüphecilik içinde planlanması ve gerçekleştirilmesi suretiyle elde edilir ve tevsik edilir.

Denetim, denetimin konusunda önemli uyumsuzluklara yol açabilecek koşulların mevcut olabileceği göz önünde bulundurularak mesleki şüphecilik içinde planlanmalı ve gerçekleştirilmelidir. Önemlilik, mevcut koşullar içinde değerlendirildiğinde, denetim konusu ile denetim kıstası arasındaki uyumsuzluğun boyutuna, niteliğine veya her ikisine bağlıdır.<sup>237</sup>

### **3.7.5. Denetim Raporu**

Denetim raporu, denetim kanıtlarının TDS çerçevesinde değerlendirilmesi sonucunda, belirlenen güvence seviyesine uygun şekilde oluşturulan denetçi görüşünün ve varsa dikkat çekilmek istenen diğer hususların kullanıcıların istifadesine sunulması amacıyla Kurum düzenlemelerine uygun olarak hazırlanan ve imzalayan denetim kuruluşu veya denetçi tarafından sorumluluğu üstlenilen belgedir.<sup>238</sup>

## **3.8. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI**

Türkiye’de bağımsız denetim ile ilgili yasal zorunluluk ilk defa 1987 yılında bankalarla başlamıştır. İlk düzenleme ve kurallar ise sermaye piyasası için oluşturulmuş, ancak halka açık şirketlerde zorunlu bağımsız denetimin başlama tarihi

---

<sup>236</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 8.

<sup>237</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 9.

<sup>238</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 10.

1989 olmuştur. Daha sonra SPK tarafından arka arkaya yayınlanan tebliğlerle denetim uygulamalarına yön verilmiştir.

Maliye Bakanlığı ve SPK dışında, BDDK, EPDK ve Hazine Müsteşarlığı da değişik tarihlerde bağımsız denetim ile ilgili çeşitli yönetmelik ve tebliğler yayınlamışlardır.

Günümüzde ise Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile kendisine verilen Türkiye Denetim Standartları'nı (TDS) yayımlama yetkisi çerçevesinde, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan uluslararası standartları referans alma stratejisini benimsemiştir. Bu tercih esasen ülkemizin Avrupa Birliği adaylık sürecinin de bir gereği olup, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda da aynen kabul görmüştür. Bununla birlikte, 26/12/2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde Türkiye Denetim Standartları, 660 sayılı KHK uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dahil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler olarak tanımlanmıştır.

Türkiye bağımsız denetim standartları altı ana başlık altında toplanmıştır. Bu ana başlıklar içerisindeki standartlar zaman zaman diğer başlıklardaki konulara da atıf yapmaktadır.

Ayrıca Türkiye Kalite Kontrol Standardı da çıkarılarak, denetim şirketlerinin; finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin kalite kontrol sistemleriyle ilgili sorumluluklarını düzenlemiştir. Bu standardın diğer tüm standartlara olan etkisinden dolayı özel bir önemi bulunmaktadır. Çünkü Kalite Kontrol Standardı aşağıda genel hatlarıyla açıklanan standartlar kapsamında verilen tüm hizmetler için geçerlidir.<sup>239</sup>

Genel anlamda BDS'lerde tıpkı tek düzen hesap planındaki gibi ve Uluslararası Denetim Standartları'na uygun olarak, 200 ile 900 sayıları arasında üçlü rakamdan oluşan bir kodlama sistemi geliştirilmiştir.

Türkiye bağımsız denetim standartları ana hatlarıyla şu şekilde sınıflandırılabilir:

1. Genel ilke ve sorumluluklar
2. Risk değerlendirmesi ve değerlendirilmiş risklere verilecek karşılıklar
3. Bağımsız denetim kanıtları

<sup>239</sup>WEB\_4, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/bilgiNotu.pdf>, 28.01.2014, s. 1- 3.

4. Başkalarının çalışmalarının kullanılması
5. Bağımsız denetim sonuçları ve raporlama
6. Özel alanlar

Bu altı ana başlığı ana hatları ile incelemeye geçmeden önce tüm standartlara olan etkisinden dolayı KKS 1 ve TDS Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esaslara Yönelik İlke Kararı hakkında açıklamalara yer verilecek daha sonra, bu altı ana başlıktaki standartların içeriği aşağıda ana hatları ile incelenmeye çalışılacaktır.

### **KKS 1 Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı 1**

(Resmi Gazete Yayımlanma Tarihi: 2 Ekim 2013)

KKS 1, denetim şirketlerinin; finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin kalite kontrol sistemleriyle ilgili sorumluluklarını düzenler. KKS 1, ilgili etik hükümlerle birlikte dikkate alınır. Kurumun ilgili diğer tebliğlerinde, belirli tür denetimlere yönelik kalite kontrol prosedürleriyle ilgili olarak denetim şirketi personelinin sorumluluklarına ilişkin ilave düzenlemeler yer almaktadır.<sup>240</sup>

### **TDS Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esaslara Yönelik İlke Kararı**

(Resmi Gazete Yayımlanma Tarihi: 18 Mart 2014)

Bu esaslar; TTK'nın 378. maddesi uyarınca kurulması gereken riskin erken saptanması ve yönetimi sistemi ve ilgili komiteye ilişkin olarak denetçinin, TTK'nın 398. maddesi çerçevesindeki sorumluluklarını düzenler. Riskin erken saptanması komitesi tarafından risklere karşı gösterilen çarelerin yerindeliği ve riskler karşısında yönetim tarafından yapılan uygulamalar denetimin kapsamında değildir.<sup>241</sup>

Bu esasların amacı; yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 378. maddesinde öngörülen sistemi ve yetkili

---

<sup>240</sup> WEB\_5, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/kks1.pdf>, 25.08.2013, s. 6.

<sup>241</sup> WEB\_6, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Riskin\\_Erken\\_Saptanmasina\\_Yonelik\\_Ilke\\_Karari.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Riskin_Erken_Saptanmasina_Yonelik_Ilke_Karari.pdf), 28.08.2014, s. 3.

komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan ve değerlendiren denetçi raporunun esaslarını belirlemektir.

### **3.8.1. Genel İlke ve Sorumluluklar**

Bu ilk başlık altında, Genel İlke ve Sorumluluklar düzenlenmiş olup, BDS 200 – BDS 265 kodları arasında konu ile ilgili düzenlemeler sınıflandırılmıştır. Bu başlık altında Nisan 2014 itibariyle toplam sekiz adet standart Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

#### **3.8.1.1. BDS 200 - Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi**

Resmi Gazete Yayımlanma Tarihi: 13 Ekim 2013.

Bu BDS, finansal tabloların bağımsız denetimlerinin BDS'lere uygun olarak yürütülmesi sırasında bağımsız denetçiye düşen genel sorumlulukları düzenler. Bu BDS, 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 dahil 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’da aşağıdaki konular yer almaktadır.

#### **Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Etik Hükümler**

Denetçi finansal tabloların denetiminde, bağımsızlıkla ilgili olanlar da dahil etik hükümlere uyar.

#### **Mesleki Şüphencilik**

Denetçi finansal tabloların önemli ölçüde yanlışlık içermesine sebep olan şartların bulunabileceğini kabul ederek, denetimi mesleki şüphencilik içinde planlar ve yürütür.

#### **Mesleki Muhakeme**

Denetçi, finansal tabloların denetiminin planlanması ve yürütülmesinde mesleki muhakemesini kullanır.

### **Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı ve Denetim Riski**

Denetçi makul güvence sağlamak için denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder. Bu kanıtlar denetçinin, görüşüne dayanak oluşturacak makul sonuçlara ulaşmasını sağlar.

### **Denetimin BDS'lere Uygun Olarak Yürütülmesi**

Denetçi, denetimle ilgili tüm BDS'lere uyar. Yürürlükte olan bir BDS'nin ele aldığı şartlar mevcut ise, bu BDS'nin yürütülen denetimle ilgili olduğu kabul edilir. Denetçinin, bir BDS'nin amaçlarını anlaması ve hükümlerini uygun şekilde yerine getirebilmesi için açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü dahil BDS'nin tamamına vakıf olması gerekir. Denetçi, bu BDS'nin ve denetimle ilgili diğer tüm BDS'lerin hükümlerine uymadığı sürece, denetçi raporunda denetimin BDS'lere uygun olarak yürütüldüğü şeklinde bir ifadeye yer veremez.<sup>242</sup>

### **3.8.1.2. BDS 210 - Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması**

Resmi Gazete Yayımlanma Tarihi: 4 Kasım 2013.

Bu bağımsız denetim standardı (BDS), yönetim ve uygun hallerde üst yönetimden sorumlu olanlarla denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varılırken denetçiye düşen sorumlulukları düzenler. Bu sorumluluk, denetime ilişkin olarak yönetimin ve uygun hallerde üst yönetimden sorumlu olanların yükümlülüğündeki belirli ön şartların sağlanıp sağlanmadığının tespitini de içerir. BDS 210'da aşağıdaki konular yer almaktadır.

### **Denetimin Ön Şartları**

Denetçi denetimin ön şartlarının sağlanıp sağlanmadığının tespiti için, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığını belirler. Yönetimin sorumluluklarını anladığına ve üstlendiğine dair mutabakatını alır.

---

<sup>242</sup>WEB\_7, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_200.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_200.pdf), 28.08.2013, s. 7-14.

## **Denetim Sözleşmesinin Kabulünden Önce Denetimin Kapsamının Sınırlandırılması**

Yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanların, denetim sözleşmesi teklifindeki şartlarla denetçinin çalışma kapsamını sınırlandırması ve bu sınırlandırmanın finansal tablolar hakkında görüş vermekten kaçınmasını gerektireceğine inanması halinde denetçi, mevzuat aksini zorunlu kılmadıkça, sınırlandırılmış bu denetim sözleşmesini kabul etmez.

### **Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması**

Denetçi, yönetimle veya üst yönetimden sorumlu olanlarla denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varır, denetim sözleşmesi yazılı olarak düzenlenir ve sözleşme aşağıdaki hususları içerir.

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

### **Yinelenen Denetimler**

Birbirini takip eden dönemlerde denetim yapılması durumunda denetçi, denetim sözleşmesi şartlarının içinde bulunulan durum ve şartlara göre revize edilmesinin gerekli olup olmadığını ve denetim sözleşmesinin mevcut şartlarının işletmenin dikkatine sunulmasına ihtiyaç olup olmadığını değerlendirir.

### **Denetim Sözleşmesinin Şartlarındaki Değişikliğin Kabulü**

Denetçi makul bir gerekçe olmadıkça denetim sözleşmesi şartlarında değişiklik yapılmasını kabul etmez. Denetimin tamamlanmasından önce, denetçiden denetim sözleşmesini daha düşük güvence düzeyi taşıyan bir denetim sözleşmesiyle değiştirmesinin istenmesi halinde, denetçi böyle bir değişikliği yapmanın makul bir gerekçesinin olup olmadığına karar verir.

Denetim sözleşmesi şartlarında değişiklik olması halinde denetçi ve yönetim, bu şartlar üzerinde anlaşmaya varır ve denetimin yeni şartlarını yeni bir denetim



sözleşmesiyle veya ilk sözleşmeye ek yapmak suretiyle kayıt altına alır. Denetçinin denetim sözleşmesi şartlarında yapılan bir değişikliği kabul etmesinin mümkün olmaması ve yönetimin geçerli olan denetim sözleşmesine göre denetimin devam etmesine izin vermemesi halinde denetçi, mevzuatın izin vermesi halinde denetimden çekilir ve sözleşme gereğince veya diğer sebeplerle bu durumu, üst yönetimden sorumlu olanlar, şirket sahipleri veya düzenleyici kurumlar gibi diğer taraflara rapor etme yükümlülüğünün olup olmadığına karar verir.

#### **Denetim Sözleşmesinin Kabulünü Etkileyen Diğer Hususlar**

Mevzuat tarafından belirlenen finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olduğuna karar vermesi durumunda denetçi, denetim sözleşmesini kabul eder.<sup>243</sup>

### **3.8.1.3. BDS 220 - Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol**

Resmi Gazete Yayımlanma Tarihi: 4 Kasım 2013

Bu BDS, finansal tabloların denetimine ilişkin kalite kontrol prosedürleri açısından denetçinin özel sorumluluklarını ve uygun hallerde denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin sorumluluklarını düzenler. Bu BDS, ilgili etik hükümlerle birlikte dikkate alınır. BDS 220’da aşağıdaki konular yer almaktadır.

#### **Denetimin Kalitesine İlişkin Liderlik Sorumlulukları**

Sorumlu denetçi, görevlendirildiği her bir denetimin genel kalitesinden sorumludur.

#### **İlgili Etik Hükümler**

Sorumlu denetçi, denetim süresince gözlem ve gerekli hallerde sorgulamalar yapmak suretiyle denetim ekibi üyelerinin ilgili etik hükümlere uymadığını gösteren durumlara karşı her zaman dikkatli olur. Sorumlu denetçi, yürütülen denetim için geçerli olan bağımsızlık hükümlerine uygunluk sağlanıp sağlanmadığı konusunda bir sonuca ulaşmak zorundadır.

#### **Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi**

Sorumlu denetçi, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesiyle ilgili uygun prosedürlerin uygulandığından emin olur ve bu konuda varılan sonuçların uygun olduğunu belirler. Sorumlu denetçi, önceden öğrenilmiş olması halinde denetim şirketinin denetim sözleşmesini reddetmesine sebep olabilecek

<sup>243</sup>WEB\_8, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_210.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_210.pdf), 28.08.2013, s. 6-10.

bir bilgiyi edindiği durumda, kendisinin ve denetim şirketinin gerekli adımları atabilmesi için konuyu derhal denetim şirketine bildirir.

### **Denetim Ekiplerinin Belirlenmesi**

Sorumlu denetçi, denetim ekibi ile bu ekibin üyesi olmayan denetçinin faydalandığı uzmanların tamamının denetimin, mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesi ve düzenlenecek denetçi raporunun içinde bulunulan şartlara uygun olması için gerekli yeterlik ve beceriye sahip olduğundan emin olur.

### **Denetimin Yürütülmesi**

Sorumlu denetçi denetimin mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yönlendirilmesinden, gözetiminden ve yürütülmesinden, raporunun içinde bulunulan şartlara uygun olması, raporu tarihinde veya öncesinde çalışma kağıtlarını gözden geçirmek ve denetim ekibiyle müzakere yapmak suretiyle, ulaşılan sonuçların desteklenmesi ve denetçi raporunun tamamlanması için yeterli ve uygun denetim kanıtının toplandığından emin olur. Denetim ekibinin, zor veya tartışmalı konularda gerekli istişareleri yapması sorumluluğunu üstlenir. Denetimin kalitesini gözden geçirecek kişinin atandığından emin olur. Gözden geçirme tamamlanana kadar denetçi raporuna tarih vermez. Denetçi, denetim ekibi içinde, istişare edilen kişilerle veya uygun hallerde sorumlu denetçi ile denetimin kalitesini gözden geçiren kişi arasında görüş farklılıklarının bulunması durumunda denetim ekibi, denetim şirketinin bu farklılıkların ele alınmasına ve çözüme kavuşturulmasına ilişkin politika ve prosedürlerini uygular.

### **İzleme**

Etkin bir kalite kontrol sistemi, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin yerinde ve yeterli olduğuna ve etkin şekilde işlediğine dair denetim şirketine makul güvence sağlamak için oluşturulmuş bir izleme süreci içerir.

### **Belgelendirme**

Denetçi çalışma kağıtlarında, ilgili etik hükümlere uygunluk sağlanması açısından tespit edilen sorunlara ve bu sorunların nasıl çözüldüğüne, ulaşılan sonuçlar ile denetim şirketiyle yapılan ve bu sonuçları destekleyen müzakerelere, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin ulaşılan sonuçlara, denetim sırasında yapılan istişarelerin içeriği ve kapsamı ile bu istişareler neticesinde ortaya

çıkan sonuçlara ve denetimin kalitesini gözden geçiren kişi söz konusu denetimle ilgili olarak bilgilere yer verir.<sup>244</sup>

#### 3.8.1.4. BDS 230 - Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi

Resmi Gazete Yayımlanma Tarihi: 4 Kasım 2013

Bu BDS, finansal tabloların denetiminin belgelendirilmesine ilişkin denetçinin sorumluluklarını düzenler. BDS 230'da aşağıdaki konular yer almaktadır.

##### **Çalışma Kağıtlarının Zamanında Hazırlanması**

Denetçi, çalışma kağıtlarını zamanında hazırlar.

##### **Uygulanan Denetim Prosedürlerinin ve Elde Edilen Denetim Kanıtlarının Belgelendirilmesi**

Denetçi çalışma kağıtlarını, söz konusu denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin anlayabilmesine olanak sağlayacak şekilde hazırlar.

##### **Çalışma Kağıtlarının Nihai Denetim Dosyasında Birleştirilmesi**

Denetçi, çalışma kağıtlarını bir denetim dosyasında birleştirir ve denetçi raporu tarihinden sonra nihai denetim dosyasının oluşturulmasına yönelik idari süreci zamanında tamamlar. Çalışma kağıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işlemi tamamlandıktan sonra denetçi, hangi şekilde olursa olsun çalışma kağıtlarını saklama süresi sona ermeden silemez, atamaz veya yok edemez. Denetçi, çalışma kağıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işlemi tamamlandıktan sonra mevcut çalışma kağıtlarında değişiklik yapmayı veya yeni çalışma kağıtları eklemeyi gerekli görürse, yapılan değişikliklerin veya eklemelerin niteliğine bakılmaksızın bazı hususları belgelendirir.<sup>245</sup>

#### 3.8.1.5. BDS 240 - Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları

Resmi Gazete Yayımlanma Tarihi: 10 Aralık 2013.

Bu BDS, finansal tabloların denetiminde denetçinin hileye ilişkin sorumluluklarını düzenler. Bu BDS özellikle, hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin olarak

<sup>244</sup>WEB\_9, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_220.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_220.pdf), 28.08.2013, s. 8-12.

<sup>245</sup>WEB\_10, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_230.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_230.pdf), 28.08.2013, s. 7-16.

BDS 315 ile BDS 330'un nasıl uygulanacağını ayrıntılı olarak ele alır. BDS 240'da aşağıdaki konular yer almaktadır.

### **Mesleki Şüphencilik**

Denetçi, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların doğruluk ve dürüstlükleri hakkındaki geçmiş tecrübesine bakmaksızın, hile kaynaklı önemli bir yanlışlık olabileceği ihtimalinin bilinciyle, denetim boyunca mesleki şüphencilikini sürdürür. Denetçi, aksini düşünmesini gerektiren bir gerekçe olmadığı sürece kayıt ve belgelerin gerçek olduğunu kabul edebilir. Denetim sırasında yapılan tespitlerin, bir dokümanın gerçek olmayabileceğine veya dokümandaki bilgilerin tahrif edilmiş olabileceğine inanmasına yol açması halinde denetçi, araştırmalarını derinleştirir. Yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanların sorgulanması sırasında alınan cevapların tutarsız olması halinde denetçi, bu tutarsızlıkları araştırır.

### **Denetim Ekibi İçinde Müzakere Yapılması**

Denetim ekibi üyeleri arasında müzakere yapılmasını ve sorumlu denetçinin hangi konuların müzakereye katılmayan ekip üyelerine iletileceğine karar vermesini zorunlu kılar. Bu müzakereye hilenin nasıl meydana gelebileceği dahil, finansal tabloların nasıl ve nerede hile kaynaklı önemli yanlışlıklara açık olabileceği konusuna özel önem verilir. Müzakere denetim ekibi üyelerinin; yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların doğru ve dürüst olduğuna ilişkin kanaatlerinden bağımsız olarak yapılır.

### **Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Çalışmalar**

Denetçi, işletmenin iç kontrolü dahil, işletme ve çevresini tanımak amacıyla diğer BDS'lerce zorunlu kılınan risk değerlendirme prosedürlerini uygularken ve ilgili çalışmaları gerçekleştirirken, hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesinde kullanacağı bilgileri elde edebilmek için yönetimi, işletmedeki diğer kişileri ve iç denetim fonksiyonunda yer alan uygun kişileri sorgular.

### **Hile Kaynaklı "Önemli Yanlışlık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi**

Denetçi, elde ettiği diğer bilgilerin hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerine işaret edip etmediğini mütalaa eder. Denetçi, finansal tablolar düzeyinde ve işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerini belirler ve değerlendirir, hasılatın muhasebeleştirilmesini hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riski olarak belirlemediği durumlarda yapılması gerekli olan belgelendirmeyi açıklar. Denetçi, değerlendirilmiş hile kaynaklı "önemli yanlışlık"

risklerini “önemli (ciddi) riskler” olarak ele alır ve bu yüzden, henüz yapılmadıysa, kontrol faaliyetleri dahil, işletmenin bu tür risklere yönelik kontrollerini anlamak zorundadır.

### **Değerlendirilmiş Hile Kaynaklı “Önemli Yanlışlık” Risklerine Karşı Yapılacak İşler**

Denetçi, finansal tablolar düzeyinde değerlendirilmiş hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerine karşı yapılacak genel işleri belirler.

#### **Denetim Kanıtlarının Değerlendirilmesi**

Denetçi, işletme hakkında edindiği bilgilerle finansal tabloların tutarlı olup olmadığı hakkında genel sonuca ulaşırken, denetimin sonuna doğru uygulanan analitik prosedürlerin daha önceden belirlenmemiş bir hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riskine işaret edip etmediğini değerlendirir. Bir yanlışlık belirlemesi durumunda denetçi, bu yanlışlığın hile göstergesi olup olmadığını değerlendirir. Finansal tabloların hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda bir sonuca ulaşamaması veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık bulunduğunu doğrulaması halinde denetçi, bu durumun denetime olan etkilerini değerlendirir.

#### **Denetçinin Denetime Devam Edememesi**

Hile kaynaklı veya hile kaynaklı olduğundan şüphelenilen bir yanlışlığın sonucu olarak, denetime devam etme imkanının sorgulanmasına sebep olacak istisnai durumlarla karşılaşması halinde denetçi, denetimden çekilip çekilmemeye karar verir.

#### **Yazılı Açıklamalar**

Denetçi, yönetimden ve uygun hallerde üst yönetimden sorumlu olanlardan hilenin önlenmesine ve tespit edilmesine yönelik iç kontrolün tasarlanmasına, uygulanmasına ve işleyişinin sürdürülmesine ilişkin sorumluluklarını kabul ettiklerine dair yazılı açıklamalar alır.

#### **Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim**

Bir hileyi tespit etmesi veya hilenin olabileceğine işaret eden bir bilgi edinmesi halinde denetçi, hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin esas sorumluluk sahibi kişileri bilgilendirmek amacıyla, bu konuyu yönetimin uygun kademesindeki kişilere zamanında bildirir ve hileyle ilgili diğer her türlü konu hakkında bu kişilerle iletişime geçer.

### **Mevzuatı Uygulayan ve Düzenleyici Kurumlarla Kurulacak İletişim**

Denetçi, bir hileyi tespit etmesi veya hileden şüphelenmesi halinde, hile veya hile şüphesini işletme dışındaki bir tarafa raporlama sorumluluğunun bulunup bulunmadığına karar verir.

### **Belgelendirme**

Denetçi, işletme ve çevresini tanınmasına ve “önemli yanlışlık” risklerini değerlendirmesine ilişkin olarak çalışma kağıtlarına denetim ekibi içinde yapılan müzakereler sırasında alınan önemli kararları, hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini, yönetime, üst yönetimden sorumlu olanlara, düzenleyici kurumlara ve diğer taraflara yaptığı bildirimleri ve hasılatın muhasebeleştirilmesiyle ilgili hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riskinin bulunduğu varsayımının yürütülen denetimde geçerli olmadığı sonucuna ulaşması halinde denetçi, bunun gerekçelerini dahil eder.<sup>246</sup>

### **3.8.1.6. BDS 250 - Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması**

Resmi Gazete Yayımlanma Tarihi: 10 Aralık 2013.

Bu BDS, finansal tabloların denetiminde denetçinin ilgili mevzuatı dikkate alma sorumluluğunu düzenler. Bu BDS, denetçinin belirli mevzuata uygunluğu test etmek ve ayrı olarak raporlamak üzere özellikle görevlendirildiği diğer güvence denetimleri için geçerli değildir. BDS 250’de aşağıdaki konular yer almaktadır.

### **Denetçi Tarafından İlgili Mevzuata Uygunluğun Değerlendirilmesi**

Denetçi, 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 eder. Denetçi, finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilecek diğer mevzuata aykırılıkların belirlenmesine yardımcı olmak için aşağıdaki denetim prosedürlerini uygular.

### **Aykırlığın Belirlendiği veya Aykırılıktan Şüphelenildiği Hallerde Uygulanacak Denetim Prosedürleri**

Aykırlık olabileceğinden şüphelenmesi halinde denetçi, konuyu yönetimle ve uygun hallerde üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder. Yönetimin veya uygun

<sup>246</sup> WEB\_11, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_240.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_240.pdf), 28.08.2013, s. 9-16.

hallerde üst yönetimden sorumlu olanların, işletmenin ilgili mevzuata uygunluk sağladığını destekleyen yeterli bilgi vermemesi ve şüphelenilen aykırılığın etkisinin finansal tablolar açısından önemli olabileceği yargısına varması halinde denetçi, hukuki danışmanlık alma ihtiyacını mütalaa eder. Denetçi, yazılı açıklamaların güvenilirliği ile yaptığı risk değerlendirmesi dahil denetimin diğer alanlarıyla ilgili olarak aykırılığın etkilerini değerlendirir ve uygun adımları atar.

### **Belirlenen veya Şüphelenilen Aykırılığın Rapor Edilmesi**

Denetçi, denetimin yürütülmesi sırasında dikkatini çeken belirlenen veya şüphelenilen aykırılık konularını üst yönetimden sorumlu olanlara, yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanların aykırılığa müdahil olduklarından şüphelenirse konuyu varsa denetim komitesi veya gözetim kurulu gibi daha üst bir kademeye bildirir. Aykırılığın finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisinin olduğu ancak finansal tablolara yeterince yansıtılmadığı sonucuna varması halinde denetçi, uyarınca finansal tablolara ilgili olarak sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) veya olumsuz görüş verir.

### **Belgelendirme**

Denetçi, belirlenen veya şüphelenilen aykırılık ile yönetimle ve uygun hallerde üst yönetimden sorumlu olanlarla ve işletme dışındaki taraflarla yapılan müzakerelerin sonuçlarını çalışma kağıtlarına ekler.<sup>247</sup>

### **3.8.1.7. BDS 260 - Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim**

Resmi Gazete Yayınlanma Tarihi: 10 Aralık 2013.

Bu BDS, finansal tabloların denetiminde denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurma sorumluluğunu düzenler. Bu BDS, yönetim yapısı veya büyüklüğüne bakılmaksızın tüm işletmeler için uygulanmakla birlikte, üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde yer aldığı durumlar ve kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmeler için özel hususlar geçerlidir. Bu BDS, üst yönetimden sorumlu olmayan işletme yönetimi veya ortaklarıyla denetçinin kuracağı iletişime ilişkin yükümlülükler getirmez.

Bu BDS, finansal tabloların denetimine yönelik olarak hazırlanmıştır. Ancak üst yönetimden sorumlu olanların diğer tarihî finansal bilgilerin hazırlanmasında gözetim sorumluluğunun bulunması durumunda bu BDS, şartların gereklerine uyarlanarak söz

<sup>247</sup> WEB\_12, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_250.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_250.pdf), 28.08.2013, s. 8-11.

konusu diğer tarihî finansal bilgilerin denetiminde de uygulanabilir. Bu BDS, finansal tabloların denetiminde kurulacak etkin ve karşılıklı bir iletişimin önemini dikkate alarak, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla kuracağı iletişim konusunda kapsamlı bir çerçeve sunar ve bu kişilere bildirilecek bazı özel hususları belirler. Bu BDS'nin hükümlerini tamamlayıcı nitelikteki (bildirilecek) ilave hususlar, diğer BDS'lerde belirlenmiştir. Bu BDS veya diğer BDS'ler uyarınca üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi zorunlu olmayan diğer hususların; ilgili mevzuat, işletmeyle yapılan sözleşme veya denetime uygulanabilecek ilave hükümler (örneğin, ilgili düzenleyici kurumlar tarafından yürürlüğe konulan standartlar) uyarınca üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi gerekebilir. Bu BDS'deki hiçbir hüküm, denetçinin diğer herhangi bir hususu üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesine engel teşkil etmez. BDS 260'da aşağıdaki konular yer almaktadır.

#### **Üst Yönetimden Sorumlu Olanlar**

Denetçi, işletmenin üst yönetim yapısı içinde iletişim kuracağı uygun kişi veya kişilere karar verir.

#### **Bildirilmesi Gereken Hususlar**

Denetçi, denetçinin finansal tabloların denetimine ilişkin sorumlulukları, denetimin planlanan kapsam ve zamanlaması, önemli denetim bulguları ve denetçinin bağımsızlığı konularını bildirir.

#### **İletişim Süreci**

Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişimlerin şekli, zamanlaması ve beklenen genel içeriği hakkında iletişim kurar.

#### **Belgelendirme**

Bu BDS kapsamında bildirilmesi gereken hususların sözlü olarak bildirilmesi halinde denetçi, çalışma kağıtlarında söz konusu hususlara ve bildirim ne zaman ve kime yapıldığına yer verir. Bildirimin yazılı olarak yapıldığı durumlarda denetçi, yapılan bildirim bir kopyasını çalışma kağıtlarının bir parçası olarak saklar.<sup>248</sup>

---

<sup>248</sup> WEB,\_13, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_260.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_260.pdf),28.08.2013, s. 7-9.



### 3.8.1.8. BDS 265 - İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi

Resmi Gazete Yayımlanma Tarihi: 12 Aralık 2013.

Bu BDS, denetçinin finansal tabloların denetimi sırasında tespit ettiği iç kontrol eksikliklerini uygun bir biçimde üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirmesine yönelik sorumluluğunu düzenler. BDS 265’de aşağıdaki konular yer almaktadır.

Denetçi yaptığı denetim çalışmasına dayanarak, herhangi bir iç kontrol eksikliği tespit edip etmediğini belirler. Denetçi bir veya birden çok iç kontrol eksikliği tespit etmesi halinde, yaptığı denetim çalışmasına dayanarak bu eksikliklerin tek başına veya birlikte önemli bir eksiklik teşkil edip etmediğine karar verir. Denetçi denetim sırasında tespit edilen önemli iç kontrol eksikliklerini üst yönetimden sorumlu olanlara zamanında ve yazılı olarak bildirir.<sup>249</sup>

### 3.8.2. Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklar

Bu ikinci başlık altında, Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklar düzenlenmiş olup, BDS 300 – BDS 450 kodları arasında konu ile ilgili düzenlemeler sınıflandırılmıştır. Bu başlık altında Nisan 2014 itibariyle toplam altı adet standart Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

#### 3.8.2.1. BDS 300 - Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması

Resmi Gazete Yayımlanma Tarihi: 30 Aralık 2013

Bu standardı (BDS), denetçinin finansal tabloların denetimini planlamasına ilişkin sorumluluklarını düzenler. Bu BDS yinelenen denetimler için hazırlanmıştır. İlk defa yapılan denetimlerde (ilk denetimlerde) dikkate alınacak ilave hususlar ayrıca belirlenmiştir. BDS 300’de aşağıdaki konular yer almaktadır.

---

<sup>249</sup> WEB\_14, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_265.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_265.pdf), 28.08.2013, s. 7-9.

### **Denetim Ekibindeki Kilit Üyelerin Katılımı**

Sorumlu denetçi ve denetim ekibinin diğer kilit üyeleri, planlama ve denetim ekibi üyeleri arasında yapılan müzakerelere katılım sağlanması dahil, denetimin planlanmasında yer alır.

### **Ön Denetim Çalışmaları**

Denetçi, cari denetimin başlangıcında ön denetim çalışmaları yapar.

### **Planlama Çalışmaları**

Denetçi denetimin kapsam, zamanlama ve yönünü belirleyen ve denetim planının geliştirilmesine yönelik rehberlik sağlayan genel denetim stratejisini oluşturur. Denetimin yürütülmesi için ihtiyaç duyulan kaynakların niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirler. Denetçi, planlanan risk değerlendirme prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını, yönetim beyanı düzeyinde planlanan müteakip denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını, denetimin BDS'lere uygunluğunun sağlanması amacıyla uygulanması gereken planlanmış diğer denetim prosedürlerini tanımlayan bir denetim planı hazırlar.

### **Belgelendirme**

Denetçi, genel denetim stratejisi, denetim planı ve denetim sırasında, genel denetim stratejisinde veya denetim planında yapılan her türlü önemli değişiklik ile bu değişikliklerin sebeplerini çalışma kağıtlarına dahil eder.

### **İlk Denetimlerde Dikkate Alınacak İlave Hususlar**

Denetçi, ilk defa yapılan bir denetime başlamadan önce müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulüne ilişkin olarak denetim prosedürlerini uygular. Denetçinin değiştiği durumlarda, ilgili etik hükümlere uygun olarak önceki denetçiyle iletişime geçer.<sup>250</sup>

## **3.8.2.2. BDS 315 - İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi**

Resmi Gazete Yayımlanma Tarihi: 30 Aralık 2013.

Bu BDS, denetçinin işletmenin iç kontrolü dahil işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablolardaki “önemli yanlışlık ”risklerini belirleme ve değerlendirme sorumluluğunu düzenler. BDS 315’de aşağıdaki konular yer almaktadır.

<sup>250</sup> WEB\_15, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_300.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_300.pdf), 28.01.2014, s. 6-8.

## **Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler**

Denetçi finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesine bir dayanak oluşturmak amacıyla risk değerlendirme prosedürlerini uygular.

Risk değerlendirme prosedürleri şunlardır; yönetimin, varsa iç denetim fonksiyonundaki uygun kişilerin ve denetçinin muhakemesine göre hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesinde yardımcı olabilecek bilgiye sahip olan işletme içindeki diğer kişilerin sorgulanması, analitik prosedürler, gözlem ve tetkiktir. Ancak, risk değerlendirme prosedürleri tek başına denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamaz.

Denetçi, müşterinin kabulü veya devam ettirilmesi sürecinde elde ettiği bilgilerin “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesiyle ilgili olup olmadığını mütalaa eder.

### **İşletmenin İç Kontrolü Dahil İşletme ve Çevresini Tanıma Yükümlülüğü**

Denetçi, işletme ve çevresinin tanınmasında geçerli finansal raporlama çerçevesi dahil, ilgili sektör, mevzuat ve diğer dış faktörleri ve işletmenin niteliği hakkında bilgi edinir.

### **“Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi**

Denetçi, müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasına dayanak teşkil etmesi amacıyla finansal tablo düzeyinde ve işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” risklerini belirler ve değerlendirir.

### **Belgelendirme**

Denetçi, denetim ekibi içinde yapılan müzakereler ve bu müzakerelerde alınan önemli kararları, işletme ve çevresiyle ilgili olarak iç kontrol bileşenlerinin her birinin anlaşılmasına ilişkin temel unsurları; bu anlayışın elde edildiği bilgi kaynakları ve uygulanan risk değerlendirme prosedürlerini, finansal tablo ve yönetim beyanı düzeyinde belirlenmiş ve değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” risklerini, diğer belirlenen riskleri ve hakkında bilgi edindiği ilgili kontrolleri çalışma kağıtlarına dahil eder.<sup>251</sup>

---

<sup>251</sup> WEB\_16, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_315.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_315.pdf), 28.01.2014, s. 7-13.

### 3.8.2.3. BDS 320 - Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik

Resmi Gazete Yayımlanma Tarihi: 24 Aralık 2013.

Bu BDS, finansal tabloların denetiminin planlanmasında ve yürütülmesinde denetçinin önemlilik kavramını uygulama sorumluluğunu düzenler. BDS 320’de aşağıdaki konular yer almaktadır.

#### **Denetimin Planlanmasında Önemliliğin ve Performans Önemliliğinin Belirlenmesi**

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. Denetçi, “önemli yanlışlık” risklerini değerlendirmek ve müteakip denetim prosedürlerinin niteliğine, zamanlamasına ve kapsamına karar vermek amacıyla performans önemliliğini belirler.

#### **Denetim Yürütülürken Değişiklik Yapılması**

Denetçi, başlangıçta önemliliğe ilişkin farklı bir tutar belirlemesine sebep olacak bir bilgidен denetimin yürütülmesi sırasında haberdar olması durumunda, denetim sırasında bir bütün olarak finansal tablolar için belirlediği önemliliği değiştirir.

Denetçi, bir bütün olarak finansal tablolar için başlangıçta belirlediğinden daha düşük bir önemliliğin uygun olduğu sonucuna varması durumunda, performans önemliliğinin değiştirilmesinin gerekli olup olmadığına ve uygulanan veya uygulanacak olan denetim prosedürlerinin niteliğinin, zamanlamasının ve kapsamının hala uygun olup olmadığına karar verir.

#### **Belgelendirme**

Denetçi, bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemlilik uygun hallerde belirli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için belirlediği önemlilik düzeyi

veya düzeyleri, performans önemliliği, denetim yürütülürken yapılan tüm değişiklikleri çalışma kağıtlarına dahil eder.<sup>252</sup>

### 3.8.2.4. BDS 330 - Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler

Resmi Gazete Yayımlanma Tarihi: 24 Aralık 2013.

Bu BDS, bir finansal tablonun denetiminde, BDS 315 uyarınca denetçi tarafından belirlenen ve değerlendirilen “önemli yanlışlık” risklerine karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanmasına yönelik denetçinin sorumluluklarını düzenler. BDS 330’da aşağıdaki konular yer almaktadır.

#### **Yapılacak Genel İşler**

Denetçi, finansal tablo düzeyinde değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” risklerine karşı yapacağı genel işleri tasarlar ve uygular.

#### **Yönetim Beyanı Düzeyinde Değerlendirilmiş “Önemli Yanlışlık” Risklerine Karşı Uygulanan Denetim Prosedürleri**

Denetçi; niteliği, zamanlaması ve kapsamı, yönetim beyanı düzeyinde değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” risklerini esas alan ve söz konusu risklere karşılık veren müteakip denetim prosedürlerini tasarlar ve uygular. Denetçi uygulanacak müteakip denetim prosedürlerini tasarlar; her bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” riskine ilişkin sonuçları değerlendirir. İlgili işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamanın belirli özellikleri sebebiyle önemli yanlışlık bulunması ihtimalini (yapısal risk) ve risk değerlendirmesinin ilgili kontrolleri dikkate alıp almadığını (kontrol riski) kontrol eder. Kontrollerin etkin biçimde işleyip işlemediğine karar vermek için denetçi, maddi doğrulama prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken kontrollerin işleyiş etkinliğine güvenmek isteyebilir.

Yaptığı risk değerlendirmesi sonucunda belirlediği risk düzeyi ne kadar yüksekse, o kadar fazla ikna edici denetim kanıtı elde eder.

---

<sup>252</sup> WEB\_17, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_320.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_320.pdf), 08.03.2014, s.7-9.

### **Sunum ve Açıklamanın Yeterliliği**

Denetçi, ilgili açıklamalar dahil finansal tabloların genel sunumunun geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olup olmadığını değerlendirmek amacıyla denetim prosedürleri uygular.

### **Denetim Kanıtlarının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi**

Denetçi, denetimi tamamlamadan önce, uygulanan denetim prosedürlerine ve elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, yönetim beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmelerinin uygunluğunun devam edip etmediğini değerlendirir. Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğine karar verir. Denetçi görüşünü oluştururken, finansal tablolardaki yönetim beyanlarını doğruluyor veya bu beyanlarla çelişiyor görünüp görünmediğine bakmaksızın ilgili tüm denetim kanıtlarını mütalaa eder. Denetçi, finansal tablolara ilişkin önemli yönetim beyanlarına dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememiş ise, daha fazla denetim kanıtı elde etmeye çalışır. Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemiyor ise, sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) verir veya söz konusu finansal tablolar hakkında görüş vermektan kaçınır.

### **Belgelendirme**

Denetçi, finansal tablo düzeyinde değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” risklerine karşı yapılacak genel işler ve müteakip denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını, söz konusu prosedürlerin yönetim beyanı düzeyinde değerlendirilmiş risklerle olan bağlantısını, denetim prosedürlerinin sonuçlarını, kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin önceki denetimlerden elde edilen denetim kanıtlarını kullanmayı planlaması durumunda denetçi, önceki bir denetimde test edilmiş olan bu kontrollere güven duymasına ilişkin vardığı sonuçları çalışma kağıtlarına dahil eder. Denetçinin çalışma kağıtları; finansal tabloların, bu tabloların dayanağını oluşturan muhasebe kayıtları ile uygunluğunu veya mutabakatını gösterir.<sup>253</sup>

---

<sup>253</sup>WEB\_18, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_330.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_330.pdf), 15.04.2014, s. 5-30.

### 3.8.2.5. BDS 402 - Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar

Resmi Gazete Yayınlanma Tarihi: 30 Aralık 2013.

Bu BDS, hizmet alan işletmenin bir veya daha fazla hizmet kuruluşu kullanması durumunda, hizmet alan işletme denetçisinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme sorumluluğunu düzenler. Bu BDS, “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesini sağlayacak şekilde, denetimle ilgili iç kontrol dahil olmak üzere hizmet alan işletmenin tanınmasında ve bu risklere karşılık vermek üzere müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasında hizmet alan işletme denetçisinin BDS 315 ve BDS 330’u nasıl uygulayacağını düzenler. BDS 402’de aşağıdaki konular yer almaktadır.

#### **İç Kontrol Dahil Hizmet Kuruluşu Tarafından Sağlanan Hizmetlerin Anlaşılması**

Hizmet alan işletme denetçisi, işletmeyi tanıırken, hizmet alan işletmenin faaliyetlerinde bir hizmet kuruluşundan nasıl yararlandığını, anlamaya çalışır.

#### **Değerlendirilmiş “Önemli Yanlışlık” Risklerine Karşı Yapılacak İşler**

Hizmet alan işletme denetçisi, değerlendirilmiş risklere karşılık verirken finansal tablolardaki ilgili yönetim beyanlarına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtına hizmet alan işletmede tutulan kayıtlardan ulaşıp ulaşamayacağına karar verir ve eğer ulaşamıyorsa, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için müteakip denetim prosedürlerini hizmet kuruluşunda uygular veya hizmet alan işletme denetçisi adına bu prosedürleri hizmet kuruluşunda uygulayacak başka bir denetçi kullanır.

#### **Alt Hizmet Kuruluşunun Hizmetlerini Kapsam Dışı Tutan 1. Tip ve 2. Tip Raporlar**

Hizmet alan işletme denetçisinin, bir alt hizmet kuruluşunun sağladığı hizmetleri kapsam dışı tutan 1. tip veya 2. tip raporu kullanmayı planlaması ve bu hizmetlerin hizmet alan işletmenin finansal tablolarının denetimiyle ilgili olması durumunda, hizmet alan işletme denetçisi alt hizmet kuruluşunun sağladığı hizmetlere ilişkin olarak bu BDS hükümlerini uygular.

### **Hizmet Kuruluşundaki Faaliyetlere İlişkin Hile, Mevzuata Aykırılık ve Düzeltilmemiş Yanlışlıklar**

Hizmet alan işletme denetçisi, hizmet kuruluşunun, hizmet alan işletmeye finansal tabloları etkileyen herhangi bir hile, mevzuata aykırılık veya düzeltilmemiş yanlışlık raporlayıp raporlamadığını veya hizmet alan işletmenin herhangi bir şekilde böyle bir durumdan haberdar olup olmadığını öğrenmek için hizmet alan işletmenin yönetimini sorgular. Hizmet alan işletme denetçisi bu tür konuların, uygulayacağı müteakip denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını nasıl etkilediğini değerlendirir.

#### **Hizmet Alan İşletme Denetçisi Tarafından Yapılan Raporlama**

Hizmet alan işletmenin finansal tablolarının denetimine ilişkin olarak hizmet kuruluşunun sunduğu hizmetlere dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi durumunda hizmet alan işletme denetçisi, raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verir. Hizmet alan işletme denetçisi, mevzuat tarafından zorunlu kılınmadıkça, olumlu görüş içeren raporunda hizmet kuruluşu denetçisinin çalışmasına atıfta bulunmaz. Mevzuatın böyle bir atfı zorunlu kılması durumunda, hizmet alan işletme denetçisinin raporu, yapılan atfın denetim görüşüne ilişkin hizmet alan işletme denetçisinin sorumluluğunu azaltmadığını belirtir. Hizmet kuruluşu denetçisinin çalışmasına yapılacak atfın, hizmet alan işletme denetçisi tarafından verilen olumlu görüş dışında bir görüşün anlaşılmasıyla ilgili olması durumunda, hizmet alan işletme denetçisinin raporu, yapılan atfın hizmet alan işletme denetçisinin ilgili görüşe ilişkin sorumluluğunu azaltmadığını belirtir.<sup>254</sup>

#### **3.8.2.6. BDS 450 - Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi**

Resmi Gazete Yayımlanma Tarihi: 31 Aralık 2013.

Bu BDS, denetçinin belirlenen yanlışlıkların denetim üzerindeki ve varsa düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisini değerlendirme sorumluluğunu düzenler. BDS 450’de aşağıdaki konular yer almaktadır.

---

<sup>254</sup>WEB\_19, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_402.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_402.pdf), 20.03.2014, s. 9-22.



### **Belirlenen Yanlılıkların Bir Araya Getirilmesi**

Denetçi, denetim boyunca belirlediği bariz biçimde önemsiz sayılanlar dışındaki yanlılıkları bir araya getirir.

### **Denetim Yürütülürken Belirlenen Yanlılıkların Dikkate Alınması**

Denetçi, belirlenen yanlılıkların niteliğinin ve meydana geldiği şartların, denetim boyunca bir araya getirilen yanlılıklarla toplanması halinde önemli olabilecek başka yanlılıkların da bulunabileceğini göstermesi halinde, denetim boyunca bir araya getirilen yanlılıklar toplamının, belirlenen önemliliğe yaklaşması halinde genel denetim stratejisi ile denetim planının revize edilmesinin gerekip gerekmediğine karar verir. Talebi üzerine yönetimin bir işlem sınıfını, hesap bakiyesini veya açıklamayı incelemesi ve tespit edilen yanlılıkları düzeltmesi halinde denetçi, yanlılıkların kalıp kalmadığına karar vermek için ilave denetim prosedürleri uygular.

### **Yanlılıkların Bildirilmesi ve Düzeltilmesi**

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

### **Düzeltilmemiş Yanlılıkların Etkisinin Değerlendirilmesi**

Denetçi, düzeltilmemiş yanlılıkların etkisini değerlendirmeden önce belirlenen önemliliğin, işletmenin fiili finansal sonuçları kapsamında hala geçerli olup olmadığını doğrulamak için önemliliği yeniden değerlendirir. Denetçi, düzeltilmemiş yanlılıkların tek başına veya toplu olarak önemli olup olmadığına karar verir. Denetçi bu kararı verirken, yanlılıkların belirli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar ile bir bütün olarak finansal tablolar açısından büyüklüğü ve niteliğini ve söz konusu yanlılıkların meydana geldiği belirli şartları ve önceki dönemlere ilişkin düzeltilmemiş yanlılıkların ilgili işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar ile bir bütün olarak finansal tablolar üzerindeki etkisini mütalaa eder. Mevzuat tarafından yasaklanmadığı sürece denetçi, düzeltilmemiş yanlılıkları ve bunların tek başına veya toplu olarak

denetçi raporundaki görüş üzerinde yapabileceği etkiyi, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirir.

#### **Yazılı Açıklamalar**

Denetçi, yönetimden ve uygun hallerde üst yönetimden sorumlu olanlardan, düzeltilmemiş yanlışlıkların tek başına ve toplu halde, bir bütün olarak finansal tablolar üzerindeki etkisinin önemsiz olduğu kanaatine varıp varmadıklarına ilişkin yazılı bir açıklama talep eder. Yazılı açıklamada veya ekinde bu kalemlerin bir özeti yer alır.

#### **Belgelendirme**

Denetçi, altında kalan yanlışlıkların bariz biçimde önemsiz sayılacağı tutara denetim boyunca bir araya getirilen tüm yanlışlıklara ve bunların düzeltilip düzeltilmediğine düzeltilmemiş yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, önemli olup olmadığı hakkında vardığı sonuca ve bu sonucun gerekçesine çalışma kağıtlarında yer verir.<sup>255</sup>

### **3.8.3. Bağımsız Denetim Kanıtları**

Bu üçüncü başlık altında, Bağımsız Denetim Kanıtları düzenlenmiş olup, BDS 500 – BDS 580 kodları arasında konu ile ilgili düzenlemeler sınıflandırılmıştır. Bu başlık altında Nisan 2014 itibariyle toplam onbir adet standart Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bağımsız denetim kanıtlarıyla alakalı standartların içerisinde en çok standart bu konuda çıkarılmıştır ve denetim kanıtları sadece buradaki standartlarda düzenlenmemiş diğer standartların çoğunluğunda da yer almıştır.

#### **3.8.3.1. BDS 500 - Bağımsız Denetim Kanıtları**

Resmi Gazete Yayımlanma Tarihi: 30 Aralık 2013.

Bu BDS, finansal tabloların denetiminde denetim kanıtlarını nelerin oluşturduğunu açıklar ve denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşabilmesi amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için denetim prosedürlerini tasarlama ve uygulama sorumluluğunu düzenler. Bu BDS, denetim sırasında elde edilen tüm denetim kanıtlarına uygulanır. BDS 500’de aşağıdaki konular yer almaktadır.

---

<sup>255</sup>WEB\_20, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_450.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_450.pdf), 28.03.2014, s. 6-8.

## **BDS 500 Kapsamında Belirtilen Tanımlar**

**Denetim kanıtı:** Denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken kullandığı bilgilerdir. Denetim kanıtları, finansal tablolara temel oluşturan muhasebe kayıtlarındaki bilgiler ile diğer bilgileri içerir.

**Denetim kanıtının uygunluğu:** Denetim kanıtının kalitesinin ölçütüdür. Bir başka ifadeyle, denetçi görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara destek sağlama açısından, denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğidir.

**Denetim kanıtının yeterliliği:** Denetim kanıtının miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarı, denetçinin “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesinden ve ilgili denetim kanıtının kalitesinden etkilenir.

**Muhasebe kayıtları:** Açılış kayıtları ve destekleyici kayıtlar (elektronik fon transferine ilişkin kayıtlar ile çekler gibi); faturalar; sözleşmeler; defteri kebir ve yardımcı defterler, yevmiye kayıtları, yevmiye kayıtlarında yer almayan finansal tablo düzeltmeleri; hesaplamalar, mutabakatlar, açıklamalar ve maliyet dağıtımıyla ilgili olan çalışma kağıtları ve çizelgeler gibi diğer kayıtlardır.

**Yönetimin faydalandığı uzman:** Muhasebe veya denetim dışındaki bir alanda uzmanlığa sahip olan ve finansal tabloların hazırlanmasına yardımcı olması amacıyla, ilgili alandaki çalışmalarını işletme tarafından kullanılan kişi veya kuruluştur.

## **BDS 500 Kapsamında Belirtilen Konular**

### **Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı**

Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla içinde bulunulan şartlara uygun olan denetim prosedürlerini tasarlar ve uygular.

### **Denetim Kanıtı Olarak Kullanılacak Bilgiler**

Denetçi, denetim prosedürlerini tasarlar ve uygularken, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgilerin ihtiyaca uygunluğunu ve güvenilirliğini mütalaa eder.

### **Denetim Kanıtı Elde Etmek İçin Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi**

Denetçi, kontrol testlerini ve detay testlerini tasarlarlarken, ilgili denetim prosedürünün amacına ulaşılmasında etkin olan, test edilecek kalemleri seçme yöntemlerine karar verir.

## **Denetim Kanıtlarındaki Tutarsızlık veya Denetim Kanıtlarının Güvenilirliğine İlişkin Şüpheler**

Bir kaynaktan elde edilen denetim kanıtının, bir başka kaynaktan elde edilen denetim kanıtıyla tutarsız olması veya denetçinin denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin güvenilirliğine ilişkin şüphesinin olması durumunda denetçi, sorunun çözülmesi için denetim prosedürlerinde ne tür değişiklikler veya bu prosedürlere ne tür eklemeler yapılacağına karar verir ve bu sorunların varsa denetimin diğer yönleri üzerindeki etkisini mütalaa eder.<sup>256</sup>

### **3.8.3.2. BDS 501- Bağımsız Denetimi Kanıtları Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar**

Resmi Gazete Yayınlanma Tarihi: 10 Ocak 2014.

Bu BDS, finansal tabloların denetiminde denetçinin, BDS 330, BDS 500 ve diğer ilgili BDS'ler uyarınca yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ederken stoklar, işletmenin dahil olduğu dava ve iddialar ve bölüm bilgileriyle ilgili özel olarak dikkate alacağı hususları düzenler. BDS 501'de aşağıdaki konular yer almaktadır.

#### **Stoklar**

Stokların finansal tablolar açısından önemli olması durumunda denetçi, mümkün olan hallerde fiziki stok sayımına başvurur. Stokları tetkik eder ve test sayımlarını yapar, işletmenin nihai stok kayıtlarının stok sayım sonuçlarını doğru bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığına karar vermek için söz konusu kayıtlarla ilgili denetim prosedürlerini uygular, sonucunda stokların mevcudiyeti ve durumuna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder. Fiziki stok sayımına katılım mümkün değilse denetçi, stokların mevcudiyeti ve durumuyla ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için alternatif denetim prosedürleri uygular. Bunun mümkün olmaması durumunda denetçi, olumlu görüş dışında bir görüş verir.

#### **Dava ve İddialar**

Denetçi, işletmenin dahil olduğu ve "önemli yanlışlık" riskine sebep olabilecek dava ve iddiaları belirlemek için yönetimin ve uygun hallerde işletmenin iç hukuk müşaviri de dahil işletmedeki diğer kişilerin sorgulanması, üst yönetimden sorumlu olanların yaptığı toplantılara ait tutanakların ve işletme ile işletmenin dış hukuk müşaviri arasında

<sup>256</sup>WEB\_21, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_500.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_500.pdf), 28.03.2014, s. 7-8.

yapılan yazışmaların gözden geçirilmesi, dava giderlerine ilişkin hesapların gözden geçirilmesini içeren denetim prosedürlerini tasarlar ve uygular. 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. Denetçinin 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. Denetçi, finansal tablolar hazırlanırken dikkate alınması gereken bir etkiye sahip olan mevcut veya muhtemel tüm dava ve iddiaların kendisine bildirildiğine ve bu dava ve iddiaların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak muhasebeleştirildiğine ve açıklandığına ilişkin yönetimden ve üst yönetimden sorumlu olanlardan yazılı açıklama talep eder.

### **Faaliyet Bölümü Bilgileri**

Denetçi, bölüm bilgilerinin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak sunulduğuna ve açıklandığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtlarını bölüm bilgilerine karar verilirken yönetim tarafından kullanılan yöntemleri anlayarak ve bu yöntemlerin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun bir açıklama sağlayıp sağlamadığını değerlendirerek, uygun hallerde bu yöntemlerin uygulamasını test ederek, içinde bulunan şartlar altında uygun olan analitik prosedürleri veya diğer denetim prosedürlerini uygulayarak elde eder.<sup>257</sup>

---

<sup>257</sup>WEB\_22, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_501.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_501.pdf), 16.04.2014, s. 6-8.

### 3.8.3.3. BDS 505 - Dış Teyitler

Resmi Gazete Yayınlanma Tarihi: 30 Aralık 2013.

Denetim kanıtı, işletme dışındaki bağımsız kaynaklardan elde edilmesi durumunda daha güvenilirdir. Doğrudan denetçi tarafından elde edilen denetim kanıtı dolaylı olarak veya çıkarım yoluyla elde edilen denetim kanıtından daha güvenilirdir. Denetim kanıtı belge şeklinde olduğunda daha güvenilirdir (fiziki, elektronik veya başka bir ortamda bulunabilir). Dolayısıyla, denetimin şartlarına bağlı olarak, doğrudan denetçi tarafından, dış teyitlerle elde edilen denetim kanıtı, işletme içinde üretilen kanıtlardan daha güvenilir olabilir. Bu BDS, denetçinin ihtiyaca uygun ve güvenilir denetim kanıtı elde etmek için dış teyit prosedürleri tasarlamasına ve uygulamasına yardımcı olmayı amaçlar. Denetçinin BDS 330 ve BDS 500 hükümlerine uygun olarak denetim kanıtı elde etmek üzere dış teyit prosedürleri kullanmasını düzenler. Bu BDS, BDS 501 kapsamında ele alınan hukuki dava ve iddialarla ilgili yapılan sorgulamaları ele almaz. BDS 505’de aşağıdaki konular yer almaktadır.

#### **Dış Teyit Prosedürleri**

Dış teyit prosedürlerini uygularken denetçi, dış teyit talepleri üzerinde kontrol sahibi olmak ve bu kontrolü muhafaza etmek zorundadır.

#### **Yönetimin Denetçinin Teyit Talebi Göndermesine İzin Vermemesi**

Yönetimin denetçinin teyit talebi göndermesine izin vermemesi durumunda, denetçi izin vermeme kararıyla ilgili olarak yönetimin gerekçelerine ilişkin sorgulama yapar ve bu gerekçelerin geçerliliği ve uygunluğu konusunda denetim kanıtı elde etmeye çalışır. Yönetimin izin vermemesinin, hile riski dahil ilgili “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin denetçinin yaptığı değerlendirme ve diğer denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı üzerindeki etkilerini değerlendirir. İhtiyaca uygun ve güvenilir denetim kanıtı elde etmek için tasarlanan alternatif denetim prosedürlerini uygular. Yönetimin teyit talebi gönderilmesine izin vermeme kararının denetçi tarafından makul bulunmaması veya denetçinin alternatif denetim prosedürleri sonucunda ihtiyaca uygun ve güvenilir denetim kanıtı elde etmesinin mümkün olmaması durumunda, denetçi üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurar. Denetçi aynı zamanda bu hususun denetim ve denetçi görüşü üzerindeki etkilerine karar verir.

### **Dış Teyit Prosedürlerinin Sonuçları**

Bir teyit talebine verilen yanıtın güvenilirliği konusunda şüphe duyulmasına sebep olan faktörleri tespit etmesi durumunda denetçi, söz konusu şüpheleri gidermek için ilave denetim kanıtı elde eder. Bir teyit talebine verilen yanıtın güvenilir olmadığına karar verilmesi durumunda denetçi, bu durumun hile riski dahil ilgili “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi ve diğer denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı üzerindeki etkilerini değerlendirir.

Teyit mektubuna yanıt verilmeyen her bir durumda denetçi, ihtiyaca uygun ve güvenilir denetim kanıtı elde etmek için alternatif denetim prosedürlerini uygular.

Denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için olumlu bir teyit talebine yanıt verilmesi gerektiğine karar vermesi durumunda, alternatif denetim prosedürleri denetçinin ihtiyaç duyduğu denetim kanıtını sağlayamayacaktır. Bu teyidi elde edememesi durumunda denetçi, bu durumun denetim ve denetçi görüşü üzerindeki etkilerine karar verir. Denetçi, yanlışlık göstergesi olup olmadıklarına karar vermek amacıyla istisnaları araştırır.

### **Olumsuz Teyitler**

Olumsuz teyitler, olumlu teyitlere göre daha az ikna edici denetim kanıtı sağlar. Dolayısıyla aşağıdaki durumların tümü mevcut olmadıkça, denetçi, yönetim beyanı düzeyinde değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” risklerini ele almak üzere, olumsuz teyit taleplerini tek başına maddi doğrulama prosedürü olarak kullanamaz.

### **Elde Edilen Denetim Kanıtlarının Değerlendirilmesi**

Denetçi dış teyit prosedürlerine ilişkin sonuçların ihtiyaca uygun ve güvenilir denetim kanıtı sağlayıp sağlamadığını veya ilave denetim kanıtı gerekip gerekmediğini değerlendirir.<sup>258</sup>

### **3.8.3.4. BDS 510 - İlk Bağımsız Denetimler- Açılış Bakiyeleri**

Resmi Gazete Yayınlanma Tarihi: 29 Ocak 2014.

Bu BDS, 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

---

<sup>258</sup>WEB\_23, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_505.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_505.pdf), 14.04.2014, s. 8-10.

ve yükümlülükler ile taahhütler gibi konuları da içerir. BDS 510'da aşağıdaki konular yer almaktadır.

### **Denetim Prosedürleri**

Denetçi, açılış bakiyeleriyle ilgili bilgi almak amacıyla, varsa açıklamalar dahil olmak üzere en son finansal tabloları ve bu tablolara ilişkin önceki denetçinin raporunu okur. Denetçi, açılış bakiyelerinin cari dönem finansal tablolarını önemli derecede etkileyen yanlışlıklar içerip içermediği hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtını elde eder. Açılış bakiyelerinin cari dönem finansal tablolarını önemli derecede etkileyebilecek yanlışlıklar içerdiğine ilişkin denetim kanıtı elde etmesi durumunda denetçi, söz konusu yanlışlıkların cari dönem finansal tabloları üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla içinde bulunulan şartlar altında uygun olan ilave denetim prosedürlerini uygular. Denetçi, açılış bakiyelerinde yansıtılan 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 konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder. Önceki döneme ait finansal tablolarının, önceki denetçi tarafından denetlenmesi ve denetim görüşünün olumlu görüş dışında bir görüş olması durumunda, denetçi bu görüşe sebep olan hususun etkisini, cari dönem finansal tablolarındaki “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi sırasında mütalaa eder.

### **Denetim Sonuçları ve Raporlama**

Denetçi, açılış bakiyelerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi durumunda, sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) verir veya finansal tablolara ilişkin görüş vermekten kaçınır. Açılış bakiyelerinin cari dönem finansal tablolarını önemli derecede etkileyen bir yanlışlık içerdiği ve bu yanlışlığın etkisinin uygun bir şekilde muhasebeleştirilmediği veya yeterli şekilde sunulmadığı ya da açıklanmadığı sonucuna varması durumunda denetçi, sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) veya olumsuz görüş verir.

Açılış bakiyelerine ilişkin olarak, cari dönem muhasebe politikalarının geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca tutarlı bir şekilde uygulanmadığı veya muhasebe politikalarında meydana gelen bir değişikliğin geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca uygun bir biçimde uygulanmadığı veya yeterli şekilde sunulmadığı ya da



açıklanmadığı sonucuna varması durumunda, sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) veya olumsuz görüş verir.

Önceki denetçinin, önceki döneme ait finansal tablolara ilişkin verdiği olumlu görüş dışındaki görüşünün cari döneme ait finansal tablolar açısından ilgili ve önemli olması durumunda denetçi, cari dönem finansal tablolarına ilişkin olarak olumlu görüş dışında bir görüş verir.<sup>259</sup>

### 3.8.3.5. BDS 520 - Analitik Prosedürler

Resmi Gazete Yayınlanma Tarihi: 9 Ocak 2014.

Analitik Prosedürler, finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla, finansal bilgilerin değerlendirilmesini ifade eder. Analitik prosedürler ayrıca, beklenen değerlerden ciddi ölçüde farklılık gösteren veya diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren belirlenmiş dalgalanmaların veya ilişkilerin gerektiğinde araştırılmasını da kapsar.

Bu BDS, denetçinin analitik prosedürleri maddi doğrulama prosedürü “analitik maddi doğrulama prosedürleri” olarak kullanmasını düzenler. Ayrıca, denetimin sonuna doğru, finansal tablolara ilgili genel bir sonuç oluştururken denetçiye yardımcı olan analitik prosedürleri uygulama sorumluluğunu da ele alır. Bu prosedürler analitik maddi doğrulama prosedürlerini de içerebilir. BDS 520’de aşağıdaki konular yer almaktadır.

#### **Analitik Maddi Doğrulama Prosedürleri**

Denetçi, analitik maddi doğrulama prosedürlerini tek başına veya detay testleri ile birlikte, maddi doğrulama prosedürü olarak tasarlar ve uygularken ilgili yönetim beyanları için varsa detay testleri ile değerlendirilmiş önemli yanlışlık risklerini dikkate alarak, bu yönetim beyanları için belirli analitik maddi doğrulama prosedürlerinin uygunluğuna karar verir. Mevcut bilgilerin kaynağı, karşılaştırılabilirliği, niteliği ve ihtiyaca uygunluğu ile bu bilgilerin hazırlanma süreci üzerindeki kontrolleri de dikkate alarak, kayıtlı tutarlara veya oranlara ilişkin denetçinin geliştirdiği beklentinin dayanağı olan verilerin güvenilirliğini değerlendirir. Kayıtlı tutarlara veya oranlara ilişkin bir beklenti geliştirir ve bu beklentinin, tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte finansal tablolarda önemli bir yanlışlığa sebep olabilecek bir yanlışlığı belirlemek için yeterince

---

<sup>259</sup>WEB\_24, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_510.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_510.pdf), 14.04.2014, s. 6.

kesin olup olmadığını değerlendirir. İlave araştırma yapılmaksızın, beklenen değerlerle kayıtlı tutarlar arasındaki kabul edilebilir tutar farklarını belirler.

### **Genel Sonuç Oluştururken Denetçiye Yardımcı Olan Analitik Prosedürler**

Denetçi finansal tabloların, denetçinin işletme hakkındaki anlayışı ile tutarlı olup olmadığına dair genel bir sonuç oluştururken, denetimin sonuna doğru, kendisine yardımcı olan analitik prosedürleri tasarlar ve uygular.

### **Analitik Prosedürlerin Sonuçlarının Araştırılması**

Bu BDS uyarınca uygulanan analitik prosedürler sonucunda beklenen değerlerden ciddi ölçüde farklılık gösteren veya diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren dalgalanmaların veya ilişkilerin belirlenmesi durumunda, denetçi yönetimin sorgulanması ve yönetimin verdiği yanıtlarla ilgili uygun denetim kanıtlarının elde edilmesi ve içinde bulunulan şartlar altında gerekli olan diğer denetim prosedürlerinin uygulanması için çalışmalar yapar.<sup>260</sup>

### **3.8.3.6. BDS 530 - Bağımsız Denetimde Örneklem**

Resmi Gazete Yayımlanma Tarihi: 22 Ocak 2014.

Bu BDS, denetçinin, denetim prosedürlerinin uygulanmasında denetim örnekleme kullanmaya karar vermesi durumunda uygulanır. Bu BDS denetçinin, denetim örneklemini tasarlarken ve seçerken, kontrol testlerini ve detay testlerini uygularken ve örneklemden çıkarılan sonuçları değerlendirirken, istatistiki ve istatistiki olmayan örnekleme yöntemlerini kullanmasını düzenler.

Bu BDS, denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşabilmesi amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için denetim prosedürlerini tasarlama ve uygulama sorumluluğunu düzenleyen BDS 500'ü tamamlayıcı niteliktedir. BDS 530'da aşağıdaki konular yer almaktadır.

### **BDS 530 Kapsamında Belirtilen Tanımlar**

**Anakitle:** İçinden bir örneklemin seçildiği ve denetçinin hakkında sonuçlara varmak istediği veri setinin tamamıdır.

**Anomali (aykırılık):** Bir anakitlede bulunan yanlışlıkları veya sapmaları açıkça temsil etmeyen bir yanlışlık veya sapmadır.

---

<sup>260</sup>WEB\_25, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_520.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_520.pdf), 14.04.2014, s. 6-7.

**Denetim örnekleme (örnekleme):** Denetçinin, anakitlenin tamamı hakkında sonuçlara varması için makul bir dayanak oluşturmak üzere, tüm örnekleme birimlerine seçilme şansı sağlayacak şekilde, denetimle ilgili anakitle içindeki kalemlerin %100'ünden daha azına denetim prosedürlerinin uygulanmasıdır.

**Gruplandırma:** Bir anakitlenin, her biri benzer özelliklere sahip örnekleme birimi gruplarından oluşan alt gruplara bölünmesi sürecidir.

**İstatistikî örnekleme:** Örneklem kalemlerinin rastgele (tesadüfî) olarak seçilmesinin, örnekleme riskinin ölçümü de dahil olmak üzere, örneklem sonuçlarının değerlendirilmesi için olasılık teorisinin kullanıldığı bir örnekleme yaklaşımıdır.

**Örnekleme birimi:** Bir anakitleyi oluşturan bağımsız kalemlerin her biridir.

**Örnekleme dışı risk:** Denetçinin, örnekleme riskiyle ilgili olmayan herhangi bir sebepten dolayı hatalı bir sonuca ulaşması riskidir.

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

**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.

### **Örneklem Tasarımı, Örneklem Büyüklüğü ve Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi**

Denetçi bir denetim örneklemini tasarlarlarken, denetim prosedürünün amacını ve örneklemin seçileceği anakitlenin özelliklerini mütalaa eder. Denetçi örnekleme riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmeye yetecek bir örneklem büyüklüğüne karar verir. Denetçi örnekleme yer alacak kalemleri, anakitledeki her bir örnekleme biriminin seçilme şansı olacak şekilde seçer.

### **Denetim Prosedürlerinin Uygulanması**

Denetçi seçilen her bir kaleme, ilgili amaca uygun olan denetim prosedürlerini uygular. Denetim prosedürünün seçilen kaleme uygulanamaması durumunda denetçi,

prosedürü bu kalemin yerini alan başka bir kalem üzerinde uygular. Denetçinin tasarlanmış denetim prosedürlerini veya uygun olan alternatif prosedürleri seçilen bir kalem üzerinde uygulayamaması durumunda, söz konusu kalem, kontrol testleri açısından, öngörülen kontrolden bir sapma, detay testleri açısından ise bir yanlışlık olarak kabul edilir.

### **Sapma ve Yanlışlıkların Niteliği ve Sebebi**

Denetçi, belirlediği her bir sapma veya yanlışlığın nitelik ve sebebini araştırır ve bunların, denetim prosedürünün amacı ve denetimin diğer alanları üzerindeki muhtemel etkilerini değerlendirir. Denetçinin, örnekleme tespit edilen bir sapma veya yanlışlığı anomali (aykırılık) olarak değerlendirdiği çok ender durumlarda, söz konusu sapma veya yanlışlığın anakitleyi temsil etmediğine dair kesinlik derecesi yüksek bir kanaate sahip olması gerekir. Denetçi, söz konusu sapma veya yanlışlığın, anakitlenin geriye kalan kısmını etkilemediği konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için ilave denetim prosedürleri uygulayarak bu tür bir kanaate sahip olur.

### **Yanlışlıkların Öngörülmesi**

Denetçi detay testleri için, örnekleme bulduğu yanlışlıkları kullanarak anakitlenin geneli için bir öngörüde bulunur.

### **Denetim Örnekleme Sonuçlarının Değerlendirilmesi**

Denetçi örneklem sonuçlarını ve örnekleme kullanmanın, test edilen anakitle hakkında bir sonuca varmak için makul bir dayanak sağlayıp sağlamadığını değerlendirir.<sup>261</sup>

## **3.8.3.7. BDS 540 - Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dahil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi**

Resmi Gazete Yayınlanma Tarihi: 24 Ocak 2014.

Bu BDS, denetçinin, finansal tabloların denetiminde gerçeğe uygun değere ilişkin olanlar dahil muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalara yönelik sorumluluklarını düzenler. Bu BDS özellikle, BDS 315 ve BDS 330 ile diğer ilgili BDS'lerin muhasebe tahminleriyle ilgili olarak nasıl uygulanacağı konusuna açıklık getirmektedir. Bu BDS'de ayrıca, münferit muhasebe tahminleriyle ilgili yanlışlıklara ilişkin hüküm ve

<sup>261</sup>WEB\_26, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_530.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_530.pdf), 14.04.2014, s. 6-9.

açıklamalar ile yönetimin taraflılığına ilişkin göstergeler yer almaktadır. BDS 540'da aşağıdaki konular yer almaktadır.

### **Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler**

Denetçi, işletmenin iç kontrolü dahil işletme ve işletme çevresini tanımak amacıyla risk değerlendirme prosedürleri ve ilgili faaliyetleri gerçekleştirirken, muhasebe tahminleri açısından “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesine dayanak oluşturması için bilgiler edinir. Denetçi, önceki dönem finansal tablolarında yer alan muhasebe tahminlerinin sonucunu veya cari dönem için bunlar yeniden oluşturulmuş ise oluşturulan sonraki tahminleri gözden geçirir.

### **“Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi**

Zorunlu kılındığı üzere, “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi sırasında denetçi, bir muhasebe tahminiyle ilişkili tahmin belirsizliğinin derecesini değerlendirir. Denetçi, yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğu belirlenen muhasebe tahminlerinin, kendi yargısına göre, ciddi (önemli) risklere yol açıp açmadığına karar verir.

### **Değerlendirilmiş “Önemli Yanlışlık” Risklerine Karşı Yapılacak İşler**

Denetçi, değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” risklerine dayanarak yönetimin, geçerli finansal raporlama çerçevesinin muhasebe tahminlerine ilişkin hükümlerini gerektiği gibi uygulayıp uygulamadığına muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında kullanılan yöntemlerin uygun olup olmadığına, bu yöntemlerin tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığına ve varsa muhasebe tahminlerinde veya söz konusu tahminlerin oluşturulmasında kullanılan yöntemde önceki döneme göre meydana gelen değişikliklerin içinde bulunulan şartlar altında uygun olup olmadığına karar verir. Denetçi, karar verirken veya değerlendirilmiş önemli yanlışlık” risklerine karşılık verirken, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için muhasebe tahminlerinin bir veya birden fazla yönüyle ilgili olarak, uzmanlaşmış bilgi veya becerilerin gerekli olup olmadığını mütalaa eder.

### **Ciddi Risklere Karşı Uygulanacak İlave Maddi Doğrulama Prosedürleri**

Ciddi risklere yol açan muhasebe tahminleri açısından hükümlerini yerine getirmek için uygulanan diğer maddi doğrulama prosedürlerine ek olarak denetçi tahmin belirsizliğini ortadan kaldıracak maddi doğrulama prosedürleri uygular. Denetçi, ciddi

risklere yol açan muhasebe tahminleri açısından geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine uygun olup olmadığı hususunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder.

### **Muhasebe Tahminlerinin Makul Olup Olmadığının Değerlendirilmesi ve Yanlışlıkların Belirlenmesi**

Denetçi, denetim kanıtlarına dayanarak, finansal tablolardaki muhasebe tahminlerinin, geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamında makul olup olmadığını ve yanlışlık içerip içermediğini değerlendirir.

#### **Muhasebe Tahminleriyle İlgili Açıklamalar**

Denetçi, muhasebe tahminlerine ilişkin olarak finansal tablolarda yer alan açıklamaların geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine uygun olup olmadığı hususunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder. Ciddi risklere yol açan muhasebe tahminleri açısından denetçi, tahmin belirsizliğine ilişkin olarak finansal tablolarda yer alan açıklamaların yeterliliğini de geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamında değerlendirir.

#### **Yönetimin Muhtemel Tarafılığına İlişkin Göstergeler**

Denetçi, yönetimin muhtemel tarafılığına ilişkin göstergelerin var olup olmadığını belirlemek amacıyla, yönetim tarafından muhasebe tahminlerinin oluşturulması sırasında varılan yargıları ve alınan kararları gözden geçirir. Münferit muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığına ilişkin bir sonuca varılırken, yönetimin muhtemel tarafılığına ilişkin göstergeler tek başına yanlışlık oluşturmaz.

#### **Yazılı Açıklamalar**

Denetçi, yönetimden ve uygun hallerde üst yönetimden sorumlu olanlardan muhasebe tahminlerinin oluşturulması sırasında kullanılan önemli varsayımların makul olup olmadığı konusunda yazılı açıklama alır.

#### **Belgelendirme**

Denetçi, ciddi risklere yol açan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığı ve bunlara ilişkin açıklamaların uygunluğu konusunda denetçinin vardığı sonuçların dayanağı ve varsa, yönetimin muhtemel tarafılığına ilişkin göstergeleri çalışma kağıtlarına dahil eder.<sup>262</sup>

---

<sup>262</sup>WEB\_27, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_540.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_540.pdf), 14.04.2014, s. 9-13.

### 3.8.3.8. BDS 550 - İlişkili Taraflar

Resmi Gazete Yayınlanma Tarihi: 29 Ocak 2014.

Bu BDS, bir finansal tablo denetiminde ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleriyle ilgili denetçinin sorumluluklarını düzenler. Bu BDS, ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleriyle bağlantılı “önemli yanlışlık” risklerine yönelik BDS 315, BDS 330 ve BDS 240 hükümlerinin uygulamasına ilişkin daha detaylı bilgi verir. BDS 550’de aşağıdaki konular yer almaktadır.

#### **Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler**

Denetçi uygulanacak risk değerlendirme prosedürleri ve ilgili faaliyetlerin bir parçası olarak, ilişkili taraflar ve bunlarla gerçekleşen işlemlerle bağlantılı “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesine yönelik bilgi elde etmek amacıyla denetim prosedürlerini ve ilgili faaliyetleri gerçekleştirir.

#### **İlişkili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi**

Denetçi, BDS 315’e uygun olarak “önemli yanlışlık” risklerini belirlerken ve değerlendirirken ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleriyle bağlantılı “önemli yanlışlık” risklerini belirler ve değerlendirir; ayrıca bu risklerden herhangi birisinin önemli bir risk olup olmadığı konusunda karara varır. Denetçinin ilişkili taraflarla ilgili risk değerlendirme prosedürlerini ve ilgili faaliyetleri uygulaması sırasında hile riski faktörleri belirlemesi durumunda, denetçi bu tür bilgileri hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlerken ve değerlendirirken mütalaa eder.

#### **İlişkili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı “Önemli Yanlışlık” Risklerine Karşı Yapılacak İşler**

Denetçi değerlendirilmiş risklere karşı işlem yaparken, ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleriyle bağlantılı olan değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riskleri hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla, müteakip denetim prosedürlerini tasarlar ve uygular.

#### **Belirlenmiş İlişkili Taraf İlişkileri ve İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinin ve Bu İşlemlere İlişkin Açıklamaların Değerlendirilmesi**

Belirlenmiş ilişkili taraf ilişkilerinin ve işlemlerinin geçerli finansal raporlama çerçevesine göre muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediği ve açıklanıp açıklanmadığı inceler, ilişkili taraf ilişkilerinin ve işlemlerinin etkilerini mütalaa eder.

### **Yazılı Açıklamalar**

Geçerli finansal raporlama çerçevesinde ilişkili taraflarla ilgili hükümlerin bulunması durumunda denetçi, yönetimden ve uygun hallerde üst yönetimden sorumlu olanlardan yazılı açıklamalar alır.

### **Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim**

Üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde yer almaması durumunda denetçi, denetim sırasında ilişkili taraflarla bağlantılı olarak ortaya çıkan önemli konular hakkında üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişime geçer.

### **Belgelendirme**

Denetçi, belirlenen ilişkili tarafların adlarını ve ilişkili taraf ilişkilerinin niteliklerini çalışma kağıtlarına dahil eder.<sup>263</sup>

### **3.8.3.9. BDS 560 - Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar**

Resmi Gazete Yayımlanma Tarihi: 22 Ocak 2014.

Bu BDS, finansal tabloların denetiminde bilanço tarihinden sonraki olaylarla ilgili olarak denetçinin sorumluluklarını düzenler. BDS 560'da aşağıdaki konular yer almaktadır.

### **Finansal Tabloların Tarihi ile Denetçi Raporu Tarihi Arasında Gerçekleşen Olaylar**

Denetçi, finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen ve finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren tüm olayların belirlendiğine dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için tasarlanan denetim prosedürlerini uygular. Ancak denetçinin, daha önce uyguladığı denetim prosedürlerinin ikna edici sonuçlar sağladığı konulara ilişkin ilave denetim prosedürleri uygulaması beklenmemektedir.

Denetçi zorunlu kılınan prosedürleri, finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasındaki dönemi veya finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihine olabildiğince en yakın tarih arasındaki dönemi kapsayacak şekilde uygular. Denetçi, bu tür prosedürlerin nitelik ve kapsamını belirlerken (denetçinin) risk değerlendirmesini de dikkate alır. Prosedürlerin uygulanması sonucunda denetçi, finansal tablolarda düzeltme veya açıklama gerektiren olayları belirlemesi durumunda, bu olayların her birinin,

<sup>263</sup>WEB\_28, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_550.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_550.pdf), 14.04.2014,s. 9-13.



geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca söz konusu finansal tablolara uygun şekilde yansıtılıp yansıtılmadığına karar verir. Denetçi, finansal tabloların tarihinden sonra gerçekleşen ve geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren tüm olayların düzeltildiğine veya açıklandığına ilişkin, yönetimden ve uygun hallerde üst yönetimden sorumlu olanlardan yazılı bir açıklama talep eder.

#### **Denetçinin, Denetçi Raporu Tarihinden Sonra Finansal Tabloların Yayınlandığı Tarihten Önce Haberdar Olduğu Durumlar**

Denetçinin, denetçi raporu tarihinden sonra finansal tablolarla ilgili herhangi bir denetim prosedürünü uygulama yükümlülüğü bulunmaz.

#### **Denetçinin Finansal Tabloların Yayınlanmasından Sonra Haberdar Olduğu Durumlar**

Finansal tabloların yayımlanmasından sonra denetçinin, bu finansal tablolarla ilgili herhangi bir denetim prosedürünü uygulama yükümlülüğü bulunmaz.<sup>264</sup>

#### **3.8.3.10. BDS 570 İşletmenin Sürekliliği**

Resmi Gazete Yayımlanma Tarihi: 23 Ocak 2014.

Bu BDS, finansal tabloların hazırlanması sırasında yönetimin işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmasına ilişkin olarak denetçinin finansal tabloların denetimindeki sorumluluklarını düzenlemektedir. BDS 570'de aşağıdaki konular yer almaktadır.

#### **Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler**

Denetçi, risk değerlendirme prosedürlerini uygularken, işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığını mütalaa eder. Denetçi bunu yaparken, işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin yönetimin bir ön değerlendirme yapıp yapmadığını belirler. Denetçi, denetim boyunca işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi bir şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili denetim kanıtlarına karşı dikkatli olur.

#### **Yönetimin Yaptığı Değerlendirmelerin İncelenmesi**

Denetçi, yönetimin işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin yaptığı değerlendirmeyi inceler. Denetçi, yönetimin yaptığı değerlendirmeyi incelerken,

---

<sup>264</sup>WEB\_29, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_560.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_560.pdf), 14.04.2014,s. 7-10.

yönetimin değerlendirmesinin denetim sonucunda denetçinin haberdar olduğu ilgili tüm bilgileri içerip içermediğini mütalaa eder.

#### **Yönetimin Değerlendirdiği Dönemden Sonrası**

Denetçi, yönetimin değerlendirdiği dönemden sonrası için, işletmenin sürekliliğinin devamına yönelik ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlara ilişkin sahip olduğu bilgiler hakkında yönetimi sorgular.

#### **Olay veya Şartların Belirlenmesi Durumunda Uygulanacak İlave Denetim Prosedürleri**

İşletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartların belirlenmesi durumunda, önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığına karar vermek için ilave denetim prosedürlerini uygulamak suretiyle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder.

#### **Denetim Sonuçları ve Raporlama**

Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak denetçi, muhakemesine göre, tek başına veya toplu olarak işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında bir sonuca varır.

#### **İşletmenin Sürekliliği Varsayımını Kullanmanın Uygun Olduğu Ancak Önemli Bir Belirsizliğin Bulunduğu Durumlar**

Denetçi, işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmanın uygun olup olmadığını belirler ve önemli bir belirsizlik bulunduğu durumu sonuçlarla mütalaa eder. Denetçi, işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunu raporunda belirtir.

#### **İşletmenin Sürekliliği Varsayımını Kullanmanın Uygun Olmadığı Durumlar**

Finansal tabloların işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmış olması ancak yönetimin işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmasının denetçinin yargısına göre uygun olmaması durumunda denetçi olumsuz görüş verir.

#### **Yönetimin Değerlendirme Yapma veya Değerlendirmeyi Genişletme Konusunda İstekli Olmaması**

Denetçi tarafından talep edilmesine rağmen yönetimin değerlendirme yapma veya değerlendirmeyi genişletme konusunda istekli olmaması durumunda denetçi, bu durumun denetçi raporu için etkilerini mütalaa eder.

### **Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara Kurulacak İletişim**

Üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde yer almadığı durumlarda denetçi, işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabileceğini belirlediği olay veya şartlar hakkında üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurar.

### **Finansal Tabloların Onaylanmasında Uzun Süreli Gecikme**

Üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde yer almadığı durumlarda denetçi, işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabileceğini belirlediği olay veya şartlar hakkında üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurar.<sup>265</sup>

#### **3.8.3.11.BDS 580 Yazılı Açıklamalar**

Resmi Gazete Yayımlanma Tarihi: 29 Ocak 2014.

Bu BDS, finansal tabloların denetiminde, denetçinin yönetimden ve uygun hallerde üst yönetimden sorumlu olanlardan yazılı açıklamalar alma sorumluluğunu düzenler. BDS 580’de aşağıdaki konular yer almaktadır.

#### **Yazılı Açıklamaların Talep Edileceği Yöneticiler**

Denetçi yazılı açıklamaları, finansal tablolara ilişkin uygun sorumluluğu bulunan ve ilgili konular hakkında bilgiye sahip olan yöneticilerden talep eder.

#### **Yönetimin Sorumluluklarına İlişkin Yazılı Açıklamalar**

Denetçi, yönetimden finansal tabloları geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlama sorumluluğunu yerine getirdiğine dair bir yazılı açıklama talep eder.

#### **Diğer Yazılı Açıklamalar**

Bu açıklamalara ek olarak, finansal tablolara veya finansal tablolardaki yönetim beyanlarına ilişkin diğer denetim kanıtlarını desteklemek için, ilave yazılı açıklama talep etmesinin gerekli olduğunu belirlemesi durumunda denetçi, ilave yazılı açıklamalar da talep eder.

#### **Yazılı Açıklamaların Tarihi ve Kapsadığı Dönem(ler)**

Yazılı açıklamaların tarihi, finansal tablolara ilişkin denetçi raporu tarihinden sonra olmamakla birlikte bu tarihe mümkün olan en yakın tarihtir. Yazılı açıklamalar denetçi raporunda atıf yapılan tüm finansal tabloları ve dönemi(leri) kapsar.

---

<sup>265</sup>WEB\_30, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_570.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_570.pdf), 14.04.2014, s. 9-25.

### **Yazılı Açıklamaların Şekli**

Yazılı açıklamalar, denetçiye hitaben yazılmış bir açıklama mektubu şeklindedir. Yönetimin sorumluluklarını yazılı olarak kamuya bildirmesinin mevzuat tarafından zorunlu kılınması ve denetçinin bu bildirimlerin zorunlu kılınan açıklamalardan bir kısmını veya tamamını sağladığını belirlemesi durumunda, söz konusu bildirimlerde yer alan hususların açıklama mektubuna eklenmesi gerekmez.

### **Yazılı Açıklamaların Güvenilirliğine İlişkin Şüphe Duyulması ve Talep Edilen Yazılı Açıklamaların Sunulmaması**

Yönetimin yeterliği, dürüstlüğü, etik değerleri veya özenine ya da yönetimin bunlara bağlılığına veya bunları uygulamasına ilişkin endişelerinin bulunması durumunda denetçi, bu endişelerin, açıklamalar ve genel olarak denetim kanıtlarının güvenilirliği üzerinde oluşturabileceği etkiyi belirler. Özellikle, yazılı açıklamaların diğer denetim kanıtlarıyla tutarlı olmaması durumunda, denetçi bu sorunu çözmek amacıyla denetim prosedürleri uygular. Sorununun çözülememesi durumunda denetçi, yönetimin yeterliği, dürüstlüğü, etik değerleri veya özenine ya da yönetimin bunlara bağlılığına veya bunları uygulamasına ilişkin değerlendirmesini yeniden mütalaa eder ve bu durumun, açıklamaların ve genel olarak denetim kanıtının güvenilirliği üzerinde oluşturabileceği etkiyi belirler. Denetçi, yazılı açıklamaların güvenilir olmadığı sonucuna varması durumunda, bu durumun denetçi raporundaki görüş üzerindeki muhtemel etkisinin belirlenmesi de dahil olmak üzere, uygun adımları atar. Yönetimin talep edilen yazılı açıklamalardan bir veya daha fazlasını sunmaması durumunda denetçi, denetçi raporundaki görüş üzerindeki muhtemel etkisinin belirlenmesi de dahil olmak üzere, uygun adımları atar. Yönetimin dürüstlüğü konusunda yeterli şüphenin mevcut olduğu ve sunulması gereken yazılı açıklamaların güvenilir olmadığı sonucuna varması ya da sunulması gereken yazılı açıklamaları sunmaması halinde denetçi, finansal tablolara ilişkin görüş vermektен kaçınır.<sup>266</sup>

### **3.8.4. Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması**

Bu dördüncü başlık altında, Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması düzenlenmiş olup, BDS 600 – BDS 620 kodları arasında konu ile ilgili düzenlemeler

<sup>266</sup> WEB\_31, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_580.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_580.pdf), 14.04.2014,s. 1-2.

sınıflandırılmıştır. Bu başlık altında Nisan 2014 itibariyle toplam üç adet standart Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

#### 3.8.4.1. BDS 600 - Özel Hususlar- Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dahil)

Resmi Gazete Yayımlanma Tarihi: 20 Şubat 2014.

Bu BDS, topluluk denetimlerine uygulanır. Bu BDS, özellikle topluluğa bağlı birim denetçilerinin dahil olduğu, topluluk denetimlerine uygulanan özel durumları düzenler. Bu BDS’de geçen “birim” ibaresi topluluğa bağlı birimi ifade eder. BDS 600’de aşağıdaki konular yer almaktadır.

##### **Sorumluluk**

Topluluk sorumlu denetçisi; topluluk denetiminin mesleki standartlara ve ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak yönlendirilmesi, gözetimi ve yürütülmesi ile düzenlenen denetçi raporunun, içinde bulunulan şartlara uygun olup olmadığından sorumludur. Sonuç olarak, topluluk finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu, mevzuat tarafından zorunlu tutulmadıkça, birim denetçisine atıfta bulunmaz. Mevzuat bu atfın yapılmasını gerektiriyorsa, yapılan atfın, topluluk sorumlu denetçisinin veya topluluk sorumlu denetçisinin şirketinin, topluluk denetim görüşüne ilişkin sorumluluğunu azaltmadığı denetçi raporunda vurgulanır.

##### **Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi**

Topluluk denetim ekibi, önemli birim olma ihtimali bulunan birimlerin belirlenmesi amacıyla topluluğa, birimlere ve bunların çevrelerine ilişkin yeterli derecede bilgi edinir. Topluluk yönetimi tarafından getirilen kısıtlamalar nedeniyle, topluluk denetim ekibinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesinin mümkün olmayacağı ve Bu imkansızlığın muhtemel etkisinin, topluluk finansal tablolarına ilişkin görüş vermekten kaçınmaya neden olacağı sonucuna varırsa, mümkünse denetimden çekilir, mümkün değilse görüş vermekten kaçınır.

##### **Genel Denetim Stratejisi ve Denetim Planı**

Topluluk denetim ekibi, topluluğun genel denetim stratejisini oluşturur ve topluluk denetim planını geliştirir. Topluluk sorumlu denetçisi, topluluğun genel denetim stratejisini ve topluluk denetim planını gözden geçirir.

### **Topluluğun, Topluluğa Bağlı Birimlerin ve Çevrelerinin Tanınması**

Denetçinin, işletme ve çevresini tanımak suretiyle, “önemli yanlışlık” risklerini belirlemesi ve değerlendirmesi gerekir.

### **Topluluğa Bağlı Birim Denetçisinin Tanınması**

Topluluk denetim ekibinin, birim denetçisinden, birimin finansal bilgilerine ilişkin çalışma yapmasını talep etmeyi planlaması durumunda, topluluk denetim ekibi hakkında bilgi edinir.

### **Önemlilik**

Birim denetçilerinin, topluluk denetiminin amaçları açısından bir denetim yürüteceği durumda, topluluk denetim ekibi, birim düzeyinde belirlenen performans önemliliğinin uygunluğunu değerlendirir.

### **Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapılacak İşler**

Denetçinin, finansal tablolardaki değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” risklerine karşı yapılacak uygun işleri tasarlaması ve uygulaması gerekmektedir. Topluluk denetim ekibi, birimlerin finansal bilgilerine yönelik, kendisi tarafından yapılacak veya kendisi adına hareket eden birim denetçileri tarafından yapılacak çalışmanın türüne karar verir. Topluluk denetim ekibi ayrıca, birim denetçilerinin çalışmalarına yapacağı katılımın niteliğine, zamanlamasına ve kapsamına karar verir.

### **Konsolidasyon Süreci**

Topluluk denetim ekibi, topluluk yönetimi tarafından birimlere yönelik yayımlanan talimatlar dahil olmak üzere, konsolidasyon sürecine ve topluluk genelindeki kontrollere ilişkin bilgi edinir. Konsolidasyon süreciyle ilgili olarak yapılacak çalışmanın niteliği, zamanlaması ve kapsamı topluluk genelindeki kontrollerin etkin biçimde yapıldığına dair bir beklentiye dayanıyorsa veya maddi doğrulama prosedürleri tek başına yönetim beyanı düzeyinde yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamıyorsa, topluluk denetim ekibi veya topluluk denetim ekibinin talebi üzerine birim denetçisi, topluluk genelindeki kontrollerin işleyiş etkinliğini test eder.

### **Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar**

Topluluk denetim ekibinin veya birim denetçilerinin, birimlerin finansal bilgilerine yönelik bir denetim yürütmesi durumunda, topluluk denetim ekibi veya birim denetçileri, birimlerin finansal bilgilerinin tarihleriyle, topluluk finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu tarihi arasında, söz konusu birimlerde meydana gelen ve topluluk

finansal tablolarında düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren olayların belirlenmesi için tasarlanan prosedürleri uygular. Birim denetçilerinin, birimlerin finansal bilgilerinin denetimleri dışında çalışma yaptıkları durumlarda, topluluk denetim ekibi, birim denetçilerinden topluluk finansal tablolarında düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektirebilecek bilanço tarihinden sonraki olayları fark etmeleri halinde bunu bildirmelerini talep eder.

### **Topluluğa Bağlı Birim Denetçisiyle Kurulacak İletişim**

Topluluk denetim ekibi, birim denetçisinin yapması/uyması gerekenleri zamanında birim denetçisine iletir.

### **Elde Edilen Denetim Kanıtının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi**

Topluluk denetim ekibi, birim denetçisinin bildirimlerini değerlendirir. Topluluk denetim ekibi, birim denetçisinin yaptığı çalışmanın yetersiz olduğu sonucuna varması halinde, uygulanacak ilave prosedürlere ve bu prosedürlerin birim denetçisi tarafından mı yoksa topluluk denetim ekibi tarafından mı uygulanması gerektiğine karar verir.

### **Topluluk Yönetimiyle ve Topluluğun Üst Yönetiminden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim**

Topluluk denetim ekibi, belirlenmiş iç kontrol eksikliklerinden hangilerinin üst yönetimden sorumlu olanlara ve topluluk yönetimine bildirileceğine karar verir.

### **Belgelendirme**

Topluluk denetim ekibi önemli birimleri gösteren birimlere ilişkin bir analiz ve birimlerin finansal bilgilerine ilişkin yapılan çalışmaların türü, topluluk denetim ekibi tarafından, birim denetçilerinin çalışma kağıtlarının ilgili bölümlerinin ve bu çalışmalar sonucu varılan sonuçların gözden geçirilmesi dahil, birim denetçilerinin önemli birimler üzerinde yürüttüğü çalışmalara topluluk denetim ekibinin yaptığı katılımın niteliği, zamanlaması ve kapsamı, topluluk denetim ekibiyle birim denetçileri arasında topluluk denetim ekibinin gerekliliklerine dair yapılan yazılı iletişimlerle ilgili bilgileri çalışma kağıtlarına dahil eder.<sup>267</sup>

---

<sup>267</sup>WEB\_32, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_600\\_RG.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_600_RG.pdf), 14.04.2014, s. 9-19.

### 3.8.4.2. BDS 610 - İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması

Resmi Gazete Yayımlanma Tarihi: 14 Şubat 2014.

Bu BDS, iç denetçilerin çalışmasını kullanması durumunda dış denetçinin sorumluluklarını düzenlemektedir. İç denetçilerin çalışmasının kullanılması; denetim kanıtının elde edilmesinde iç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılmasını ve dış denetçinin yönlendirmesi, gözetimi ve gözden geçirmesi altında doğrudan yardım sağlaması için iç denetçilerin kullanılmasını içerir. Bu BDS, işletmenin iç denetim fonksiyonuna sahip olmaması durumunda uygulanmaz. BDS 610'da aşağıdaki konular yer almaktadır.

#### **İç Denetim Fonksiyonunun Çalışmasının Kullanılıp Kullanılmayacağına, Hangi Alanlarda ve Ne Düzeyde Kullanılabileceğine Karar Verilmesi**

Dış denetçi, hususları değerlendirerek, denetimin amaçları açısından, iç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılıp kullanılmayacağına karar verir.

#### **İç Denetim Fonksiyonunun Çalışmasının Kullanılması**

Dış denetçi, iç denetim fonksiyonunun çalışmasını kullanmayı planladığında, bu fonksiyonun çalışmasının kullanımına ilişkin planını, her birinin faaliyetlerinin koordinasyonunun sağlanmasında esas alınmak üzere iç denetim fonksiyonu ile müzakere eder.

#### **Doğrudan Yardım Sağlaması İçin İç Denetçilerin Kullanılıp Kullanılmayacağına, Hangi Alanlarda ve Ne Düzeyde Kullanılabileceğine Karar Verilmesi**

Dış denetçinin, iç denetçilerden doğrudan yardım alması mevzuat tarafından yasaklanmış olabilir. Doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanmasının mevzuat tarafından yasaklanmamış olması ve denetimde doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanmayı planlaması durumunda dış denetçi, böyle bir yardımı sağlayacak iç denetçilerin yeterli düzeyine ve tarafsızlıklarına yönelik tehditlerin varlığını ve önemini değerlendirir. İç denetçilerin tarafsızlıklarına yönelik tehditlerin varlığına ve önemine ilişkin dış denetçinin yaptığı değerlendirme, iç denetçilerin tarafsızlıklarına yönelik bir tehdit oluşturabilecek ilişkilere ve çıkarılara ilişkin iç denetçilerin sorgulanmasını da içerir.



### **Doğrudan Yardım Sağlaması İçin İç Denetçilerin Kullanılması**

İç denetçiler tarafından yerine getirilen çalışmanın dış denetçiler tarafından yönlendirilmesi, gözetimi ve gözden geçirilmesi; iç denetçinin söz konusu çalışmaya dayanarak ulaştığı sonuçları destekleyecek yeterli ve uygun denetim kanıtını topladığına yönelik dış denetçinin tatmin olmasını sağlayacak yeterlilikte olmalıdır.

#### **Belgelendirme**

İç denetim fonksiyonunun çalışmasını kullanması durumunda dış denetçi fonksiyonun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerin iç denetçilerin tarafsızlığını destekleyip desteklemediğinin değerlendirmesini, dış denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürlerini çalışma kağıtlarına dahil eder.<sup>268</sup>

#### **3.8.4.3. BDS 620 - Uzman Çalışmalarının Kullanılması**

Resmi Gazete Yayımlanma Tarihi: 31 Ocak 2014.

Bu BDS, 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. BDS 620'de aşağıdaki konular yer almaktadır.

#### **Uzman İhtiyacının Belirlenmesi**

Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için muhasebe veya denetim dışındaki bir alanda uzmanlığın gerekli olması durumunda, uzman tarafından yapılacak bir çalışmanın kullanılıp kullanılmayacağına denetçi tarafından karar verilir.

#### **Denetim Prosedürlerinin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı**

Yer alan hükümlerle ilgili olarak denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı şartlara göre değişir. Bu prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamına karar verirken denetçi, uzman çalışmalarını ve uzmanla ilgili prosedürleri mütalaa eder.

#### **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.

<sup>268</sup>WEB\_33, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_610\\_.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_610_.pdf), 14.04.2014,s. 8-14.

### **Uzmanın Uzmanlık Alanının Anlaşılması**

Denetçi, uzmanın uzmanlık alanı hakkında yeterli bilgi elde eder.

### **Uzmanla Yapılan Anlaşma**

Denetçi, uzmanla uygun hallerde yazılı olarak anlaşma yapar.

### **Uzmanın Çalışmasının Yeterliliğinin Değerlendirilmesi**

Denetçi, uzmanın çalışmasının yeterliliğini, kendi amaçları açısından değerlendirir.

### **Denetçi Raporunda Uzmana Atıf Yapılması**

Mevzuat tarafından zorunlu tutulmadıkça denetçi, olumlu görüş içeren denetçi raporunda uzmanın çalışmasına atıf yapmaz. Bu atfın mevzuat tarafından zorunlu tutulması durumunda denetçi, söz konusu atfın, denetçi görüşüyle ilgili denetçinin sorumluluğunu azaltmayacağını raporunda belirtir. Denetçi raporunda, olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi nedeninin anlaşılmasıyla ilgili olarak uzman çalışmasına atıf yapılması durumunda denetçi, bu atfın denetçi görüşüyle ilgili denetçinin sorumluluğunu azaltmayacağını raporunda belirtir.<sup>269</sup>

## **3.8.5. Bağımsız Denetim Sonuçları ve Raporlama**

Bu beşinci başlık altında, bağımsız denetim sonuçları ve raporlama düzenlenmiş olup, BDS 700 – BDS 720 kodları arasında konu ile ilgili düzenlemeler sınıflandırılmıştır. Bu başlık altında Nisan 2014 itibariyle toplam beş adet standart Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

### **3.8.5.1. BDS 700 - Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama**

Resmi Gazete Yayımlanma Tarihi: 18 Mart 2014.

Bu 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. BDS 700’de aşağıdaki konular yer almaktadır.

#### **Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma**

Denetçi finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüş oluşturur. Söz

<sup>269</sup>WEB\_34, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_620.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_620.pdf), 14.04.2014,s. 7-15.

konusu görüşü oluşturmak için denetçi, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmiş olup olmadığı konusunda bir sonuca varır. Denetçi; finansal tabloların, finansal raporlama çerçevesini yeterli şekilde açıklayıp açıklamadığını ve finansal tabloların söz konusu çerçeveye yeterince atıfta bulunup bulunmadığını değerlendirir.

### **Görüşün Şekli**

Denetçi, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varırsa olumlu görüş verir. Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varırsa veya bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtını elde edemezse raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verir.

### **Denetçi Raporu**

Denetçi raporunun yazılı olarak düzenlenmesi gerekir. Raporda şunlar bulunur;

1. Başlık,
2. Mevcut sözleşme şartlarının gerektirdiği muhatap,
3. Denetlenmiş olan finansal tabloların belirtildiği bir giriş paragrafı,
4. Yönetimin finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin sorumluluğunun açıklanması,
5. Denetimin kapsamının ve denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş verme sorumluluğunun açıklanması,
6. Finansal tablolara ilişkin verilen görüşü ve finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan geçerli finansal raporlama çerçevesine yapılan atfı içeren bir görüş paragrafı,
7. Denetçinin imzası,
8. Denetçi raporu tarihi,
9. Denetçinin adresi.

### **Finansal Tablolarla Birlikte Sunulan İlave Bilgiler**

Geçerli finansal raporlama çerçevesinin zorunlu tutmadığı ilave bilgilerin denetlenen finansal tablolarla birlikte sunulması durumunda denetçi, söz konusu ilave bilgilerin, denetimi yapılan finansal tablolardan açık ve net bir biçimde ayırt edilip edilmediğini değerlendirir. İlave bilgilerin denetlenen finansal tablolardan açık ve net bir biçimde

ayırt edilmediği durumlarda denetçi, yönetimden, denetlenmeyen ilave bilgilerin sunulma şeklinin değiştirilmesini talep eder. Yönetimin bu değişikliği yapmayı reddetmesi durumunda denetçi, söz konusu ilave bilgilerin denetlenmemiş olduğunu denetçi raporunda açıklar. Geçerli finansal raporlama çerçevesi tarafından zorunlu tutulmayan ancak niteliği ve sunulma şekli itibarıyla denetlenmiş finansal tablolardan açık ve net bir biçimde ayırt edilemediğinden finansal tabloların bir parçası olan ilave bilgiler, denetçi görüşü kapsamına dahil edilir.<sup>270</sup>

### 3.8.5.2. BDS 705 - Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi

Resmi Gazete Yayımlanma Tarihi: 18 Mart 2014.

Bu 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. BDS 705’de aşağıdaki konular yer almaktadır.

#### **Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesini Gerektiren Durumlar**

Denetçi, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varırsa veya bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse olumlu görüş dışında bir görüş verir.

#### **Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türünün Belirlenmesi**

Denetçi olumlu görüş dışında şu görüş türlerini verebilir;

- 1- Şartlı Olumlu Görüş
- 2- Görüş Vermekten Kaçınma
- 3- Olumsuz Görüş

#### **Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Durumunda Denetçi Raporunun Şekil ve İçeriği**

Finansal tablolara ilişkin olumlu görüş dışında bir görüş vermesi durumunda denetçi, denetçi raporuna olumlu görüş dışındaki bir görüşe sebep olan hususun açıklamasını (tanımını) içeren bir paragraf ekler. Denetçi bu paragrafa, denetçi raporundaki görüş

<sup>270</sup>WEB\_35, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_700\\_Resmi\\_Gazete.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_700_Resmi_Gazete.pdf), 14.04.2014,s. 10-47.

paragrafının hemen öncesinde yer verir ve duruma göre “Sınırlı Olumlu Görüşün (Şartlı Görüşün) Dayanağı”, “Olumsuz Görüşün Dayanağı” veya “Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı” başlıklarını kullanır.

#### **Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim**

Denetçi, raporunda olumlu görüş dışında bir görüş vermeyi düşündüğünde, kendisini bu görüşü vermeye sevk eden durumları ve söz konusu görüş metnini üst yönetimden sorumlu olanlara iletir.<sup>271</sup>

#### **3.8.5.3. BDS 706 - Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları**

Resmi Gazete Yayımlanma Tarihi: 14 Mart 2014.

Bu BDS, 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 çekilmesini gerekli görmesi halinde, raporunda yer vereceği ilave bildirimleri düzenler. BDS 706’da aşağıdaki konular yer almaktadır.

#### **Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafları**

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

#### **Denetçi Raporunda Yer Alan Diğer Hususlar Paragrafları**

Denetçi, raporunda kullanıcıların anlamasıyla ilgili sorun olduğunu düşündüğü bir hususu, diğer hususlar başlığının veya uygun olan diğer bir başlığın altına bir paragraf ekleyerek bildirir.

---

<sup>271</sup>WEB\_36, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_705\\_Resmi\\_Gazete.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_705_Resmi_Gazete.pdf), 14.04.2014, s. 6-28.

### **Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim**

Denetçi, denetçi raporuna Dikkat Çekilen Hususlar paragrafi veya Diğer Hususlar paragrafi eklemeyi düşünüyorsa, bu düşüncesini ve söz konusu paragraf için önerilen metni üst yönetimden sorumlu olanlara bildirir.<sup>272</sup>

#### **3.8.5.4. BDS 710 - Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar**

Resmi Gazete Yayımlanma Tarihi: 18 Mart 2014.

Bu BDS, denetçinin karşılaştırmalı bilgilere ilişkin olarak finansal tabloların denetiminde üstlendiği sorumlulukları ele alır. BDS 710'da aşağıdaki konular yer almaktadır.

##### **Denetim Prosedürleri**

Denetçi, finansal tablolarda, geçerli finansal raporlama çerçevesi tarafından zorunlu tutulan karşılaştırmalı bilgilerin yer alıp almadığına ve bu bilgilerin uygun biçimde sınıflandırılıp sınıflandırılmadığına karar verir. Cari dönem denetiminin yürütülmesi sırasında denetçi, karşılaştırmalı bilgilerde muhtemel bir önemli yanlışlığın farkına varırsa, önemli bir yanlışlık bulunup bulunmadığına karar vermesi için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek üzere gerekli olan ilave denetim prosedürlerini uygular. Denetçi, tüm dönemler için yazılı açıklama talebinde bulunur. Ayrıca, karşılaştırmalı bilgileri etkileyen, önceki döneme ait finansal tablolardaki önemli bir yanlışlığın düzeltilmesiyle ilgili olarak yapılan düzeltmeler için de özel yazılı açıklama alır.

##### **Denetimin Raporlanması**

Denetçi, önceki döneme ilişkin denetçi raporu daha önce yayımlanmış haliyle sınırlı olumlu görüş, görüş vermekten kaçınma veya olumsuz görüş içeriyorsa ve olumlu görüş dışında bir görüş verilmesine sebep olan husus çözüme kavuşturulmamışsa, cari döneme ait finansal tablolar hakkında olumlu görüş dışında bir görüş verir.<sup>273</sup>

<sup>272</sup>WEB\_37, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_706.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_706.pdf), 14.04.2014,s. 6-9.

<sup>273</sup> WEB\_38, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_710\\_Resmi\\_Gazete.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_710_Resmi_Gazete.pdf), 14.04.2014. s.7-19.,

### 3.8.5.5. BDS 720 - Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları

Resmi Gazete Yayınlanma Tarihi: 14 Mart 2014.

Bu BDS, 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. Bu BDS’de “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. BDS 720’de aşağıdaki konular yer almaktadır.

#### **Diğer Bilgilerin İncelenmesi**

Denetçi, diğer bilgiler ile denetlenmiş finansal tablolar arasındaki varsa önemli tutarsızlıkları belirlemek amacıyla diğer bilgileri inceler ve denetçi raporu tarihinden önce diğer bilgileri elde etmek amacıyla, yönetimle veya üst yönetimden sorumlu olanlarla birlikte uygun bir program yapar. Denetçi raporu tarihinden önce diğer bilgilerin tümünün elde edilmesinin mümkün olmaması durumunda denetçi, bu tür diğer bilgileri mümkün olan en kısa süre içinde inceler.

#### **Önemli Tutarsızlıklar**

Denetçi diğer bilgileri incelerken önemli bir tutarsızlık belirlerse, denetlenmiş finansal tablolar ile diğer bilgilerden hangisinin düzeltilmesi gerektiğine karar verir.

#### **Önemli Yanlış İzah**

Denetçi, önemli tutarsızlıkları belirlemek amacıyla diğer bilgileri incelerken açıkça yanlış olan önemli bir izahtan haberdar olursa, bu hususu yönetimle müzakere eder. Bu müzakereler sonrasında hala açıkça yanlış olan önemli bir izahın bulunduğunu düşünmesi durumunda denetçi, yönetimden yetkin bir üçüncü tarafa danışmasını talep eder ve alınan tavsiyeyi mütalaa eder. Diğer bilgilerde yönetimin düzeltmeyi kabul etmediği önemli bir yanlış izahın bulunduğu sonucuna varması durumunda denetçi üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde yer almaması halinde-

diğer bilgilere ilişkin kaygısını üst yönetimden sorumlu olanlara iletir ve uygun ilave adımları atar.<sup>274</sup>

### **3.8.6. Özel Alanlar**

Bu altıncı başlık altında, Özel Alanlar düzenlenmiş olup, BDS 800 – BDS 810 kodları arasında konu ile ilgili düzenlemeler sınıflandırılmıştır. Bu başlık altında Nisan 2014 itibariyle toplam üç adet standart Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

#### **3.8.6.1. BDS 800 - Özel Hususlar-Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi**

Resmi Gazete Yayımlanma Tarihi: 9 Nisan 2014.

Bu BDS, özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olan tam bir finansal tablolar seti bağlamında kaleme alınmıştır. Bu BDS, diğer BDS’lerde yer alan hükümleri geçersiz kılmadığı gibi, denetimin içinde bulunduğu şartlarla ilgili olabilecek tüm özel hususları da ele almamaktadır. BDS 800’de aşağıdaki konular yer almaktadır.

##### **Denetimin Kabulüne İlişkin Hususlar**

Denetçinin, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığını belirlemesi zorunludur.

##### **Denetimin Planlanması ve Yürütülmesine İlişkin Hususlar**

Denetçi, özel amaçlı finansal tabloların denetimini planlar ve yürütürken BDS’lerin uygulanmasının, denetimin içinde bulunduğu şartlar altında özel hususların dikkate alınmasını gerektirip gerektirmediğine karar verir. Denetçinin, işletmenin muhasebe politikaları seçimi ve uygulamasını anlamasını zorunludur. Finansal tabloların bir sözleşmenin hükümlerine uygun olarak hazırlanmış olması durumunda denetçi, söz konusu finansal tabloların hazırlanması sırasında yönetim tarafından sözleşmeye ilişkin olarak yapılan önemli yorumlar hakkında bilgi edinir. Başka bir makul yorumun kabul edilmesi, finansal tablolarda sunulan bilgilerde önemli bir farklılık oluşturuyorsa yönetim tarafından yapılan yorum önemlidir.

---

<sup>274</sup>WEB\_39, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_\\_720.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS__720.pdf), 14.04.2014, s. 16-30.



### **Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin Hususlar**

Denetçi özel amaçlı finansal tablolara ilişkin görüş oluştururken ve raporlama yaparken ilgili hükümleri uygular. Özel amaçlı finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda, finansal tabloların özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olduğu ve bu sebeple söz konusu tabloların başka amaçlar için uygun olmayabileceği konusunda rapor kullanıcılarının uyarıldığı Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı yer alır. Denetçi, uygun bir başlık altında bu paragrafa yer verir.<sup>275</sup>

#### **3.8.6.2. BDS 805- Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi**

Resmi Gazete Yayımlanma Tarihi: 24 Nisan 2014.

Bu BDS, topluluk denetim ekibinin talebiyle topluluk finansal tablolarının denetiminin amaçları doğrultusunda topluluğa bağlı birimin finansal bilgilerine ilişkin yürütülen çalışmanın sonucunda yayımlanan topluluğa bağlı birim denetçisinin raporuna uygulanmaz. Bu BDS, diğer BDS'lerde yer alan hükümleri ortadan kaldırmadığı gibi, denetimin içinde bulunduğu durumlarla ilgili olabilecek tüm özel hususları ele alma amacını da taşımaz.

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.<sup>276</sup>

<sup>275</sup> WEB\_40, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/bds\\_800\\_Resmi\\_Gazete.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/bds_800_Resmi_Gazete.pdf), 14.04.2014, s. 8-14.

<sup>276</sup> WEB\_41, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/EK%201\\_BDS%20805\\_Tebliğ.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/EK%201_BDS%20805_Tebliğ.pdf), 14.04.2014, s. 1-7.

### 3.8.6.3. BDS 810- Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler

Resmi Gazete Yayınlanma Tarihi: 22 Nisan 2014.

Bu BDS, denetçinin BDS'ler uyarınca denetlediği finansal tablolardan elde edilen özet finansal tablolara ilişkin rapor vermek üzere yaptığı denetimlerle ilgili sorumluluklarını ele almaktadır.

Bu BDS'ye göre denetçinin amaçları, özet finansal tablolara ilişkin rapor vermek üzere yürütülecek denetimi kabul etmenin uygun olup olmadığına karar vermek ve özet finansal tablolara ilişkin rapor vermek amacıyla görevlendirilmiş olması durumunda elde edilen kanıtlara göre çıkarılan sonuçlara ilişkin görüş hazırlayarak yazılı bir raporla ifade etmektir.<sup>277</sup>

#### **SBDS 2400 - Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi**

Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı (SBDS), işletmenin finansal tablolarının bağımsız denetimini yürütmekle görevlendirilmemiş ancak, tarihi finansal tabloların sınırlı denetimini gerçekleştirmek üzere görevlendirilmiş bir denetçinin sorumluluklarını ve finansal tablolara ilişkin denetçi raporunun şekil ve içeriğini düzenler. Bu SBDS işletmenin finansal tablolarının bağımsız denetimini yürüten bir denetçinin, işletmenin finansal tablolarına veya ara dönem finansal bilgilerine yönelik sınırlı denetimini kapsamaz. Bu SBDS, diğer tarihi finansal bilgilerin sınırlı bağımsız denetiminde de, gerektiğinde şartlara göre uyarlanarak, uygulanır.<sup>278</sup>

## **3.9. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ KURULUŞLAR**

Türkiye'de bağımsız denetime tabi şirketler Bakanlar Kurulu'nca belirlenmektedir. 6335 sayılı Kanun<sup>279</sup> ile 6102 sayılı TTK'da yapılan değişiklik sonucu tüm sermaye şirketleri bağımsız denetime tabi olmaktan çıkarılmıştır. Anılan düzenleme ile TTK'nın

<sup>277</sup> WEB\_42, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/EK%201\\_BDS%20810\\_%20Tebliğ.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/EK%201_BDS%20810_%20Tebliğ.pdf), 14.04.2014,s. 1-5.

<sup>278</sup> WEB\_43, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/SBDS\\_2400.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/SBDS_2400.pdf), 14.04.2014,s. 1-4.

<sup>279</sup> 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu İle Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

397/4 üncü maddesinde yapılan değişiklik sonucu bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesi Bakanlar Kurulu'nun yetkisine bırakılmıştır.

Bakanlar Kurulu 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 398. maddesi kapsamında denetime tabi olacak şirketlere ilişkin usul ve esasları belirlemek üzere, 23.01.2013 tarihinde 2012/4213 sayılı "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar"<sup>280</sup> almıştır. Bunun üzerine KGK da 2012/4213 sayılı BKK'nın uygulanmasına yönelik usul ve esasları düzenlemek üzere "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esasları" yayınlamıştır. Ayrıca 14.03.2014 tarihinde alınan 2014/5973 sayılı BKK<sup>281</sup> ile 2012/4213 sayılı BKK'nın bazı ölçütlerinde değişiklik yapılmış ve bağımsız denetime tabi kuruluşların kapsamı genişletilmiştir.

Bu düzenlemeler incelendiğinde Bakanlar Kurulu bağımsız denetime tabi olacak şirketleri esasen iki grup altında belirlemiştir.

Birinci grupta yer alan şirketler, hiçbir sınırlamaya tabi olmaksızın, her koşulda bağımsız denetime tabi olan şirketlerden oluşmaktadır. Bu şirketler esasen kamu yararını ilgilendiren kuruluşlardır.

İkinci grup şirketler ise, belirli sınırların üstünde kaldıkları için bağımsız denetime tabi olan şirketlerdir. Bu şirketlerde kendi içinde ikiye ayrılmıştır. Birincisi belirli özellikler aranmadan genel ölçütlere göre, ikincisi ise; sahibi, faaliyet türü, tabi olduğu kanun gibi belirli özelliklerine göre genel ölçütlerden daha düşük sınırlara göre bağımsız denetime tabi olan şirketlerdir.

### **İstisnalar, Bağımsız Denetime Tabi Olma ve Bağımsız Denetimin Kapsamından Çıkma Usul ve Esasları**

2012/4213 sayılı BKK'ya ekli (I) sayılı liste kapsamında yer alanlar hariç olmak üzere 24/11/1994 tarihli 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanuna tabi kuruluşlar ile ekli (II) sayılı listenin yedinci sırasında yer alan hükümler kapsamına giren kuruluşlar hariç olmak üzere sermayesinin en az % 50 ve daha fazlası devlete, il

---

<sup>280</sup> 2012/4213 sayılı BKK.

<sup>281</sup> 2014/5973 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 14.03.2014 tarih ve 28941 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak, 01.01.2014 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir.

özel idarelerine, kanunla kurulmuş vakıflara ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan şirketler bu Kararın kapsamı dışındadır.<sup>282</sup>

Bakanlar Kurulu Kararı'na göre şirketlerin denetime tabi olması için yukarıda belirtilen üç ölçütten ikisini üst üste iki hesap dönemi sağlaması gerekir. Birbirini takip eden hesap dönemlerinde sağlanan iki ölçütün aynı ölçütler olması şart değildir.

Denetime tabi şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte belirtilen ölçütlerden en az ikisine ait sınırların art arda iki hesap döneminde altında kalması durumunda, müteakip hesap döneminden itibaren denetim kapsamından çıkar. Birbirini takip eden hesap dönemlerinde sınırların altında kalınan iki ölçütün aynı olması şart değildir. Ayrıca, denetime tabi şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte, bir hesap döneminde belirtilen ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalması durumunda, müteakip hesap döneminden itibaren denetim kapsamından çıkar.<sup>283</sup>

### **3.9.1. Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK)**

Bu gruptaki şirketler, belirli alanlarda faaliyet gösteren, herhangi bir ölçüt şartı aranmaksızın, hiçbir sınırlamaya tabi olmaksızın, her koşulda bağımsız denetime tabi olan şirketlerdir.

660 sayılı KHK'ya göre KAYİK'ler, halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşları ifade etmektedir.<sup>284</sup>

Yine 660 sayılı KHK'ya göre, KAYİK'lerin denetimi, diğer şirketlerin denetiminden daha önemli ve özellikli kabul edilerek diğerlerinden ayrılmıştır. Buna göre, Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarda denetim sadece bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılır.<sup>285</sup> Dolayısıyla gerçek kişi Bağımsız Denetçi SMMM veya YMM'lerin KAYİK'leri denetlemesi mümkün değildir.

<sup>282</sup> 2012/4213 sayılı BKK, m. 3/f. 3.

<sup>283</sup> Usul ve Esaslar

<sup>284</sup> 660 sayılı KHK, m. 2, g fıkrası.

<sup>285</sup> 660 sayılı KHK, m. 23.

KAYİK'ler esasen belirli faaliyet alanlarında, belirli sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerdir ve bu şirketler 6102 sayılı TTK ve KGK kapsamında bağımsız denetime yönelik çıkarılan düzenlemelerden daha önce de bağımsız denetime tabi olan şirketlerdir.

Bu şirketler, 2012/4213 sayılı BKK'da tek tek sayılmıştır. Ayrıca 14.03.2014 tarihli 2014/5973 sayılı BKK ile liste güncellenmiştir. 6 başlık altında sayılan şirketler şunlardır:

1. Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;
  - a. Yatırım kuruluşları,
  - b. Kolektif yatırım kuruluşları,
  - c. Portföy yönetim şirketleri,
  - d. İpotek finansmanı kuruluşları,
  - e. Varlık kiralama şirketleri,
  - f. Merkezi takas kuruluşları,
  - g. Merkezi saklama kuruluşları,
  - h. Veri depolama kuruluşları,
  - i. Derecelendirme kuruluşları,
  - j. Değerleme kuruluşları,
  - k. Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler.
  - l. Nitelikli yatırımcılara satılmak üzere pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden anonim şirketler.<sup>286</sup>
2. 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;
  - a. Bankalar,
  - b. Derecelendirme kuruluşları,
  - c. Finansal holding şirketleri,
  - d. Finansal kiralama şirketleri,
  - e. Faktoring şirketleri,

---

<sup>286</sup> Bu bent 14.03.2014 tarih ve 2014/5973 sayılı BKK ile eklenmiştir.

- f. Finansman şirketleri,
  - g. Varlık yönetim şirketleri,
  - h. Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler.
3. 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.
  4. Borsa İstanbul Piyasaları'nda faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler.
  5. 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri ile 11/8/1982 tarihli ve 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket şeklinde kurulan şirketler.
  6. Ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı şirketler.<sup>287</sup>

### **3.9.2. Ölçütlerine Göre Bağımsız Denetime Tabi Kuruluşlar**

Bu şirketler, aktif toplamı, net satış hasılatı ve çalışan sayıları şeklindeki üç ölçütte belirli sınırların üstünde kaldıkları için bağımsız denetime tabi olan şirketlerdir. Bu şirketlerde kendi içinde ikiye ayrılmıştır. Birincisi belirli özellikler aranmadan genel ölçütlere göre, ikincisi ise; sahibi, faaliyet türü, tabi olduğu kanun gibi belirli özelliklerine göre genel ölçütlerden daha düşük sınırlara göre bağımsız denetime tabi olan şirketlerdir.

Bu kuruluşların denetimi KAYİK'lerden ayrı olarak, bağımsız denetim kuruluşu tarafından da, gerçek kişi bağımsız denetçi SMMM veya YMM'ler tarafından da yapılabilir. Bu konuda herhangi bir sınırlama söz konusu değildir.

---

<sup>287</sup> 2012/4213 sayılı BKK'ya ekli 1 sayılı liste.

### 3.9.2.1. Genel Ölçütlere Göre Bağımsız Denetime Tabi Kuruluşlar

Bu şirketler diğer hiçbir özelliklerine bakılmaksızın, aktif toplamı, net satış hasılatı ve çalışan sayılarına göre aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağarlarsa bağımsız denetim yaptırmak zorundadırlar.

1. Aktif toplamı yüzellimilyon ve üstü Türk Lirası.
2. Yıllık net satış hasılatı ikiyüzmilyon ve üstü Türk Lirası.
3. Çalışan sayısı beşyüz ve üstü.<sup>288</sup>

Ancak 14.03.2014 tarihinde alınan BKK ile bu ölçütlerde değişiklik yapılmış ve bağımsız denetime tabi kuruluşların kapsamı genişletilmiştir. Yeni ölçütlere göre;

1. Aktif toplamı yetmişbeşmilyon ve üstü Türk Lirası.
2. Yıllık net satış hasılatı yüzellimilyon ve üstü Türk Lirası.
3. Çalışan sayısı ikiyüzelli ve üstü.<sup>289</sup>

### 3.9.2.2. Özel Ölçütlere Göre Bağımsız Denetime Tabi Kuruluşlar

Bu şirketler; sahibi, faaliyet türü, tabi olduğu kanun gibi belirli özelliklerine göre genel ölçütlerden daha düşük sınırlara göre bağımsız denetime tabi olan şirketlerdir.

Bu şirketler, 2012/4213 sayılı BKK'da tek tek sayılmıştır. 6 başlık altında sayılan şirketler şunlardır:

1. Sermayesinin en az % 25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.
  - a. Aktif toplamı kırkmilyon ve üstü Türk Lirası.
  - b. Yıllık net satış hasılatı ellimilyon ve üstü Türk Lirası.
  - c. Çalışan sayısı yüzyirmibeş ve üstü.
2. Yurt dışında günlük olarak gazete yayımlayan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.
  - a. Aktif toplamı ellimilyon ve üstü Türk Lirası.
  - b. Yıllık net satış hasılatı yetmişbeşmilyon ve üstü Türk Lirası.
  - c. Çalışan sayısı yüzyetmişbeş ve üstü.

<sup>288</sup> 2012/4213 sayılı BKK, m. 3/f. 1.

<sup>289</sup> 2014/5973 sayılı BKK, m. 1.

3. Kaynak tahsisi içermeyen yetkilendirme sahibi şirketler ile çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, 15/1/2004 tarihli ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu, 5/11/2008 tarihli ve 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 1525 inci maddesi kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.
  - a. Aktif toplamı yetmişbeşmilyon ve üstü Türk Lirası.
  - b. Yıllık net satış hasılatı yüzmilyon ve üstü Türk Lirası.
  - c. Çalışan sayısı ikiyüzelli ve üstü.
4. 20/2/2001 tarihli ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu, 18/4/2001 tarihli ve 4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu, 4/12/2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu ve 2/3/2005 tarihli ve 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun uyarınca Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren lisans, sertifika veya yetki belgesi sahibi şirketlerden (24/11/1994 tarihli 4046 sayılı Kanun hükümlerine tabi Kamu İktisadi Teşebbüsleri hariç) aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.
  - a. Aktif toplamı yetmişbeşmilyon ve üstü Türk Lirası.
  - b. Yıllık net satış hasılatı yüzmilyon ve üstü Türk Lirası.
  - c. Çalışan sayısı ikiyüzelli ve üstü.
5. Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.
  - a. Aktif toplamı onbeşmilyon ve üstü Türk Lirası.
  - b. Yıllık net satış hasılatı yirmimilyon ve üstü Türk Lirası.
  - c. Çalışan sayısı elli ve üstü.
6. Gayri faal olan veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan (gerekli ana sözleşme değişiklikleri ve benzeri prosedür işlemleri henüz gerçekleştirilmemiş olanlar dahil) iştirak ve şirketler hariç olmak üzere, Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun iştirakleri ile mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında Fon tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.



- a. Aktif toplamı yüzellimilyon ve üstü Türk Lirası.
- b. Yıllık net satış hasılatı ikiyüzmilyon ve üstü Türk Lirası.
- c. Çalışan sayısı beşyüz ve üstü.

14.03.2014 tarihinde alınan BKK ile bu ölçütlerde de değişiklik yapılmıştır. Yeni ölçütlere göre;

- a. Aktif toplamı yetmişbeşmilyon ve üstü Türk Lirası.
  - b. Yıllık net satış hasılatı yüzellimilyon ve üstü Türk Lirası.
  - c. Çalışan sayısı ikiyüzelli ve üstü.
7. 8/6/1984 tarihli 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az % 50'si belediyelere ait olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.
- a. Aktif toplamı kırkmilyon ve üstü Türk Lirası.
  - b. Yıllık net satış hasılatı ellimilyon ve üstü Türk Lirası.
  - c. Çalışan sayısı yüzyirmibeş ve üstü.<sup>290</sup>

### **3.10. BAĞIMSIZ DENETİM YAPMAYA YETKİLİLER**

660 sayılı KHK bazı yönlerden 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun denetçiye ve denetime ilişkin hükümlerini değiştirmiştir. Örneğin; TTK'da denetçi olmak için YMM ve SMMM unvanına sahip olmak yeterli görüldüğü halde, 660 sayılı KHK'nın 2. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde "bağımsız denetçi" "bağımsız denetim yapmak üzere, 1.6.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişiler" olarak tarif edilmiş, KHK'nın 9. maddesi ile de "bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapma; bağımsız denetçilerin faaliyet izinlerini askıya alma veya iptal etme" konularında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'na yetki verilmiştir.

---

<sup>290</sup> 2012/4213 sayılı BKK'ya ekli 2 sayılı liste.

Yine, TTK'da bağımsız denetim kuruluşları için sadece ortaklarının YMM ve SMMM unvanına sahip olması öngörüldüğü halde, 660 sayılı KHK'nın 2. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde "bağımsız denetim kuruluşu" "bağımsız denetim yapmak üzere, Kurum tarafından yetkilendirilen sermaye şirketleri" olarak tarif edilmiş, KHK'nın 9. maddesinde de "bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirleme, bu şartları taşıyan kuruluşları yetkilendirerek listeler halinde ilan etme" konularında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'na yetki verilmiştir. Bir başka deyişle, 660 sayılı KHK Türk Ticaret Kanunu'nun aksine bağımsız denetim kuruluşunu denetçi olarak nitelendirmemiş, ancak ortak yapısı hakkında bir hükme de yer vermeyerek meseleyi yeni Kurul'un düzenlemesine bırakmıştır.

660 sayılı KHK gereği, YMM ve SMMM unvanına sahip olan her meslek mensubu "bağımsız denetçi", her denetim kuruluşu da "bağımsız denetleme kuruluşu" olamayacak, sadece Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmiş olan SMMM ve YMM'ler ile bağımsız denetim kuruluşları bağımsız denetim görevini icra edebilecektir. Anılan yetkilendirme işlemi için de, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun KHK'nın 9. maddesinin (f) bendi ile kendisine tanınan yetki çerçevesinde, YMM ve SMMM'lere yönelik sınav getirilmiştir.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından "faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre kamuoyunu ve kamu yararını ilgilendirdiği" değerlendirilen kuruluşlar, yani şirketler, TTK gereği küçük ve orta büyüklükte sermaye şirketi olarak değerlendirilseler dahi, TTK'daki bir YMM ve SMMM'yi bağımsız denetçi olarak seçebilme imkanından faydalanamayacak, denetimlerini zorunlu olarak bağımsız denetleme kuruluşlarına yaptıracaklardır.<sup>291</sup>

Son haliyle denetim, sadece Kurumca yetkilendirilen denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yetkileri çerçevesinde gerçekleştirilir.

Denetim kuruluşları ve denetçilerin yetkilerinin kullanımı, yetkilendirmenin Kurum tarafından ilanı ile başlar.

---

<sup>291</sup> ÖZKORKUT, Korkut, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerde (Bağımsız) Denetçi Kimdir?, Yaklaşım Dergisi, Aralık 2011, sayı: 228, s. 249-251

KAYİK'lerin ve faaliyet alanları, işletme büyüklükleri, çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre Kurumca belirlenen işletmelerin denetimi yalnızca denetim kuruluşları tarafından, diğerlerinin denetimi ise denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yapılır.<sup>292</sup>

### 3.10.1. Bağımsız Denetçi

#### 3.10.1.1. Bağımsız Denetçi Olabilmenin Genel Şartları

Denetim faaliyetinde bulunmak isteyenlerin:

1. Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurulu'nca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olması veya diğer öğretim dallarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olması,
2. Meslek mensubu olması,
3. Türkiye'de yerleşik olması,
4. Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunması,
5. 15. maddede belirtilen uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olması,
6. 16. maddede belirtilen denetçilik sınavında başarılı olması,
7. 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 53. maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış veya hükmün açıklanması geri bırakılmış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûmiyeti olmaması,
8. Faaliyet izninin daha önce kurum tarafından iptal edilmemiş olması

---

<sup>292</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 11.

9. Bağımsız denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması, olumsuz bir itibara sahip olmaması, şartlarını taşıması gerekir.

Denetçi olmak isteyen meslek mensupları birinci fıkradaki şartları sağladıklarını gösteren bilgi ve belgelerle birlikte kuruma başvuruda bulunurlar. Başvurular şahsen veya görev alınan denetim kuruluşu aracılığıyla yapılır. Kurum tarafından gerekli şartları taşıdığına karar verilen başvuru sahipleri gerekli harç ve ücretleri ödemeleri ve kuruma tescil talebinde bulunmaları halinde sicile kayıt ve ilan edilirler.

Tescil işleminden sonra bu kişilere bağımsız denetçi belgesi, denetçi kimliği ve denetçi mührü verilir.

Belirli alanların düzenlenmesi ve denetlenmesinden sorumlu kurum, kurul veya kuruluşların görüşlerini alarak, bu alanlarda denetim faaliyetinde bulunacak denetçiler için Kurum ilave şartlar belirleyebilir.<sup>293</sup>

### 3.10.1.2.Uygulamalı Mesleki Eğitim

Denetçi olmak isteyenlerin en az 3 yıl süreyle, finansal tablo denetimi dahil olmak üzere mesleki konularda denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda uygulamalı eğitim almaları şarttır. 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik ve vergi denetimi hizmetlerinde geçen süreler ile aynı Kanunun 6. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan kamu kurum ve kuruluşlarında denetim yetkisini haiz olanların, bu kamu kurum ve kuruluşlarında geçirdikleri süreler uygulamalı mesleki eğitim süresinden sayılır.

En az on beş yıl mesleki tecrübeye sahip olanlarda uygulamalı mesleki eğitim şartı aranmaz.

Mesleki tecrübe bağımsız denetimde fiilen geçirilen süredir. Ancak, 3568 sayılı Kanun kapsamındaki mesleki faaliyetlerde veya aynı Kanun uyarınca staj ve stajdan sayılan hizmetlerde bulunulan süreler de bu sürenin hesabında dikkate alınır. Dört yılı aşmamak üzere yukarıda denetçi olabilme şartlarında sayılan alanlardaki lisans ve lisansüstü eğitim süreleri bu süreye ilave edilir. Bu sürenin hesabında yukarıda belirtilen faaliyetlere başlama tarihi esas alınır ve kamu kurum ve kuruluşlarında geçirilen süreler hariç olmak üzere, bir yıldan fazla süreyle bu faaliyetlere ara verilmesi durumunda ara verilen süreler dikkate alınmaz.

<sup>293</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 14.

Uygulamalı mesleki eğitim alanlar, uygulamalı mesleki eğitim döneminde denetçi yardımcısıdır ve denetçilerin refakatinde denetim çalışmalarına katılırlar. Bu dönemde, refakatinde denetçi yardımcısı çalıştıranlar, teorik bilgilerin uygulamaya geçirilmesi amacıyla, denetçi yardımcılarının gerekli mesleki yeterliliği kazanmaları için her türlü tedbiri alır. Denetçi, denetçi yardımcılarını denetimlerde görevlendirmek, denetlenen işletme ile olan görüşmelerde bulundurmamak, onların çalışmalarına nezaret etmek ve hazırladıkları çalışma kağıtlarını incelemek gibi konularda yetkili ve yükümlüdür.

Uygulamalı mesleki eğitim, gerekli şartların sağlandığını gösteren bilgi ve belgelerin, ilgili denetim kuruluşu, denetçi ya da denetçi yardımcısı tarafından Sosyal Güvenlik Kurumu'na bildirim süresi içerisinde, Kurum'a bildirilmesiyle başlar.

Uygulamalı mesleki eğitime, refakatinde uygulamalı mesleki eğitim alınabilecek denetçiler ile uygulamalı mesleki eğitim alacak olanlara ve bunların takibine ilişkin hususlar KGK tarafından düzenlenir.<sup>294</sup>

### 3.10.1.3. Denetçilik Sınavı

Denetçilik sınavı, sınava gireceklerin denetimle ilgili alanlardaki teorik ve uygulamaya ilişkin bilgilerini ölçmek üzere Kurum tarafından yapılır.

Sınava girebilmek için yukarıda belirtilen mezuniyet şartının sağlanması aranır.

Denetçilik sınavı, aşağıdaki ana konuları kapsar;

1. Muhasebe (Genel muhasebe, maliyet ve yönetim muhasebesi),
2. Muhasebe Standartları (Türkiye Muhasebe Standartları, yıllık ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin mevzuatta yer alan düzenlemeler ve standartlar),
3. Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Finansal Yönetim,
4. Denetim (Türkiye Denetim Standartları, mesleki etik kuralları, bağımsızlık, risk yönetimi, iç kontrol ve denetimle ilgili diğer mevzuat ),
5. Genel Hukuk Mevzuatı (Ticaret Hukuku, Borçlar Hukuku, İcra ve İflas Hukuku, Medeni Hukuk, Vergi Hukuku, Sosyal Güvenlik Mevzuatı, İdare Hukuku),
6. Sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik mevzuatı,

---

<sup>294</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 15.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler yukarıdaki 2, 3, 4 ve 6. sıradaki, yeminli mali müşavirler ise 2, 4 ve 6. sıradaki belirtilen konulardan sınava tabi tutulurlar.

Sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik alanlarında denetim faaliyetinde bulunmayacak olanlar yukarıda 6. Sırada belirtilen konulardan ayrıca sınava tabi tutulmazlar.

Sınav sonuçları iki yıl süreyle geçerlidir. Sınavın; konular itibarıyla birleştirilmesi ve ayrılması, konularının içeriği, duyurusu, başvuru usulü, yeri, zamanı, şekli, süresi, sonuçlarının ilanı, ücreti ile sınavda başarılı olma şartları, sınav komisyonu ve sınava ilişkin diğer hususlar KGK tarafından belirlenir.<sup>295</sup>

### **3.10.2. Bağımsız Denetim Kuruluşu**

3568 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatta öngörülen şartlar saklı kalmak kaydıyla, denetim alanında faaliyet izni talebinde bulunan kuruluşun;

1. Sermaye şirketi olması,
2. Paylarının veya hisselerinin nama yazılı olması,
3. Faaliyet konusunun bağımsız denetime veya bununla birlikte 3568 sayılı Kanun kapsamındaki mesleki alana münhasır olması,
4. Ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresinin bulunması,
5. Esas sözleşmesinin veya şirket sözleşmesinin denetime ilişkin mevzuat hükümlerine aykırı hususlar içermemesi,
6. Sermayesinin ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilerine ait olması ve ortaklarının tamamının meslek mensubu olması,
7. Denetçilerinin 14. madde çerçevesinde bağımsız denetçi belgesine sahip olması,
8. Denetçilerinin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olması,
9. 28. maddedeki şartları sağlayan en az iki sorumlu denetçisinin bulunması,
10. Denetim kadrosunun, asgari olarak, 27. maddede belirtilen denetim ekiplerini oluşturabilecek nitelik ve genişlikte olması,
11. Yönetim organı üyelerinin tamamının meslek mensubu olması, yüzde yetmiş beşi geçmemek üzere çoğunluğunun ise kadrosundaki denetçilerden oluşması,

---

<sup>295</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 16.

12. Denetçilerinin, ortaklarının ve kilit yöneticilerinin başka bir denetim kuruluşunda veya bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştiren herhangi bir gerçek kişi yanında ya da tüzel kişilikte ortak, kilit yönetici veya denetçi olmaması, kendi adına bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaması,
13. Denetim rehberleri dahil olmak üzere, esasları Kurumca belirlenen kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerini yazılı olarak oluşturmuş olması,
14. Denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütebilmesini teminen Kurum tarafından uygun görülecek düzeyde organizasyon, mekan, teknik donanım, belge ve kayıt düzenine sahip olması,
15. Faaliyet izninin daha önce Kurum tarafından iptal edilmemiş olması,
16. Tüzel kişiliğin ve ortaklarının olumsuz bir itibara sahip olmaması ve ortaklarının denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması, şarttır.

Denetim faaliyetinde bulunmak isteyen kuruluşlar, birinci fıkrada belirtilen şartları sağladıklarını gösteren bilgi ve belgelerle birlikte kuruma başvuruda bulunurlar. Kurum tarafından gerektiğinde yerinde inceleme yapılmak suretiyle, başvuruda bulunan kuruluşlardan gerekli şartları taşıdığına karar verilenler, en geç doksan gün içinde, gerekli harç ve ücretleri ödemeleri ve kuruma tescil talebinde bulunmaları halinde sicile kayıt ve ilan edilir. Tescil işleminden sonra bu kuruluşlara Bağımsız Denetim Kuruluşu Belgesi verilir.

Diğer mevzuat hükümleri saklı kalmak kaydıyla, denetim kuruluşlarının devir, bölünme, birleşme, tür değişikliği işlemleri kurum iznine tabidir.

Kurum; belirli alanların düzenlenmesi ve denetlenmesinden sorumlu kurum, kurul veya kuruluşların görüşlerini alarak, bu alanlarda denetim yapacak denetim kuruluşları için ek şartlar belirleyebilir ve bu şartları sağlayan denetim kuruluşlarını listeler halinde ayrıca ilan eder. Bunların dışında, denetimi yapılacak işletmenin büyüklüğü, faaliyetleri ile tabi olduğu düzenlemelerin özelliği ve benzeri hususlar dikkate alınarak belirlenecek işletmeleri denetlemek üzere, şartları kurum tarafından belirlenen yeni denetim kuruluşu listeleri oluşturulabilir.

Ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresi bulunmayan kuruluşlara, üç ay içinde unvan değişikliği yapılması ve bu değişikliğin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan

edilmesi koşuluyla kurum tarafından faaliyet izni verilebilir. Bu süre içinde unvan değişikliğini gerçekleştirilmeyenlerin faaliyet izni iptal edilir.

Denetim kuruluşları, denetim yetkisini nitelikleri 28 inci maddede belirlenmiş olan, kuruluş adına denetim raporu imzalamaya yetkili sorumlu denetçileri eliyle ve bunların sorumluluğunda kullanır. Bu sorumluluk, denetim kuruluşunun ve kilit yöneticilerinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.<sup>296</sup>

### **3.11. BAĞIMSIZ DENETÇİ VE DENETİM KURULUŞLARININ YÜKÜMLÜLÜKLERİ**

#### **3.11.1. Denetimlerde Kalite ve Güvenilirliğin Sağlanması**

Denetim kuruluşları ve denetçiler faaliyetlerini kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirecek şekilde yürütürler.

Denetim kuruluşlarının ve denetçilerin denetime yönelik faaliyeti, denetim sürecine ilave olarak denetimlerin devamlılığı, kalitesi ve güvenilirliğini sağlamaya yönelik diğer eylem ve süreçleri kapsar.

Denetim süreci, her bir hesap dönemi için, işletmenin iş teklifiyle başlar, TDS'ye göre planlanır, programlanır, yürütülür ve denetim sonucunun raporlanmasıyla sona erer. Raporun verilmesinden sonraki yükümlülüklerle ilişkin hükümler saklıdır. Denetim süreci TDS çerçevesinde belgelendirilir.

Denetimlerin devamlılığını, kalitesini ve güvenilirliğini sağlamak amacıyla, TDS'ye ek olarak; gerek denetim süreçlerinde gerekse denetim süreçleri dışında, başta meslek etiğine ve kalite kontrol sistemine yönelik olanlar olmak üzere, bu bölüm hükümlerine uyulur.<sup>297</sup>

#### **3.11.2. Kalite Kontrol Sistemi Oluşturulması**

Denetim kuruluşları faaliyetlerini, asgari şartları kurumca belirlenen bir kalite kontrol sistemi çerçevesinde yürütmek zorundadır. Bu sistemin uygulanmasında, kurum düzenlemelerine göre oluşturularak kuruma bildirilen kalite kontrol sistemine ilişkin

<sup>296</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 13.

<sup>297</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 19.



yazılı politika ve süreçlere uyulur. Söz konusu politika ve süreçler kurum düzenlemelerine paralel bir şekilde güncellenerek uygulanır.

Denetim kuruluşunun kalite kontrol sistemine ilişkin yazılı politika ve süreçleri ile bunların oluşturulmasında esas alınan kurum düzenlemesi arasında farklılık olması durumunda veya içinde bulunulan koşullara özgü sebeplerle, denetim kuruluşunun yazılı politika ve süreçleri dışındaki bir uygulamanın kurum düzenlemesine uyum bakımından daha uygun görüldüğü hallerde, söz konusu yazılı politika ve süreçlerin dışına çıkılabilir. Bu durumun ve nedeninin denetçi tarafından yazılı olarak denetim kuruluşuna sunulması ve saklanması gerekir.<sup>298</sup>

### **3.11.3. Mesleki Etik İlkeler Uyma**

Denetim kuruluşları ve denetçiler;

1. Dürüstlük; bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olmak,
2. Tarafsızlık; önyargıların, temayüllerin, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanarak meslek veya işle ilgili muhakemelerini ve kararlarını etkilemesine izin vermemek,
3. Mesleki yeterlik ve özen; uygulama, mevzuat ve denetim tekniklerindeki güncel gelişmeler ışığında, mesleki bilgi ve beceriyi, denetlenen işletmelerin yeterli denetim hizmeti almalarını temin edecek bir seviyede tutmak ve TDS'ye uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etmek,
4. Sır saklama; mesleğin icrası sırasında elde edilen bilgilerin gizliliğine riayet etmek; söz konusu bilgilerin açıklanması için yasal veya mesleki bir hak veya görevin bulunması durumu saklı olmak kaydıyla, uygun ve belirli bir yetki olmaksızın bu tür bilgileri üçüncü kişilere açıklamamak ve kendisi veya üçüncü kişilerin çıkarlarına kullanmamak,
5. Mesleğe uygun davranış; ilgili mevzuata uymak ve denetim mesleğinin itibarını zedeleyici fiil ve davranışlardan kaçınmak,

şeklindeki ayrıntıları kurum tarafından belirlenecek mesleki etik ilkelere uymak zorundadır.

---

<sup>298</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 20.

Denetim kuruluşları, denetçiler ve denetime katılanlardan, her bir denetimden önce ve her halükarda yılda en az bir kez, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklamayla ilgili kuruluş politika ve süreçlerine uygun davrandıklarına ve davranacaklarına ilişkin yazılı taahhüt alır. Denetçiler ve denetime katılanlar, denetime başladıktan sonra birinci fıkrada belirtilen hususları olumsuz yönde etkileyebilecek hususların ortaya çıkması halinde ise, bu durumu denetim kuruluşuna yazılı olarak bildirir.<sup>299</sup>

### **3.11.4. Bağımsızlık ve Bağımsızlığın Korunması**

Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetimleri esasen ve şeklen bağımsız olarak gerçekleştirir.

1. Esasta bağımsızlık; denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden arı olarak görüş açıklamasıdır.
2. Şekilde bağımsızlık; denetim kuruluşunun, denetçinin veya bir denetim ekibi üyesinin; konuya ilişkin tüm durum ve şartları değerlendiren makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibamı oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır.

Denetim kuruluşları ve denetçiler, denetim çalışmalarında denetlenen kuruluştan bağımsız ve tarafsız olmak zorunda olup, hiçbir şekilde denetlenen kuruluşların karar alma mekanizmalarına katılamazlar. İlave olarak, denetim kuruluşları ve denetçilerin bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir.

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

1. Denetçiler ile denetim kuruluşunun ortakları, kilit yöneticileri, denetçileri ve bunların boşanmış olsalar dahi eşleri ile 3 üncü dereceye kadar (3 üncü derece dahil) kan ve kayın hısımları veya denetim kuruluşları tarafından denetlenen işletme veya denetlenen işletme ile ilgili olanlarla doğrudan veya dolaylı olarak menfaat, ortaklık, kilit yönetici sıfatıyla iş, olağan ekonomik ilişkiler dışında borç veya alacak ilişkilerine girilmiş olması,

---

<sup>299</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 21.

2. Geçmiş yıllara ilişkin denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın, denetlenen işletme tarafından ödenmemesi,
3. Denetim ücretinin, denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması, denetimin kalitesine dair belirsizlikler oluşturması, denetim kuruluşu tarafından denetlenen işletmeye sunulan denetim dışı diğer hizmetler dikkate alınarak belirlenmesi,
4. Bağımsızlığı zedeleyen diğer hallerin ortaya çıkması.

Bağımsızlığı tehdit eden hususların ortaya çıkması halinde bağımsızlığı koruyacak önlemler alınır. Alınan önlemlerin tehditleri bertaraf etmeye yetmediği anlaşıldığında bağımsızlığın zedelendiği ve ortadan kalktığı kabul edilir. Denetim kuruluşları veya denetçiler denetim faaliyetleri sırasında ortaya çıkan bağımsızlığa yönelik tehditleri, bunlara yönelik alınan önlemleri ve bu konuda yapılan tüm değerlendirmeleri yazılı olarak kayda almak ve saklamak zorundadır. Bağımsızlığın zedelendiği veya ortadan kalktığı haller Kurum'a bildirilir ve Kurum'dan onay alınmak suretiyle ilgili denetim sözleşmesi sonlandırılır.

Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetlenen işletmeye, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya başka bir hizmet veremez, bunu denetim ağında yer alan kuruluşlar, ilişkili denetim kuruluşu ve diğer işletmeleri aracılığıyla yapamaz. Denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları, denetçileri ve kilit yöneticileri tarafından verilen hizmetler de bu kapsamda değerlendirilir.<sup>300</sup>

### **3.11.5. Reklam Yasağı**

Denetim kuruluşları ve denetçiler doğrudan veya dolaylı olarak reklam yapamazlar, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar. Ticaret unvanlarında, tabela veya basılı kağıtlarında mesleki ve akademik unvanları dışında başka unvan veya sıfat kullanamazlar.

Ancak; denetim kuruluşları ve denetçiler, kurumsal tanıtıcı bilgiler içeren broşürler hazırlayıp dağıtabilirler, kendileri veya denetlenen işletmeler için eleman aramaya yönelik ilanlar verebilirler, mesleki konularda bilimsel nitelikte yayın yapabilirler ya da

---

<sup>300</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 22.

mesleki konularda seminer, konferans gibi toplantılar düzenleyebilirler veya eğitim verebilirler.

Bu faaliyetleri yürütürken;

1. İşin sonucu ile ilgili vaat ve taahhütlerde bulunulmaması,
2. İşin gerektirdiği ciddiyette ve ölçüde kalınması,
3. Abartılmış hissî, sağlıklı bir karar alınması için duyurulması zorunlu olan bilgilerin gizlenmesi gibi gerçeğe uymayan ve kamuoyunu aldatıcı ve yanıltıcı, deneyim noksanlıklarını istismar edici söz, görüntü ve bilgi unsurlarına yer verilmemesi veya bu izlenimin yaratılmaması,
4. Yapılabilecek iş ve hizmetler konusunda somut temeli olmayan bekleyişler yaratılmaması,
5. Denetim kuruluşunun veya denetçinin diğer denetim kuruluşu veya denetçiyle karşılaştırılmaması, gereklidir.<sup>301</sup>

### **3.11.6. Haksız Rekabette Bulunmama**

Denetim kuruluşları ve denetçiler, diğer düzenlemelerde yer alan haksız rekabet halleri saklı kalmak kaydıyla, denetim faaliyetinin niteliğini herhangi bir suretle olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde faaliyet gösteremezler.

Denetim kuruluşu ve denetçiler, Kurum tarafından izin verilen haller hariç olmak üzere, başka bir denetim kuruluşu ve denetçi ile denetim hizmeti ilişkisi devam eden bir denetlenen işletmenin aynı döneme ilişkin denetim hizmet talebini kabul edemezler.<sup>302</sup>

### **3.11.7. Sürekli Eğitim**

Denetçiler, teorik bilgilerinin ve mesleki becerilerinin yeterli bir seviyede tutulmasını, mesleki etik ilkelere uyulmasını, mesleki alandaki değişikliklerin takip edilmesini ve mesleki gelişimlerini temine yönelik olarak sürekli eğitime tabi tutulur.

Sürekli eğitim zorunluluğu denetçilerin sicile tescilinden itibaren başlar ve Kurum tarafından belirlenen şekilde yürütülür.

<sup>301</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 23.

<sup>302</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 24.

Sicile tescilinden itibaren denetçilerin her beş yılda bir sürekli eğitime ilişkin şartları karşılamaı esastır.

Denetim kuruluşları, denetçilerinin sürekli eğitim programlarını tamamlamaları için gerekli tedbirleri alır.

Sürekli eğitime ilişkin hususlar, gerektiğinde ilgili kurumların görüşü de alınarak Kurum tarafından düzenlenir.

Kurum, denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanması, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılması amacıyla sürekli eğitime ilave olarak bu Yönetmelik çerçevesinde denetçilerin ve meslek mensuplarının eğitilmesi veya eğitim seviyelerinin yükseltilmesi hususunda gerekli tedbirleri alır.<sup>303</sup>

### **3.11.8. Denetim Faaliyetine İlişkin Kısıtlamalar**

Denetim kuruluşları ve denetçiler aşağıda belirtilen denetimleri üstlenemezler:

1. 6102 sayılı Kanun uyarınca üstlenemeyecekleri denetimler.
2. Bağımsızlığı zedeleyecek denetimler.
3. Denetlenen işletmenin özelliğine göre denetim kadrosunun sayı, nitelik veya tecrübe bakımından yetersiz olduğu denetimler.
4. Üç yıl geçmedikçe; denetim kuruluşları son on yılda yedi yıl, denetim kuruluşlarında çalışanlar da dahil olmak üzere denetçiler ise son yedi yılda beş yıl denetim çalışması yürüttükleri işletmelere ilişkin denetimleri.
5. Sözleşme kabul süreçlerine ilişkin Kurum tarafından yapılan düzenlemelere aykırı denetimler.
6. Denetim kuruluşunun veya denetçinin mevcut iş yükü sebebiyle sağlıklı bir şekilde yürütülmesi mümkün olmayan denetimler.

Birinci fıkranın (4.) bendinde geçen sürelerin hesabında aynı denetim ağı içinde bulunan kuruluşlar ile ilişkili denetim kuruluşları tarafından yapılan denetimlerde geçen süreler topluca dikkate alınır. Çalıştığı denetim kuruluşuna bakılmaksızın, denetçinin aynı denetlenen işletmede geçirdiği süreler birlikte dikkate alınır.

Denetçiler, denetçilik görevinden ayrılmalarından itibaren iki yıl geçmedikçe son iki yılda denetiminde bulunduğu işletmelerde ve bağılı ortaklıklarında kilit yönetici olarak görev alamazlar.

<sup>303</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 25.

Denetçiler sadece bir denetim kuruluğu adına denetim yapabilirler. İstihdam edildikleri denetim kuruluşuyla ilişkileri sona ermedikçe başka bir denetim kuruluşunda ya da tek başına denetim faaliyetinde bulunamazlar.<sup>304</sup>

### 3.11.9. Denetim Ekipleri

Mevzuat uyarınca sadece denetim kuruluşları tarafından yapılması gereken denetimler, işin gerektirdiği sayı ve nitelikte denetçiden oluşan denetim ekipleri tarafından gerçekleştirilir. Denetim ekipleri, denetlenen işletmenin büyüklüğü, faaliyetleri ile tabi olduğu düzenlemelerin özelliği ve benzeri hususlar dikkate alınarak denetimi Kurum düzenlemelerine uygun bir şekilde gerçekleştirebilecek yetki, bilgi, beceri ve tecrübeye sahip olan yeterli sayıda denetçiden oluşturulur. Ancak denetim ekipleri üç denetçiden az olamaz. Denetim ekiplerindeki sorumlu denetçi ve belirlenen diğer kademeler için en az birer yedek denetçi belirlenir. Yedek denetçiler yerini aldıklarının sorumluluklarını üstlenebilecek nitelikte olmalıdır. Denetime tabi işletmelerin özellikleri itibarıyla, Kurum tarafından farklı asgari denetçi ve yedek denetçi sayıları belirlenebilir.

Belirli alanların düzenlenmesi ve denetlenmesinden sorumlu kurum, kurul veya kuruluşların görüşlerini alarak, bu alanlarda denetim faaliyetinde bulunacaklar için Kurum ilave şartlar belirleyebilir. Denetim ekibindeki tüm denetçiler denetlenen işletmenin özelliğine uygun olarak Kurum tarafından öngörülen ilave şartları taşırlar.

Denetim ekiplerinde; söz konusu denetim için yetkisi bulunmayan denetçiler, denetçi yardımcıları, bilgi sistemleri denetimi de dahil olmak üzere teknik bilgisine başvurulacak uzmanlar ve denetime yardımcı diğer kişiler de denetçi olarak görevlendirilmemek kaydıyla yer alabilir. 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununda tanımlanan bankalar ve Kurumca belirlenen diğer işletmelerin denetimlerinde bilgi sistemleri denetimi konusunda Kurumca öngörülen şartları taşıyan yeterli sayıda denetçi ya da uzman bulundurulur. Bu kişiler, denetçilerin sorumluluk, gözetim ve kontrolü altında çalışır, ancak denetimin herhangi bir aşamasında karar verici konumunda bulunamaz. Bu kişiler, asgari denetçi sayısı hesabında dikkate alınmaz ve genel hükümler, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklama yükümlülükleri saklı kalmak kaydıyla denetimden sorumlu tutulmaz.

<sup>304</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 26.

Denetim ekipleri, denetimlerini sorumlu denetçinin gözetim ve idaresi altında gerçekleştirir.

Denetim kuruluşları tarafından, denetçilere denetçi, kıdemli denetçi ve baş denetçi unvanları verilebilir. Denetçilikte altı yılını doldurmayanlara kıdemli denetçi ve on yılını doldurmayanlara baş denetçi unvanı verilemez.<sup>305</sup>

Bir denetim ekibinde;

1- Sorumlu Ortak Baş Denetçi ( 10 yıl deneyimli)

2- Baş Denetçi (10 yıl deneyimli)

3- Kıdemli Denetçi (6 yıl deneyimli)

4- Denetçi (3 yıl deneyimli)

5- Denetçi Yardımcısı (2 yıl deneyimli) bulunur.

### **3.11.10. Sorumlu Denetçi Olabilme Şartları**

Sorumlu denetçiler, denetim raporunu denetim kuruluşları adına imzalama yetkisini haiz olup, denetim kuruluşunun yönetim organı tarafından, aşağıdaki şartları sağlayan denetçiler arasından, Kurumun onayı alınmak suretiyle görevlendirilir:

a) KAYİK'ler nezdinde yapılacak denetimler için 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip olması ve bu sürenin en az iki yılında fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya baş denetçi unvanı ile mevzuatta denetim öngörülen alanlarda denetimlerde bulunmuş olması.

b) Diğer denetimler için ise 10 yıllık mesleki tecrübeye sahip olması ve bu sürenin en az bir yılında fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya baş denetçi unvanı ile denetimlerde bulunmuş olması.

c) Denetim kuruluşu adına denetim raporu imzalamaya yetkilendirilmiş olması.

Denetçilerin birinci fıkrada belirtilen şartları haiz olduğunu gösteren bilgi ve belgeler, denetim kuruluşu tarafından yönetim organının kararıyla birlikte Kurum'a onay için gönderilir.<sup>306</sup>

<sup>305</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 27.

<sup>306</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 28.

### 3.11.11. Denetim Sözleşmesi

Denetim kuruluşu veya denetçi ile denetlenen işletme arasında yazılı olarak düzenlenen denetim sözleşmesinin asgari olarak aşağıdaki hususları içermesi zorunludur:

- a) Sözleşmenin dayanağını teşkil eden genel kurul kararı veya mahkeme kararının tarih ve sayısı,
- b) Denetimin amacı, kapsamı ve dönemi ile varsa özel nedenleri,
- c) Denetim konusu ve kıstası,
- ç) Tarafların sorumlulukları,
- d) Denetimin TDS'ye ve ilgili mevzuata uygun olarak yürütüleceği ve tamamlanacağı hususuna yer veren hüküm,
- e) Denetimle ilgili olarak istenen her türlü kayıt, doküman ve diğer bilgilere sınırsız bir şekilde erişimin sağlanacağına yer veren hüküm,
- f) Denetim ekibinde yer alan denetçilerin, yedekleri de dahil olmak üzere isim ve unvanları, öngörülen çalışma süreleri ve her biri için uygun görülen ücret tutarının ayrıntılı dökümü ile toplam denetim ücreti,
- g) Sorumlu denetçi ve yedeğinin denetim raporunu denetim kuruluşu adına imzalamaya yetkili olduğuna ilişkin hüküm,
- ğ) Denetimin başlangıç ve bitiş tarihleri ile raporun teslim tarihi,
- h) Mesleki sorumluluk sigortası yapılacağına ilişkin hüküm,
- ı) Denetlenen işletmenin, rapor tarihinden sonra ancak finansal tabloların veya yıllık faaliyet raporunun ilan tarihinden önce gerçekleşen ve bunları etkileyecek olaylardan denetçiyi haberdar etmekle yükümlü olduğu,
- i) Sözleşmenin ancak mevzuat uyarınca feshedilebileceğine ilişkin hüküm.

Sözleşmede, denetim hizmeti dışında başka bir hizmet yapılması öngörülemez; denetim ücretinin ödenmesi denetim hizmeti dışında başka bir şarta bağlanamaz.

Denetim sözleşmesi, 6102 sayılı Kanun uyarınca denetim kuruluşu veya denetçinin seçildiği hesap dönemi için yapılır.

Denetçiden denetleme görevi, sadece 6102 sayılı Kanunun 399. maddesinin dördüncü fıkrasında öngörüldüğü şekilde ve başka bir denetçi atanmışsa geri alınabilir. Denetçi denetleme sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı



görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Denetim kuruluşları ve denetçiler, Kurumca haklı görülecek nedenlerin bulunması halinde sözleşmeyi sona erdirebilirler.<sup>307</sup>

### **3.11.12. Denetim Raporu Düzenleme ve Görüş Bildirme Yükümlülüğü**

Denetim faaliyeti sonucunda Kurumun belirlediği şekil ve esaslara göre denetim raporu düzenlenir.

Bu rapor, görüş başlığı altında:

a) Denetim konusunda ayrı ayrı veya toplu olarak denetim kıstasına göre önemli sayılabilecek herhangi bir uyumsuzluğun veya aykırılığın bulunmadığı durumlarda olumlu görüş,

b) 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,

c) Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edildikten sonra, tespit edilen uyumsuzlukların veya aykırılıkların ayrı ayrı veya toplu olarak önemli olduğu ve denetim konusunun genelini etkilediği durumlarda olumsuz görüş,

ç) 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.<sup>308</sup>

### **3.11.13. Bilanço Tarihiinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar**

Denetim kuruluşu ve denetçi, bilanço tarihinden sonra ancak denetim raporu tarihinden önce gerçekleşen ve finansal tablolarda veya yıllık faaliyet raporunda

<sup>307</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 29.

<sup>308</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 30.

düzeltilme veya açıklama gerektirecek olayları TDS ve ilgili mevzuat çerçevesinde raporunda işlemekle yükümlüdür.

Denetim kuruluşu ve denetçi denetim raporu tarihinden sonra ancak finansal tabloların veya yıllık faaliyet raporunun ilan tarihinden önce gerçekleşen ve bunları etkileyecek olaylardan haberdar olması durumunda finansal tablolarda düzeltilme veya açıklama yapılmasının gerekliliğini değerlendirir ve TDS ve ilgili mevzuat uyarınca gerekli işlemleri yapar.

Denetim kuruluşu ve denetçi finansal tabloların veya yıllık faaliyet raporunun ilan tarihinden sonraki dönemde gerçekleşen ve bunları etkileyecek olaylardan haberdar olması durumunda, finansal tablolarda veya yıllık faaliyet raporunda düzeltilme veya açıklama yapılmasının gerekliliğini değerlendirir ve TDS ve ilgili mevzuat uyarınca gerekli işlemleri yapar.<sup>309</sup>

### **3.11.14. Ücret Tarifesi**

Denetim ücreti, denetimin bağımsızlığını, tarafsızlığını ve kalitesini sağlayacak şekilde belirlenir. Denetlenen işletmeye ilgili mevzuat uyarınca izin verilen hizmetlerin sağlanması durumunda denetim ücreti bundan etkilenmez.

Denetim hizmetleri için Kurum tarafından ilgili yıl için ücret tarifeleri belirlenebilir.

Ücret tarifesinin belirlenmemiş olduğu yıllarda, yılbaşından itibaren geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan ücret tutarlarının Maliye Bakanlığı'na o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle bulunacak tutarlar uygulanır.<sup>310</sup>

### **3.11.15. Mesleki Sorumluluk Sigortası**

Denetim kuruluşlarının ve denetçilerin, üstlendikleri ilk denetim işiyle birlikte başlamak üzere, tüm denetimlerini kapsayacak şekilde mesleki sorumluluk sigortası yaptırmaları şarttır.

Mesleki sorumluluk sigortasına ilişkin hususlar Hazine Müsteşarlığı'nın görüşü alınmak suretiyle Kurum tarafından düzenlenir.<sup>311</sup>

<sup>309</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 31.

<sup>310</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 32.

<sup>311</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 33.

### 3.11.16. Bildirimler

Denetim kuruluşları ve denetçiler;

a) Sicil bilgileri dahil olmak üzere Kurum'a daha önce bildirilmiş her türlü bilgide meydana gelen değişiklikleri takip eden günden itibaren en geç 10 gün içinde,

b) Denetim sözleşmeleri ile diğer hizmetlere ilişkin sözleşmelerle ilgili olarak Kurum tarafından istenecek bilgileri imza tarihini takip eden günden itibaren en geç 10 gün içinde,

c) 6102 sayılı Kanun'un 399. maddesi uyarınca görevden alma ve sözleşmenin feshine ilişkin işlemleri işlem tarihini takip eden günden itibaren en geç 10 gün içinde,

ç) Mesleki sorumluluk sigortası poliçesini düzenlenme tarihini ve poliçe ve sigorta şirketindeki değişiklikleri takip eden günden itibaren en geç 10 gün içinde,

d) Son takvim yılına ait gelirlerini Kurumca belirlenen şekle uygun olarak mayıs ayının on beşinci gününün sonuna kadar,

e) Diğer bildirimler ile Kurumca istenecek diğer bilgileri mevzuatta belirtilen süre ya da Kurumca verilecek süre içerisinde, Kurum'a bildirir.<sup>312</sup>

### 3.11.17. Saklama ve İbraz Yükümlülüğü

Denetim kuruluşları ticari defterlerini, düzenlenen denetim raporlarını elektronik, manyetik ve benzeri ortamlarda tutulanlar dahil olmak üzere denetim çalışmalarına ve kalite kontrol sistemine ilişkin her türlü belgeyi ekleriyle birlikte on yıl süreyle saklamak zorundadır. Bu hüküm tek başına denetim yapanlar hakkında da uygulanır.

Denetim kuruluşları ve denetçiler, birinci fıkra kapsamında saklanması zorunlu tutulanlarla birlikte Kurum tarafından görevlendirilenlerce talep edilen her türlü bilgi ve belgeyi ibraz etmek, gerektiğinde görevlilere bunların birer örneklerini vermek ve incelenmesine uygun ortam sağlamakla yükümlüdür.

Her bir denetim çalışmasına ilişkin, elektronik, manyetik ve benzeri ortamlarda tutulanlar dahil olmak üzere, tüm belgelerin ekleriyle birlikte denetim dosyası haline getirilmesi zorunludur. Denetim dosyalarının denetim sırasında oluşturulması esastır.<sup>313</sup>

<sup>312</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 34.

<sup>313</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 35.

### 3.11.18. Şeffaflık Raporunun Hazırlanması ve Duyurulması

Bir takvim yılında KAYİK denetimi yapmış denetim kuruluşları, ilgili takvim yılını müteakip üç ay içinde yıllık şeffaflık raporunu Kuruma bildirir ve kendi internet sitelerinde yayımlar.

Bu rapor denetim kuruluşunun yönetim organı başkanı tarafından imzalanır ve denetim kuruluşuna ilişkin asgari olarak aşağıdaki bilgileri içerir:

- a) Hukuki yapısı ve ortakları hakkında açıklama,
- b) Kilit yöneticileri ve sorumlu denetçileri hakkında açıklama,
- c) İçinde yer aldığı denetim ağının hukuki ve yapısal özelliklerine ilişkin açıklama,
- ç) İlişkili denetim kuruluşları ve diğer işletmelere ve bu ilişkilerin mahiyetine ilişkin açıklama,
- d) Organizasyon yapısı hakkında açıklama,
- e) Kalite güvence sistemi incelemesinin en son ne zaman yapıldığına dair bilgi,
- f) Bir önceki yılda denetim hizmeti verdiği KAYİK'lerin listesi,
- g) Denetçilerinin sürekli eğitimine yönelik izlenen politikalar hakkında açıklama,
- ğ) Bağımsızlıkla ilgili uygulamalarına ilişkin, bağımsızlık ilkesine uyumun gözden geçirilmiş olduğunu da teyit eden açıklama,
- h) Toplam gelirlerin finansal tablo denetimi, diğer denetimler ve denetim dışı hizmetler itibarıyla dağılımı gibi denetim faaliyetinin ağırlığını gösteren finansal bilgiler,
- ı) Sorumlu denetçilerin ücretlendirilme esaslarına ilişkin bilgiler,
- i) Kalite kontrol sisteminin tanıtımı ve bu sistemin etkin olarak çalıştığına dair denetim kuruluşu yönetiminin beyanı,
- j) Kurum tarafından istenen diğer bilgiler.

Kişisel güvenliğe ilişkin önemli ve etkin bir tehdidin var olması ve buna talep olması halinde Kurum'un onayıyla ikinci fıkranın (f) bendine ilişkin açıklamada ilgili denetlenen işletme bilgilerine yer verilmeyebilir.

KAYİK denetimine ilişkin listelerde yer almakla birlikte bir takvim yılı içerisinde KAYİK denetimi yapmayan denetim kuruluşları bu durumu internet sitelerinin şeffaflık raporlarıyla ilgili bölümünde açıklar.

Şeffaflık raporu ile raporun güncellenmesi halinde raporun orijinal hali ve güncellenmiş halleri ayrı ayrı beş yıl süreyle kamunun erişimine açık tutulur.<sup>314</sup>

### **3.11.19. Türk Ticaret Kanunundan Kaynaklanan Yükümlülükler**

Denetim kuruluşları ve denetçiler 6102 sayılı Kanun uyarınca yaptıkları denetimlerde aşağıdaki yükümlülüklerini de yerine getirir:

a) Denetim sonuçlarını, 6102 sayılı Kanun'a ve bu Yönetmeliğe uygun şekilde raporlayıp sunmak, denetim faaliyeti ve sonuçları konusunda genel kurula açıklamalarda bulunmak.

b) 6102 sayılı Kanun'un 378. maddesi uyarınca gerekli hallerde riskin erken saptanması ve yönetimi komitesinin kurulmasını önermek, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ve uygulamalarını açıklayan ayrı bir rapor düzenleyerek denetim raporuyla birlikte yönetim kuruluna sunmak.

c) 6102 sayılı Kanun'un 399. maddesinde belirtilen denetçilerin seçimi, görevden alınması ve sözleşmenin feshine ilişkin hükümlerine uymak.

ç) Denetim sözleşmesinin feshi halinde, fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları 6102 sayılı Kanunun 402. maddesine uygun bir rapor haline getirerek genel kurulun bilgisine sunmak.

d) Bağımsız denetime ilişkin olarak 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ikincil mevzuat düzenlemeleri dışındaki 6102 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatında öngörülen diğer yükümlülükleri yerine getirmek.<sup>315</sup>

### **3.12. BAĞIMSIZ DENETÇİ VE DENETİM KURULUŞLARININ SORUMLULUKLARI**

Denetim raporlarının TDS'ye aykırı olması ile bu raporlardaki bilgi ve kanaatlerin yanlış, eksik ve yanıltıcı olması nedeniyle doğabilecek zararlardan, denetim kuruluşları ve denetçiler ayrı ayrı hukuken sorumludurlar.

<sup>314</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 36.

<sup>315</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 37.

İdari yaptırımlar, mevzuata aykırılıkları tespit edilen denetim kuruluşları ve denetçiler hakkında uygulanır. Kurumca gerekli görülen hallerde, denetim ekiplerinde görevlendirilen ve işlem ve eylemleriyle mevzuata aykırılığa neden olan denetçiler hakkında da yaptırım uygulanır.

Denetim ekiplerinde, denetçi olarak görevlendirilenler dışında, denetime yardımcı olmak üzere yer alan kişilerin sebep olduğu mevzuata aykırılıklardan, idari yaptırımlar bakımından bu kişiler değil, gözetiminde çalıştıkları denetim kuruluşları ve denetçiler sorumlu tutulur. Denetime yardımcı olmak üzere yer alan kişilerin genel hükümler, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklama yükümlülüklerinden doğan sorumluluk halleri saklıdır.<sup>316</sup>

Denetçilerin sorumluluğu ayrıca YTTK'nın 554. maddesinde de düzenlenmiştir. Anılan maddede, şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçinin kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket etmesi halinde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan dolayı sorumlu olacağı hükme bağlanmıştır. Kusuru iddia eden ispatlayacaktır. Her ne kadar bağımsız denetimle ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan hükümlerin KHK'ya aykırılık teşkil eden hükümleri uygulanmayacaksa da (KHK geçici md. 1/II), YTTK'daki hükümde sorumluluk kusur esasına bağlanmış ve sorumluluğun kimlere karşı olduğu açıklanmıştır. KHK'da ise bu konulara ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Bu ikili yapı, ileride uygulama aşamasında sorunlara ve ihtilaflara neden olabilecek niteliktedir. Öte yandan, KHK'da bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin hukuki sorumluluğu düzenlenmekle beraber, bunların cezai sorumluluğuyla ilgili herhangi bir hükme yer verilmemiş, başka fiil ve davranışlar için de adli veya idari suç ve ceza öngörülmemiştir. Bunun sebebi, bağımsız denetimle ilgili cezai sorumluluğu gerektirir bir durumun bulunmaması veya KHK'yı çıkartan Bakanlar Kurulunun bu konuyu gözden kaçırmaması değil, Anayasa Mahkemesi'nin KHK ile cezai sorumluluk getirilemeyeceğine ilişkin kararlarıdır.<sup>317</sup>

<sup>316</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 44.

<sup>317</sup> YAVUZ, Mustafa, *Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi*, Mali Çözüm Dergisi, Eylül – Ekim, 2011, s. 157.

### 3.13. BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN VE BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARININ DENETİMİ VE GÖZETİMİ (KGK)

Bağımsız denetim görevinin bir kamu hizmeti olması ve büyük ölçüde bu faaliyeti gerçekleştiren bağımsız denetçilerin mesleki bilgi ve tecrübesine bağlı olması bağımsız denetimin denetimi ve gözetiminin sağlanmasını öne çıkarmaktadır.<sup>318</sup>

660 sayılı KHK, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nı 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 Kurumu'nun kurulmasını kararlaştırmıştır. Anılan KHK ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kaldırılmış, böylece, TTK'da belirtilen üç kurul yani, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Türkiye Denetim Standartları Kurulu ve Kamu Gözetimi Kurulu yerine tek bir kurum olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu oluşturulmuştur.

Bu yönüyle, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun görev alanım üç ana başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar;

- a. Türkiye Muhasebe Standartları'nı oluşturmak ve yayımlamak,
- b. Ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak,
- c. Bağımsız denetçileri ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek, gözetlemek ve denetlemektir.

Türkiye'de 660 sayılı KHK ile bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının gözetimi ve denetimi yetkisi KGK'ya verilmiştir. Buna göre; bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek ile inceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve

<sup>318</sup> DAL, Seniha ve ÇALIŞ, Yıldırım Ercan, *Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi*, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayınları, İstanbul, Temmuz – Ağustos 2013, s. 103.

bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek<sup>319</sup> KGK'nın görev ve yetkileri arasında sayılmıştır.

KGK tarafından bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarına yönelik yapılacak gözetim ve denetimin usul ve esasları ise ayrıntılı olarak Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nce belirlenmiştir. Bu düzenlemeler ilgili yönetmeliğin altıncı bölümünde, Kurumca yapılacak incelemeler, denetimler ve idari yaptırımlar başlığı altında yapılmıştır.

### **3.13.1. İnceleme ve Denetimler**

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ne göre; Kurum, oluşturacağı kalite güvence sistemi kapsamında, seçilmiş yeterli sayıda denetim dosyaları ve diğer bilgi, bildirim ve belgeler çerçevesinde denetim kuruluşlarını ve denetçileri inceler ve denetler. İnceleme ve denetim faaliyetleri, ilgili kuruluşların görüşü alınmak suretiyle Kurulca her yıl hazırlanan yıllık inceleme ve denetim planı kapsamında yürütülür. İnceleme sonuçları her yıl bir raporla kamuoyuna açıklanır.

Denetim kuruluşlarındaki inceleme ve denetimler; denetim kuruluşlarınca gerçekleştirilmiş denetim çalışmalarının mevzuat çerçevesinde gözden geçirilmesi ve bu kuruluşların faaliyetlerinin mevzuata uygunluğunun denetimi ile harcanan kaynakların nitelik ve niceliği, alınan denetim ücreti ve denetim kuruluşunun iç kontrol sistemi ile ilgili değerlendirmeleri kapsar.

KAYİK'leri denetleyen denetim kuruluşlarında asgari üç yılda bir, diğerlerinde asgari altı yılda bir, denetçilerde ise Kurumca gerek görüldüğünde inceleme ve denetim yapılır.

Kurum, planlanan inceleme ve denetimler yanında ihbar, şikayet, bildirim gibi durumlarda ve gerekli gördüğü diğer hallerde de inceleme ve denetim yapar.

Kurum, inceleme ve denetimleri kendi meslek personeli eliyle yürütebileceği gibi, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 25. maddesinde belirtilen kurum ve kurulların ilgili denetim birimleri vasıtasıyla da yürütebilir.

İnceleme ve denetimler Kurum tarafından belirlenen usul ve esaslara uygun olarak yapılır.

---

<sup>319</sup> 660 sayılı KHK, m. 9 / d ve e fıkrası.



Yapılan inceleme ve denetimler sonucunda mevzuata aykırılıkları tespit edilenler hakkında idari yaptırımlar uygulanır. Denetim kuruluşları ve denetçiler inceleme ve denetimler sonucunda tespit edilen hususlar ile ilgili olarak gerekli tedbirleri almakla yükümlüdürler.

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 25. maddesinin yedinci fıkrası uyarınca inceleme için görevlendirilenler tarafından istenecek rapor, defter, belge ve çalışma kağıtları ile elektronik, manyetik ve benzeri ortamlarda tutulanlar dahil tüm kayıtların ve sair bilgi ihtiva eden vasıtaların ibraz veya teslim edilmemesi veya gerekli görülen diğer hallerde, Kurumun gerekçeli bir yazı ile yetkili sulh ceza hakiminden talepte bulunması üzerine, sulh ceza hakiminin istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi halinde ilgililer nezdinde arama yapılabilir.<sup>320</sup>

### **3.13.2. İdari Yaptırımlar**

İnceleme ve denetimler, ihbar ve şikayetler ya da diğer kurum ve kuruluşların bildirimleri sonucunda, yaptıkları denetim çalışmaları ve faaliyetleriyle, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye, 6102 sayılı Kanun'da yer alan denetime ilişkin hükümlere ve Kurum düzenlemelerine aykırı hareket ettikleri tespit edilenlere, tespit edilen aykırılıkların mahiyetine bağlı olarak Kurul kararıyla;

1. Uyarı,
  2. Faaliyet iznini askıya alma,
  3. Faaliyet iznini iptal etme,
- yaptırımları uygulanır.

#### **3.13.2.1. Uyarı**

Denetim kuruluşlarına veya denetçilere;

Denetim faaliyetinin, fiilin ağırlığına göre daha ağır bir yaptırım gerektirmeyen şekilde, TDS'ye aykırı olarak yürütülmesi,

Bağımsızlığı tehdit eden hususlara ilişkin gerekli önlemlerin alınmaması ve bunlara ilişkin değerlendirmelerin kayda geçirilmemesi,

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin;

20. maddede belirtilen kalite kontrol sisteminin oluşturulmaması,

---

<sup>320</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 38.

21. maddenin ikinci fıkrasında belirtilen taahhüdün verilmemiş olması,
23. maddede belirtilen reklam yasağına uyulmaması,
24. madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi,
25. maddede öngörülen sürekli eğitim programlarına katılım sağlanmadığının anlaşılması veya öngörülen süre sonunda eğitim programlarının tamamlanmaması,
28. madde uyarınca görevlendirilmesi uygun görülenler dışında sorumlu denetçi görevlendirilmesi,
29. madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi,
33. maddede belirtilen mesleki sorumluluk sigortasının yaptırılmaması,
- Kuruma yapılacak bildirimlerin zamanında, tam ve doğru olarak yerine getirilmemesi,
35. madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi,
36. maddede belirtilen şekilde şeffaflık raporunun hazırlanmaması, zamanında Kuruma bildirilmemesi veya yayımlanmaması,
- Kurumca belirlenen ücret tarifesine uyulmaması,
- Mevzuat uyarınca denetim raporlarının süresi içinde tamamlanmaması veya hazırlanan raporların usulüne uygun olarak ilgili yerlere gönderilmemesi,
37. madde hükümlerine aykırı hareket edilmesi,
- Bu maddede yer almamakla birlikte diğer ilgili mevzuatta uyarı yaptırımını gerektiren benzer diğer durumların tespit edilmesi, hallerinde uyarı yaptırım uygulanır.<sup>321</sup>

### 3.13.2.2. Faaliyet İznini Askıya Alma

Aşağıda belirtilen aykırılıklarda bulunulduğunun tespit edilmesi halinde, denetim kuruluşlarının ve denetçilerin faaliyet izinleri fiilin ağırlığı dikkate alınarak, iki yılı geçmemek üzere Kurul kararıyla belirlenen süreyle askıya alınır:

Uyarı yaptırımını gerektiren fiilin, uyarıya rağmen devamı veya yaptırımın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde tekrarı ya da bu süre içinde uyarı yaptırımını gerektiren farklı fiillerin üçüncü defa işlenmesi.

TDS çerçevesinde gerekli mesleki özen ve titizlik gösterilmeksizin gerçeğe aykırı görüş bildirilmesi.

<sup>321</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 40.

Yapılan denetim çalışmalarında, TDS çerçevesinde dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış ve diğer etik ilkelere uyulmaması, kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirilmemesi.

Denetlenen işletmeye 22. maddenin beşinci fıkrasına aykırı olarak hizmet verilmiş olması.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği 26. maddede belirtilen denetim kısıtlamalarına riayet edilmemesi.

Mevzuat uyarınca sadece denetim kuruluşları tarafından yapılması gereken denetimlerde, Bağımsız Denetim Yönetmeliği 27. madde uyarınca denetim ekiplerinde aranan koşullara aykırı davranılması.

Mevzuatta faaliyet izinlerini askıya almayı gerektiren diğer durumların tespit edilmesi.<sup>322</sup>

### 3.13.2.3. Faaliyet İzninin İptali

Aşağıda belirtilen aykırılıklarda bulunulduğunun tespit edilmesi halinde, denetim kuruluşlarının veya denetçilerin faaliyet izinleri Kurul kararıyla süresiz olarak iptal edilir:

1. Faaliyet izninin askıya alınmasını gerektiren fiilin, yaptırımın kesinleşmesinden itibaren iki yıl içinde tekrarı veya bu süre içinde faaliyet iznini askıya almayı gerektiren farklı fiillerin üçüncü defa işlenmesi.
2. Yetki belgesinin kasten yanlış veya yanıltıcı beyanlarda bulunmak suretiyle ya da hukuka aykırı diğer yollarla alınması.
3. Yetkilendirme şartlarının taşınmadığının sonradan anlaşılması veya şartların sonradan kaybedilmesi.
4. Bağımsız Denetim Yönetmeliği 30. maddeye göre açıklanacak görüş yazılarında kasıtlı olarak; olumlu görüş bildirilmesi gerekirken olumsuz, olumsuz görüş bildirilmesi gerekirken olumlu, görüş bildirmekten kaçınılması gerekirken olumlu görüş bildirilmesi.
5. Denetime olan güveni sarsacak veya denetimi geçersiz kılacak derecede bağımsızlığın ve tarafsızlığın kaybedilmiş olması.

---

<sup>322</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 41.

6. Faaliyet izinlerinin iptalini gerektiren mevzuata aykırı diğer durumların tespit edilmesi.

Faaliyet izni iptal edilenler yeniden yetkilendirme başvurusunda bulunamazlar.

Faaliyet izni iptal edilenler, kendilerine verilen mührü, yetki belgesini ve kimliği Kurum tarafından belirlenen süre içerisinde iade ederler. Aksi halde bu eylemi Cumhuriyet Savcılığı'na bildirilir.<sup>323</sup>

#### 3.13.2.4. İdari Yaptırımlarla İlgili Diğer Hükümler

Kurumca yapılan denetimler veya incelemeler neticesinde, düzeltilmesi imkan dahilinde olan hallerde, yaptırım kararı verilmeden önce tespit edilen aykırılık ve eksikliklerin giderilmesi için Kurumca ayrıca süre verilebilir. Verilen süre sonunda aykırılık ve eksikliklerin giderilmediğinin tespiti halinde karşılığında öngörülen idari yaptırım uygulanır.

İlgililere savunma yapılması için on günden az olmamak üzere süre verilir. Verilen süre içinde savunma yapmayanlar savunma hakkından vazgeçmiş sayılırlar.

Kurum uyarı yaptırımını dışında fiilin ağırlığını dikkate alarak gerekçesini belirtmek suretiyle bir derece hafif yaptırım uygulamaya yetkilidir.

Gerekli değerlendirmeler yapılarak Kurulca alınmış olunan karar ilgililere tebliğ edilir. Yargı yolu açık olmak üzere, Kurul kararları kesindir, itiraz edilemez. Kurul kararları ilgilinin siciline işlenir.

Denetim kuruluşlarında tespit edilen aykırı fiillerden dolayı istihdam edilen denetçilere yaptırım uygulanması denetim kuruluşunun hukuki ve cezai sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

Kurum, aykırılığı yapanların denetçi veya denetim kuruluşu olmaması halinde gerekli işlemleri tesis eder.

Bu madde kapsamında denetim kuruluşları ve denetçiler hakkında alınan yaptırım ve tedbir kararları Kurumca gerekli görülen ilgili diğer kurumlara da bildirilir.

Hakkında faaliyet iznini askıya alma kararı verilenler bu süre içinde, faaliyet izninin iptali kararı verilenler ise iptal kararı sonrasında yeni sözleşme yapamazlar. Ancak, bunların devam eden denetim işlerinin tamamlanmasıyla sınırlı olarak faaliyetlerinin devamına Kurul tarafından karar verilebilir.

<sup>323</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 42.

Aşağıdaki hallerde Kurul tarafından denetim kuruluşu veya denetçinin denetim faaliyeti durdurulabilir:

1. 22/11/2001 tarihli ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu uyarınca gaiplik, temyiz kudretinin yitirilmesi, kısıtlılık ve benzeri haller ile denetçinin fiil ehliyetini yitirmesi veya denetim kuruluşunun faaliyetinin fiilen veya kayden sona ermesi veya hakkında mahkeme tarafından bir tedbir kararı verilmiş olması sonucu, denetim faaliyetinin yürütülmesinin sonradan imkansız hale gelmesi.
2. Yıllık inceleme planı çerçevesinde veya ihbar ve şikayetler ve diğer kurumlardan gelen bildirimlerle ilgili olarak yapılan ilk değerlendirmeler sonucunda, faaliyet izninin askıya alınmasını veya iptal edilmesini gerektiren durum nedeniyle, denetim kuruluşunun veya denetçinin faaliyete devam etmesinin telafisi zor ve imkansız zararlara yol açacağı ihtimalinin bulunması.<sup>324</sup>

---

<sup>324</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 43.

## **BÖLÜM 4. TÜRKİYE’DE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE TASDİK DENETİMİ**

Dünyada sanayi devrimiyle birlikte özellikle 20. Yüzyılın ikinci yarısından sonra teknoloji, ulaşım, iletişim gibi alanlarda daha önce görülmemiş düzeyde gelişmeler yaşanmıştır. Bu gelişmelerle birlikte, küreselleşme olgusu ortaya çıkmış ve sosyal, siyasal, iktisadi alanlarda çok hızlı değişimler yaşanmıştır.

Bu gelişmelerle birlikte, insan ve insanla ilgili tüm çevre koşullarının ve varlıkların en etkili düzeyde korunması ve bunların sürekliliğinin sağlanması devletlerin yüklendiği görevleri arttırmıştır. Devletler, güvenliğin sağlanması, adalet dağıtma yanında eğitim, sağlık ve sosyal güvenlik gibi alanlarda da, yeni ekonomik ve sosyal görevler üstlenmişlerdir. Devletler, yüklendikleri bu görevleri yerine getirebilmek için ihtiyaç duyduğu finansmanı da büyük ölçüde vergilerle karşılamaktadırlar. Devletin kamu hizmetlerini görebilmesi için vazgeçilmez bir unsur olan vergiler, toplumsal ihtiyaçların karşılanması amacıyla devletin, egemenlik gücüne dayanarak vatandaşlarından aldığı iktisadi değerler olarak tanımlanır. Devletin bu vergileri toplarken; en fazla vergi gelirinin sağlanması, vergi yükünün adil dağılması, ekonomik kalkınmanın ve sosyal adaletin sağlanması gibi amaçları vardır.

Bugünün dünyasında teknolojik, ekonomik, sosyal ve siyasal alanlarda hızlı dönüşüm ve değişimler yaşanmakta, bu dönüşüm ve değişiklikler bir yandan işletmeleri, diğer yandan devletleri etkilemektedir. Bir yandan işletme sayıları, büyüklükleri, işlemlerin sayısı ve karmaşıklığı artmışken, diğer yandan devletlerin toplumsal hizmetleri sağlamak üzere üstlendiği ve giderek artan görevlerini yerine getirebilmek için vergi gelirlerine olan ihtiyacı da artmıştır. Bunun sonucunda devlet ile işletmeler arasındaki etkileşimin derecesi artmış ve ödenen vergi ile sunulan kamu hizmeti arasındaki ilişki ön plana çıkmıştır.

Bütün bu gelişmeler yaşanırken mali yapılar ve vergi sistemlerinde de değişimler yaşanmıştır. Günümüzde modern vergi sistemleri beyana dayalıdır. Beyan esasına

dayalı olan modern vergi sistemlerinde ödenecek vergi, mükelleflerin bizzat kendileri tarafından yapılan beyanlar üzerinden hesaplanır. Yapılan beyana inanma esasına dayanan modern vergileme sistemi sistemsel olarak, iyi organize edilmiş bir vergi yönetimi ile çok etkin bir vergi denetimine ihtiyaç göstermektedir. Vergi mükellefleri ekonomik, sosyal ve psikolojik nedenlerden dolayı daha az vergi ödemek isteyebilirler veya vergi yasalarının karmaşık ve yanlış anlamaya müsait yapılarından dolayı hata yapabilirler. Buna karşın, devletin en önemli gelir kaynağı da vergidir. Dolayısıyla devletler, vergi mükelleflerinin ya daha az vergi ödemek için vergi kaçırma veya vergiden kaçınma, ya da hata ile vergi kaybına sebep olmalarını engellemek için çok önemli bir yol olan vergi denetimi yaparlar. Genel anlamda vergi denetiminin amacı, beyan esasına dayanan vergi sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını ve vergilendirmenin etkin bir şekilde işlevlerini gerçekleştirmesini sağlamaktır.

Günümüzde işletmeler faaliyetlerinin sonucunu finansal tablolar aracılığıyla yayınlamaktadır. Yayımlanan bu bilgiler işletmeye taraf tüm bilgi kullanıcılarını ve toplumun tüm kesimlerini ilgilendirmektedir. Bu taraflardan en önemlilerinden birisi de devlettir. Söz konusu bilgilerin hata sonucu veya kasıtlı bir şekilde yanlış sunulması, kamu hizmetlerini yerine getirmek isteyen devletin bu vergileri toplarken; en fazla vergi gelirinin sağlanması, vergi yükünün adil dağılması, ekonomik kalkınmanın ve sosyal adaletin sağlanması gibi amaçlarla vergi kaybını önlemek ve vergi güvenliğini sağlamak üzere vergi denetimi yapmasını zorunlu kılmaktadır. Vergi kaybının önlenmesinde denetimin önemine vurgu yapan çok sayıda çalışma vergiye gönüllü uyum ile denetim ve cezalandırma arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktadır. Buna göre, vergi oranlarının düşük, vergi inceleme oranlarının yüksek ve vergi kaybına uygulanacak cezaların caydırıcı olması, vergi mükelleflerini vergi kaçakçılığından uzaklaştırarak vergilemeye ilişkin yasal düzenlemelere uyumu artıracaktır.

Vergi denetimlerinin vergi kaybını önlemedeki çok önemli etkisinden dolayı; gelişen dünyada işletme sayıları, büyüklükleri, işlemlerin sayısındaki artış ve karmaşıklaşan ekonomik ilişkiler karşısında klasik devlet yapılanmasının kullandığı denetim yöntemlerin yetersiz kalması, vergi inceleme eleman sayısının yetersizliği, vergi inceleme oranının düşüklüğü ve kayıt dışı faaliyetlerin artması gibi sebeplerle günümüz devletleri, denetim konusunda yeni çözümler bulmaya yönelmişlerdir. Bu yeni çözüm

arayışlarının temelinde de devlet ile mükellef arasındaki vergi ilişkilerinde köprü vazifesi gören meslek mensupları vardır.

Ülkemizde muhasebe mesleği ile vergi idaresi arasında çok yakın ilişkiler öteden beri devam etmektedir. Vergi sistemimizin özünde beyan esası bulunmaktadır. Ancak beyan esasının vergi kayıp ve kaçağı açısından bir risk taşıdığı açıktır. Bu riski en aza indirecek formül meslek mensuplarından geçmektedir.<sup>325</sup>

Dünyada oluşan bu gelişmeler ışığında ülkemize baktığımızda, Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk yılları ekonomide dışa kapalı olan, özel sektörün etkisinin bulunmadığı, devletin ekonomiye hakim olduğu, yıllardır. Bununla birlikte bilindiği gibi, 1950'li yıllardan itibaren Türkiye'de serbest piyasa ekonomisine geçilmeye başlanmış, özel sektör işletmeleri de artık ekonomide yerini almaya başlamıştır. Serbest piyasa ekonomisine geçişle birlikte ekonomik gelişme hızlanmış, bunun sonucu olarak dış dünyayla ilişkiler de gitgide artmıştır. Artık bugün Türkiye'de, gelişmekte olan, dışa açık, piyasa ekonomisine yönelik, dinamik bir toplum ve ekonomik bir yapı gözlemlenmektedir.

Özellikle 1980'li yılların başından itibaren gecikmeli de olsa ülkemizde de, dünyada meydana gelen değişimlere uymak mecburiyeti doğmuş, bunun için kamu kurumları öncülüğünde gerekli çalışmalar yapılmaya başlanmış ve yasal düzenlemelere de gidilmiştir.

Günümüze geldiğimizde Türkiye son yıllarda, pek çok alanda çok hızlı bir değişim ve gelişim sürecine girmiş, bu kapsamda mali sistem alanında da gelişmiş ülkeler seviyesine çıkabilmek için gereken yasal ve yapısal değişimleri gerçekleştirmiş ve gerçekleştirmeye devam etmektedir. Bu yasal ve yapısal değişimler muhasebe ve denetim alanında da sonuçlarını göstermiş ve muhasebe ve denetim mevzuatında ve uygulamalarında önemli değişimler olmuştur.

---

<sup>325</sup>TAŞTAN, Hakan, *Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadele Açısından Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev, Yetki ve Sorumlulukları*, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s. 98.



## 4.1. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN GELİŞİMİ

Genelde muhasebe ve denetim alanında, özelde de YMM'lik mesleğinin gelişiminde Türkiye'de iki önemli faktörün varlığından bahsedilebilir. Bunlardan birincisi, ülkemizdeki ekonomik gelişmelerdir. YMM'lik mesleğinin ekonomideki gelişmelere gecikmeli de olsa paralel olarak geliştiği söylenebilir. İkincisi ise, bilindiği gibi, Türkiye Cumhuriyeti'nin kendine has özelliklerinden dolayı, Osmanlı İmparatorluğu'nun son döneminden Cumhuriyet'in kurulduğu ilk yıllara, oradan da 2000'li yıllara kadar "Devletin Bekası" olgusunun, devletin öncelikleri arasında ilk ve en önemli sırada olduğu ve dolayısıyla devletin ve devletçi yapının hemen hemen akla gelen her alana hakim olduğu bir devlet geleneğine sahip olmasıdır. Bu devletçi yapıdan YMM'lik mesleğinin olumsuz yönde etkilendiği, dünyadaki ve özellikle batılı ülkelerdeki gelişmelere nazaran yaklaşık yüz yıl gecikmeli olarak yasal bir statüye kavuştuğu söylenebilir.

Bu meslek; başta ABD olmak üzere Avrupa ülkelerinin büyük bir kısmında vergi sistemlerinin başarısında vazgeçilmez unsurlar olarak kabul edilmişlerdir. İngiltere 1870, Fransa 1881, ABD 1886, Hollanda 1895, Almanya 1899, İsviçre 1941, Arjantin 1945, Brezilya ve Meksika 1946, Hindistan 1949, Yunanistan 1950 ve Nijerya 1955 yıllarında Mali Müşavirlik ve Muhasebe mesleğini kanunla düzenlemişlerdir.<sup>326</sup> Türkiye'de ise YMM'lik mesleği ancak 1989'da yasal bir statüye kavuşabilmiştir.

Türkiye'de 1950'li yıllara kadar önemli sayılabilecek bir özel sektör varlığından bahsetmenin mümkün olmadığı, devlet eliyle yönetilen işletmelerin, muhalefetin bulunmadığı tek parti döneminde kamuyu aydınlatma, şeffaflık gibi görevleri de bulunmadığı için bağımsız muhasebe denetiminin işlevine gerek duyulmamıştır.

Ancak hemen belirtmek gerekir ki, muhasebe ve denetim alanlarında ülkemizde bir takım gelişmeler de yaşanmıştır. Nitekim muhasebe mesleğinde denetim boyutu öncelerde mahkemelerde bilirkişilik faaliyetleri ile başlamıştır.

Muhasebede bilirkişilik faaliyeti Osmanlılar'ın kuruluş yıllarından bu güne kadar süregelen geleneksel bir uygulamadır. Ancak fiili denetim 1926-1934 yılları arasında muhasebe mesleğinde serbest çalışan, dürüstlüğü ile iyi tanınan bazı meslek mensuplarına vergi kanunları gereği vergi denetimi yapma yetkisi verilmesi ile

<sup>326</sup>3568 sayılı Kanun'un gerekçesi.

başlar.<sup>327</sup> Fakat bu tür uygulamaların, alan ve süre açısından sınırlı olmalarından dolayı mesleğin gelişimi açısından önemli bir etkisinin olmadığı söylenebilir.

Türkiye’de muhasebecilik ve denetim mesleği, Cumhuriyet’in kuruluşundan bu yana iktisadi gelişmelerin yarattığı ihtiyaca uygun bir biçimde gelişme göstermesine rağmen mesleğin yasal statüye ulaşması 1989 yılına kadar uzanmıştır.<sup>328</sup> Bu süreçte bir takım hukuki düzenleme girişimleri olmuş ancak 1989 yılına kadar hiçbirisi yasallaşmamıştır.

Bu girişimler şu şekilde özetlenebilir:

İlk olarak Ticaret Bakanlığı’nın iki girişimi olmuştur. Türkiye Cumhuriyeti’nde ilk kez 1932 yılında muhasebecilik ve denetim mesleği, Ticaret Bakanlığı girişimi ile gündeme gelmiş ancak girişim sonuçlandırılmamıştır.<sup>329</sup> İkinci kez, yine Ticaret Bakanlığı tarafından 1938 yılında Avukatlık Yasası görüşülürken girişimlerde bulunulmuş, ancak yeterli meslek elemanının bulunmaması nedeniyle sonuçsuz kalmıştır.<sup>330</sup>

Daha sonra Maliye Bakanlığı tarafından, çeşitli girişimlerde bulunulmuştur. 1949 yılında Maliye Bakanlığı’nca Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunu çıkarılması sırasında, VUK’un içinde bazı maddelerle mesleği düzenleme ve örgütlenme biçiminde meclise getirilmiş ancak bu konuyu teknik olarak ayrı bir kanunla düzenlenmesi gerekçe gösterilerek VUK’dan çıkarılarak askıya alınmıştır. Aynı konu 1958 ve 1962 yıllarında ele alınmasına rağmen yasallaşmamıştır. Maliye Bakanlığı’nın 1966 yılında “Serbest Mali Müşavirlik Kanunu Taslağı” TBMM’ne sunulmuş, ancak yasalaşmaya en yakın bu girişim de sonuçsuz kalmıştır. 1980 yılında Maliye Bakanlığı “Yeminli ve Serbest Mali Müşavirlik Kanunu Taslağı”; 1984 yılında “Serbest Muhasebecilik, Serbest Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Taslağı”; 1985 yılında “Vergi Usul Kanunu’na” eklenen yeminli mali müşavirlik mesleğinin yasal düzenlemesi de sonuçsuz kalmıştır.<sup>331</sup>

Öte yandan 1950’li yıllardan itibaren Türkiye’de serbest piyasa ekonomisine geçilmeye başlanmış, özel sektör işletmeleri de artık ekonomide yerini almaya başlamış ve vergi sisteminde de 1950’de geçilen beyana dayalı sistem ile birlikte vergi denetimi son derece

<sup>327</sup> BEZİRCİ ve KARASİOĞLU, a.g.e., s. 576.

<sup>328</sup> ARIKAN, Yahya, *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasının Kuruluş ve Gelişmesi (1989-2006)*, Mali Çözüm Dergisi (Özel Sayı), 2006, s. 245.

<sup>329</sup> TÜM, Kayahan, *Denetim Birimi Olarak Ymm’lerin Vergi Kaybını Önlemede Etkisi: Ymm’ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma*, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, 2010, s. 98.

<sup>330</sup> ARIKAN, a.g.e., s. 245.

<sup>331</sup> TÜM, a.g.e., s. 98.

önemli ve zaruri bir hal almış olmasına rağmen, yine de ülkemizde 1980’li yılların sonuna kadar işletmelere yönelik denetim “devlet denetimi” şeklinde gerçekleşmiştir.

Ancak 1980’li yıllara gelindiğinde devletin denetim konusunda muhasebe meslek mensuplarıyla yetki paylaşımı hem dünyadaki hem de Türkiye’deki gelişmeler sonucunda zorunlu bir hal almıştır. Türkiye ekonomisindeki gelişmelere paralel olarak, işletme sayıları, büyüklükleri, işlemlerin sayısındaki artış ve karmaşıklaşan ekonomik ilişkiler karşısında klasik denetim yöntemlerin yetersiz kalması, vergi inceleme eleman sayısının yetersizliği, vergi inceleme oranının düşüklüğü ve kayıt dışı faaliyetlerin artması gibi sebepler ve vergi denetimlerinin vergi kaybını önlemedeki çok önemli etkisi Türkiye’de denetim konusunda alternatif arayışları zorunlu kılmıştır.

Vergi ilişkileri ve süreçlerinin giderek karmaşıklaşması, vergi toplamının mükellefin beyanına dayalı olması, vergi gelirlerinin kamunun ihtiyaçlarını karşılamının öncelikli yolu olması gibi hususlar düşünüldüğünde toplanacak vergilerin mevcut yasalar çerçevesinde mükellefler tarafından olması gereken biçimiyle beyan edilip edilmediğinin denetimi ciddi bir önem arz etmektedir. Mükellef sayısının giderek artması ve toplanan vergi kalemlerinin çeşitlenmesi, vergi toplama konumunda olan vergi idaresinin, toplanacak verginin denetlenmesiyle ilgili sorumluluğunu ve iş yükünü arttırmaktadır. Bununla birlikte vergi idaresinin gerek yapılanma gerekse personel durumu itibariyle bu yükü kaldıracabilmesi mümkün olamamaktadır. Ayrıca, karmaşıklaşan vergi mevzuatı karşısında mükelleflerin yönlendirilmesi, muhasebe uygulamaları hususunda ihtiyaç duyacakları müşavirlik hizmetlerinin karşılanması, muhasebe sistemlerinin kurulması ile mali ve finansal konularda danışmanlık almaları gibi hususlarda uzmanlıklarına başvuracakları bir birimin varlığına duyulan ihtiyaç açıktır. Özellikle ekonomik bakımdan gelişmiş ülkelerde çok daha uzun geçmişe dayalı olan mali müşavirlik, muhasebecilik veya benzer sıfatlarla isimlendirilmiş meslek kurumları, yasalarla tanımlanıp geliştirilerek bu ihtiyacın karşılanması yoluna gidilmiştir.<sup>332</sup>

Bu zorunluluklar neticesinde 1989 yılında, vergi idaresine yardımcı olmak, değişen ve gelişen ekonomik koşulları yakalamak ve sağlıklı bir kamu maliyesi oluşturmak amacıyla, Türkiye’de 3568 sayılı Kanun ile serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleği düzenlenmiştir. Söz konusu Kanun ile serbest

---

<sup>332</sup> EROL, Ahmet ve ÇETİNKAYA, Tarık, *YMM’lerin Tasdik İşlemleri ve Sorumlulukları*, Yaklaşım Dergisi Eki, Sayı: 113, Ankara, Temmuz 2000, s. 91.

muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin görev ve yetkileri düzenlenmiş ve vergi denetimi konusunda kendilerine önemli görevler verilmiştir. 3568 sayılı Kanun'un gerekçesinde; "bu müessese Maliye Bakanlığı'nın vergi denetimi konusundaki yükünü hafifletmek, vergi sistemindeki yozlaşmaya mani olmak, vergicilik ve işletmecilik alanında güven ve ahlak unsurlarının gelişimini temin etmek amacıyla getirilmiştir" denilmek suretiyle, yeminli mali müşavirlik müessesesinin düzenleniş amacının, vergi denetimine yardımcı olmak olduğu açıkça ifade edilmiştir.<sup>333</sup>

Yeminli mali müşavirlik mesleği, devletin incelemekte yetersiz kaldığı mükellef beyanlarının, YMM'lere sorumluluk yüklenerek, denetlenmesine imkan tanımaktadır. 1989 yılında 3568 sayılı Kanun'la getirilen YMM'lik mesleğine, bir taraftan mükelleflerin mali konularda ihtiyaç duydukları danışmanlık ihtiyacını karşılamak, diğer taraftan da devletin yetersiz kaldığı denetim alanında önemli görevler yüklenmiştir.

Özetle, 3568 Sayılı Kanun ile birlikte vergi denetiminin kamu otoriteleri tarafından kontrol edilen meslek odalarına bağlı bağımsız kişi ve kuruluşlarca da yapılmasına olanak sağlanmıştır. Bunu bir anlamda vergi denetiminin özele devredilmesi olarak nitelendirenler de bulunmaktadır.

Günümüzde yeminli mali müşavirlerin vergi denetimi görevleri asıl işlevi olan muhasebe denetiminin bile önüne geçmiş durumdadır.<sup>334</sup> YMM'lik mesleğinin yasal yapısında mesleğin konusu birbirini tamamlayan, muhasebe denetimi ile vergi denetimi alanlarında hizmet vermek üzere ihdas edilmiştir. Her ne kadar bu iki hedef yasal olarak konulmuşsa da uygulamada YMM'lik denetiminin konusu daha çok vergi denetimine indirgenmiştir.<sup>335</sup>

Bu açıklamalar ışığında Maliye Bakanlığı'nın bakış açısıyla, 3568 sayılı Yasa'da YMM'lik mesleğinin asıl düzenleniş amacının bağımsız denetimden daha çok vergi denetimine yardımcı olmak olduğu söylenebilir. Ülkemizde devletin yaptığı denetimlerin çeşitli sebeplerle yetersiz kalmasından dolayı, kendilerine sorumluluk yüklenmiş özel kişilerce yani YMM'lerce özel denetime imkan sağlamak yoluyla devletin denetim yükünü hafifletmek ve idari süreci hızlandırmak için vergi denetimi üzerine kurulu

<sup>333</sup> KORKUSUZ, Mehmet, *Son Operasyonlar ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği*, Yaklaşım Dergisi, Ankara, Yıl 2000, Sayı 10.

<sup>334</sup> TEKİN, Fazıl ve ÇELİKKAYA, Ali, *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayınevi, İstanbul, 2013, s. 58.

<sup>335</sup> CEYLAN, Mahmut, *Türkiye'de Vergi Denetiminin Etkinliği ve YMM'lerin Rolü*, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Trabzon, 2003, s. 88.

dünyada sadece Türkiye'ye özgü farklı bir model oluşturulmuştur. Bağımsız denetim ve YMM'lerin yaptığı vergi denetimi, birbirleriyle ilgili ancak birbirinden farklı iki denetim biçimidir. Bağımsız denetimde işletmenin ticari bilançosunun bağımsız denetim standartlarına göre denetimi ve raporlanması söz konusudur. Vergi denetiminde ise işletmenin vergi beyanlarına yönelik mali bilançosunun daha çok vergi mevzuatına göre denetimi ve tasdiki söz konusudur. Vergi denetimi de, denetimi yapanın statüsüne göre kamusal ve özel denetim olarak iki açıdan da ele alınmaktadır. Kamusal denetim; kamu denetim birimlerince yapılan denetimi kapsamakta olup; özel denetim, 1989 tarihli 3568 sayılı Yasa uyarınca YMM'lerce yapılan denetimdir. Bu haliyle Türkiye'de YMM'lerin asıl işlevinin devletin verdiği yetkiye istinaden özel vergi denetimi olduğu söylenebilir.

## **4.2. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN TANIMI**

Yeminli mali müşavirlik mesleğinin yapılmış çeşitli tanımları vardır. Bu tanımların birçoğu uygulamada YMM'lerin yaptığı işlerin daha çok vergi denetimi şeklinde gerçekleşmesinden dolayı vergi denetimi boyutunun ön plana çıkarıldığı tanımlar olmuştur. Dolayısıyla literatürde yapılan çeşitli tanımlardan önce ilk olarak 1989 tarih ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'ndan<sup>336</sup> hareketle bir tanıma ulaşmaya çalışmak gerekmektedir.

3568 sayılı Kanun'un amaç başlıklı 1. maddesine göre, yeminli mali müşavirlik mesleği; işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere oluşturulmuştur.

Yine 3568 sayılı Yasa'nın mesleğin konusu başlıklı 2. maddesinden hareketle YMM'liğin tanımını çok kısaca; işletmelere yönelik danışmanlık, denetim ve tasdik işleri yapan uzman kişilerdir, şeklinde yapılabilir. Bu tanımları yine 3568 sayılı Yasa çerçevesinde oldukça kapsamlı olarak şu şekilde yapabiliriz: Yeminli mali müşavirler, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; muhasebe sistemlerini kuran, geliştiren, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenleyen veya

---

<sup>336</sup> 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

bu konularda müşavirlik yapan ve yine bu konularda belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapan, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş veren, rapor ve benzerlerini düzenleyen, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapan,<sup>337</sup> vergi, istisna, muafiyet, iade, indirim, tecil, terkin veya zarar mahsubu işlemleri ve benzeri taleplerinin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu esas alınarak hesapların gerçeğe uygun ve doğru bilgi verecek şekilde tutulmasını ve bu suretle mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarını sağlayan<sup>338</sup> uzman kişilerdir.

Literatürde yer alan belli başlı tanımlara da aşağıda yer verilmiştir.

YMM, işletmelerin hesap, bilanço, defter kayıt ve belgelerini, vergi mevzuatı ve Tek Düzen Hesap Planı ile getirilen Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği yönünden inceleyen, inceleme sonuçlarını, raporuna döken yarı resmi bir inceleme elemanı şeklinde tanımlanabilir. Ayrıca YMM, incelediği işletmelerin hesap ve inceleme konularını rapora aktararak, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak suretiyle bu işlemleri tasdik eden kişi olarak da tanımlanabilir.<sup>339</sup>

Yeminli mali müşavirler; işletmelerin ekonomik, mali ve hukuki durumları ile vergiye ilişkin işlemlerini her şeyden önce muhasebe kurallarına, gerçeklere ve yasalara uygunluk açısından inceleyerek gerektiğinde bu konularda tarafsız görüşünü ilgililerin yararına sunan uzman kişilerdir.<sup>340</sup>

Günümüzde yeminli mali müşavirlik Mesleği; 3568 sayılı meslek Yasamız'ın kabul edildiği 1989 yılından bu yana global finans, iletişim, medya, elektronik ticaret ve benzeri alanlarda meydana gelen köklü değişiklikler sonucunda dünyanın en önemli mesleklerinden biri haline gelmeye başlamıştır.<sup>341</sup>

YMM olabilmenin genel ve özel olmak üzere iki tür şartı vardır. 1989 tarih ve 3568 sayılı Kanun'un<sup>342</sup> 4. maddesinde YMM olabilmenin genel ve özel şartları ve 9. maddesinde, YMM olabilmenin özel şartları belirlenmiştir.

---

<sup>337</sup> 01.06.1989 tarih ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, m. 2.

<sup>338</sup> 02.01.1990 tarihli, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m. 1.

<sup>339</sup> AKGÜN, Çetin, *İç Hukukumuzda Ve Uluslararası Hukuk Bağlamında Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumlulukları*, Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları, Dördüncü Kitap, Ankara, 2004, s. 272.

<sup>340</sup> AYDIN, Zeki Cengiz, *Vergi Denetiminin Özelleştirilmesi*, Yaklaşım Dergisi, Yıl 3, Sayı 28, Nisan 1995, s.94-99.

<sup>341</sup> WEB\_44, www.ankaraymmo.org.tr, 11.09.13.

<sup>342</sup> 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

### 4.2.1. YMM Olabilmenin Genel Şartları

- a. T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır).
- b. Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak.
- c. Kamu haklarından mahrum bulunmamak.
- d. Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak.
- e. Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.
- f. Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.

### 4.2.2. YMM Olabilmenin Özel Şartları

- a. En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak,
  - b. Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak,
  - c. Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak,
- şartları aranır.

#### 4.2.2.1. YMM Olabilmek İçin SMMM'lik Yaparak Geçirilecek Süre

3568 sayılı Kanun'un 9. maddesine göre; YMM olabilmek için en az 10 yıl süre ile serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak şarttır. Ancak bu süreden sayılan bazı haller de yine bu Yasa'da yer almıştır. 3568 sayılı Yasa'da söz konusu bazı meslek gruplarının görevlerinde geçirmiş oldukları süreler SMMM'de geçmiş süre olarak kabul edilmiştir. Bu süreler 3568 sayılı Yasa'da şu şekilde yer almıştır. Kanunlar'ı uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ve bunların bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen

sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu olarak geçen hizmet süreleri, yeminli mali müşavirlik ve serbest muhasebeci mali müşavirlik şirketlerinde geçen hizmet süreleri; serbest muhasebeci mali müşavirlerden bir işyerine bağlı olarak çalışanların bu işyerlerinde geçen hizmet süreleri ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilir. Ancak, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış olanlardan yeterlilik sınavında başarılı olamayanların, sınav tarihinden sonra vergi inceleme yetkisini haiz olmaksızın kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri dikkate alınmaz.

#### 4.2.2.2. YMM Sınavı

Yeminli mali müşavirlik ile ilgili detaylar yönetmelikle<sup>343</sup> belirlenmiştir. Bu yönetmeliğe göre yeminli mali müşavirlik sınavı şu konulardan yapılmaktadır. İleri Düzeyde Finansal Muhasebe, Finansal Yönetim, Yönetim Muhasebesi, Denetim, Raporlama ve Meslek Hukuku, Revizyon, Vergi Tekniği, Gelir Üzerinden Alınan Vergiler, Harcama ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler, Dış Ticaret ve Kambiyo Mevzuatı, Sermaye Piyasası Mevzuatı.<sup>344</sup>

İlk çıktığı 1989 tarihinden 2008 tarihindeki değişikliğe kadar 3568 sayılı Kanun'un bazı kimselere yönelik YMM'lik sınav muafiyetiyle ilgili maddesine yönelik literatürde ciddi eleştiriler yer almıştır. Bu eleştiriler şu şekilde özetlenebilir.

Diğer ülkelerde meslek mensubu olabilmede kimseye sınavsız meslek mensubu olabilme gibi bir ayrıcalık tanınmamıştır. Oysa 3568 sayılı yasa ile gerek Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilmede ve gerekse yeminli mali müşavir olabilmede hem geçici maddelerde ve hem de kalıcı maddelerde sınav şartı aranmadan bazı kimseler için meslek mensubu olmada önemli ayrıcalıklar tanınmıştır. Yasanın çıkarılmasında Maliye Bakanlığı bürokratlarının önemli bir etkisi olmuştur. Ancak bu etki burada da görüldüğü gibi kendilerine sınavsız ruhsat alma hakkını da beraberinde getirmiştir. Genel bir gerekçe olarak “onlar zaten konularına hakimdirler, o nedenle sınava girmelerinin pek bir mantığı yoktur” ifadesinin ve anlayışının ne kadar geçersiz olduğu açıkça ortadadır. Bu durumun

<sup>343</sup> YMM ve SMMM Sınav Yönetmeliği, 04.10.1997 tarih ve 23130 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>344</sup> TAŞTAN, a.g.e., s. 96.



Anayasanın 10 uncu maddesinde kendini bulan Eşitlik ilkesine de aykırı olduğu ileri sürülebilir. Dünyada uygulaması olmayan bu sistemin ilk yasa değişikliğinde göz önünden uzak tutulmaması gerekir.

Nihayet, 2008 tarihinde 3568 sayılı yasada önemli bir değişiklik yapılmış ve YMM mesleğinin çok önemli bir kaynağı olan bazı meslek gruplarına yönelik sınavsız YMM unvanı elde etme muafiyeti kaldırılmıştır. Buna göre, 26.07.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5786 sayılı Kanun<sup>345</sup> ile daha önce sınavsız YMM unvanı alabilen vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında profesörlük unvanı almış bulunanların YMM unvanı elde etmedeki sınav muafiyeti kaldırılmıştır. Artık kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar, yeterlilik sınavını kazandıkları tarihten itibaren açılacak yeminli mali müşavirlik sınavlarına genel hükümlere göre katılabilirler. Ancak, bunların yeminli mali müşavir ruhsatını alabilmeleri için en az 10 yıllık süreyi tamamlamaları şarttır.

#### 4.2.2.3. YMM Yemini

3568 sayılı Yasanın 11. maddesinde YMM'lik mesleğine yönelik bir şarttan daha bahsedildiği söylenebilir. Buna göre, yeminli mali müşavirlik mesleğine kabul edilenler, görevlerine fiilen başlamadan önce, Asliye Ticaret Mahkemesi'nde aşağıda yazılı şekilde yemin ederler.

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

---

<sup>345</sup>5786 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,26.07.2008 gün ve 26948 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

### 4.3. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNİN KONUSU VE GÖREVLERİ

3568 sayılı Kanun<sup>346</sup> ve ilgili yönetmelik<sup>347</sup> hükümleri bir arada değerlendirildiğinde yeminli mali müşavirlerin; denetim, danışmanlık ve tasdik olmak üzere üç farklı görevleri bulunmaktadır.

3568 sayılı kanunda mesleğin konusu 2. maddede düzenlenmiştir. Buna göre;

Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

1. Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.
2. Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.
3. Kanununun 12. maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.

Kanununun 12. maddesi uyarınca; gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ve muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etmek yetkisi yeminli mali müşavirlere verilmiştir. Tasdike ilişkin usul ve esasların ise Maliye Bakanlığı'na çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği karara bağlanmıştır.

Uygulamada bu konular içerisinde denetim fonksiyonunun öne çıktığı ve tasdik fonksiyonunun da asli görevleri niteliğinde olduğu, danışmanlık fonksiyonunun ise söz konusu görevleri tamamlayıcı nitelikte olduğu söylenebilir.

YMM'lik mesleğinin denetim fonksiyonunun öne çıktığı konusunda literatürde fikir birliği bulunmaktadır. Denetim fonksiyonu içerisinde de vergi denetiminin daha fazla öne çıktığı söylenebilir. Günümüzde yeminli mali müşavirlerin vergi denetimi görevleri

<sup>346</sup>3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Söz konusu kanun bundan sonra 3568 sayılı Kanun olarak geçecektir.

<sup>347</sup>Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 02.01.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

asıl işlevi olan muhasebe denetiminin bile önüne geçmiş durumdadır.<sup>348</sup> Yukarıda YMM'lik mesleğinin tanımı bölümünde de bahsedildiği gibi uygulamada YMM'lik mesleği açısından denetim, özel vergi denetimi niteliğindeki tasdik fonksiyonu olarak ön plana çıktığı için bu bölümde, danışmanlık ve denetim konuları kısaca ele alınacak, asıl olarak da tasdik konusu ayrıntılı olarak ele alınıp, incelenmeye çalışılacaktır.

### 4.3.1. Danışmanlık (Müşavirlik)

3568 sayılı Kanun'a göre YMM'lik mesleğinin ilk konusu müşavirlik yani danışmanlık yapmaktır. Yasanın mesleğin konusunu düzenleyen 2. maddesine göre, YMM'lik mesleğinin ilk konusu, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmaktır.

YMM'ler danışmanlık görevini denetim ve tasdik görevleriyle birlikte yapabilecekleri gibi, muhasebe ve vergi denetimi yapmadan, tek başına danışmanlık görevini de yapabilirler. Nitekim bir kısım YMM'nin denetim işine hiç başvurmadan sadece "danışmanlık" yaptıkları bilinmektedir.<sup>349</sup>

Literatürde YMM'lerin danışmanlık fonksiyonunun türü ve niteliğinin kanun ve ilgili yönetmeliklerde açıkça yer almadığı, bundan dolayı özellikle yönetim danışmanlığı konusunda ihtilafli durumların ortaya çıktığı bazı çalışmalarda yer almaktadır.

Danışmanlık fonksiyonu çok kapsamlı bir fonksiyondur, yasada ve yönetmelikte türü ve nitelikleri belirtilmemiştir. Danışmanlık sadece muhasebe ve vergi konularıyla sınırlı mı olacaktır, yoksa her tür danışmanlığı özellikle yönetim danışmanlığını içermekte midir? Bu sorunun yanıtı mutlaka verilmelidir.<sup>350</sup>

3568 sayılı Kanun'un lafzından açıkça anlaşılabilceği gibi, YMM'lerin müşavirlik görevleri; işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgilidir. Dolayısıyla YMM'lerin danışmanlık fonksiyonunun çok kapsamlı olduğu,

<sup>348</sup> TEKİN ve ÇELİKKAYA, a.g.e., s. 58.

<sup>349</sup> ÖZEL, Salih, *YMM'lerin Sorumluluğu ve Bu Sorumlulukların Yaptırımları*, Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, Sayı: 7, Ekim 2002, s. 4.

<sup>350</sup> ÖZEL, Salih, *Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşlemlerinden Doğan Sorumluluğu*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005, s. 61.

yalnızca muhasebe ve vergi alanlarında değil, işletmecilik ve finans alanlarında da danışmanlık yetkisine sahip oldukları söylenebilir.

İşletmeciliğin işlevleri konusuna, ikinci bölümde değinilmişti. İşletmenin işlevlerini sadece ana başlıklarıyla; başta yönetim işlevi olmak üzere, üretim, pazarlama, satış, finansman, insan kaynakları, muhasebe, ar-ge, halkla ilişkiler, ulaştırma, depolama şekilde sıralamak mümkündür. Dolayısıyla kanunun lafzından da açıkça anlaşılacağı gibi YMM'ler yönetim danışmanlığı işini de yapabilmektedirler.

Ayrıca YMM'lerin işletmelere yönelik danışmanlık fonksiyonunun özellikle küçük ve orta boy işletmelerin sağlıklı bir şekilde büyüyebilmelerine ve kurumsallaşabilmelerine büyük katkı sağlamakta, bununla birlikte işletmelerin devletle olan ilişkilerinde gördüğü köprü vazifesiyle, hem işletmeleri büyük risklerden uzaklaştırdığı, hem de devletin vergi kaybını önlemede önemli bir rol oynadığı söylenebilir.

İşletmelerin; yönetim, üretim, pazarlama, satış, finansman, insan kaynakları, muhasebe, ar-ge, halkla ilişkiler, ulaştırma, lojistik gibi işlevlerinde karşı karşıya kaldığı yetersiz bilgi ve altyapıdan kaynaklanan sorunlar, özkaynak yetersizliği ve kredi temin edememekten kaynaklanan finansman sorunları, muhasebe bilgi ve belge düzeninin yeterince sağlanamaması, üretim ve pazarlama sorunları gibi işletmeleri doğrudan olumsuz etkileyen birçok sorunu vardır. Bu sorunlara karşı YMM'lerin sahip oldukları uzmanlık bilgisiyle; işletmelere vereceği danışmanlık neticesinde işletmelerin; yönetim ve bilgi sistemlerinin geliştirilmesi, muhasebe sistemlerinin geliştirilmesi, raporlama sistemlerinin geliştirilmesi, iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesi, banka ilişkileri, bütçe, sermaye ve likidite yönetimi, kayıt tutma, nakit ve borç yönetimi, finansman yönetimi, üretim ve pazarlama gibi konularda bilgi ve beceri düzeylerini artırarak, işletmelerin sahip oldukları kaynakları daha etkin ve verimli kullanmalarını sağlayıp, büyüyüp, gelişmelerine, kurumsallaşmalarına önemli katkılar sağlayabilir.

Büyüyüp, gelişen ve karlılıklarını arttıran işletmeler, devletin vergi gelirlerini de arttıracaktır. Ayrıca, YMM'ler işletmelere yönelik danışmanlık faaliyetleri kapsamında işletmelerin özellikle muhasebe departmanına verdikleri hizmet içi eğitim ve sürekli bilgilendirme yoluyla, sahip oldukları uzmanlık seviyesindeki mesleki bilgi ve becerilerini işletmelere aktararak, ayrıca kurulan muhasebe bilgi ve iç kontrol sistemleriyle yasalara uygun belge, kayıt ve uygulama düzeninin sağlanması yoluyla işletmelerin gerek bilerek

gerekse hata ile yapmış oldukları yanlış uygulamaları asgariye indirerek, hem işletmelerin riskini hem de devletin vergi kaybını önlemektedirler.

Sonuç olarak, YMM'lerin işletmelere yönelik danışmanlık fonksiyonu, hem işletmelerin sağlıklı şekilde büyüyüp, gelişmesine, hem de devletin vergi gelirlerini arttırıp, vergi kayıplarını önlemesine önemli katkılar sağlamaktadır.

### 4.3.2. Denetim

YMM'lik mesleğinin 3568 sayılı Yasa'ya göre ikinci konusu denetimdir. YMM'ler 3568 sayılı Yasa'ya göre; gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerde işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerde, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri de yapmaktadırlar.

YMM'lik mesleği kendine özgü, ülkeler arasında tam benzeri olmayan bir sistemdir. Ancak, görevi “denetim” olayını içermesi nedeniyle “evrensel” niteliklere sahiptir. Ülkemizde vergi denetimi, vergi yönetiminin vergi incelemesine yetkili elemanları tarafından yapılmakla birlikte, bu denetime yardımcı olmak amacıyla vergi denetimi YMM'ler tarafından da yapılmaktadır.<sup>351</sup>

Yeminli mali müşavirlerin denetim fonksiyonu kendi içinde muhasebe denetimi ve vergi denetimi olarak ikiye ayrılır. Kanunun lafzından da anlaşılacağı gibi, birincisi işletmecilik, muhasebe, finans işleri kapsamında mali tablolarla ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemektir. Buradan anlaşılan muhasebe ve mali tablolar denetimi yani bağımsız denetimdir. İkincisi ise mali mevzuat kapsamında beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemektir. Buradan anlaşılan da vergi denetimidir.

Bu meslek mensuplarına devlet, kendi elemanına vermediği sorumlulukları yüklemiştir. Yeminli mali müşavirleri, bağımsız denetimden ayıran en önemli noktada zaten buradadır. Bağımsız denetim işletmenin ticari bilançosunu denetleme ve raporlama doğrultusunda çalışma yaparken, YMM'ler (yeminli mali müşavirler) işletmenin mali bilançosunun denetim ve tasdiki ile ilgili çalışmalar yapmaktadır.<sup>352</sup>

---

<sup>351</sup> ÖZEL, a.g.e., s. 94.

<sup>352</sup> TAŞTAN, a.g.e., s. 71.

Özetleyecek olursak, bağımsız denetim ve YMM'lerin yaptığı vergi denetimi, birbirleriyle ilgili ancak birbirinden farklı iki denetim biçimidir. Bağımsız denetimde işletmenin ticari bilançosunun bağımsız denetim standartlarına göre denetimi ve raporlanması söz konusudur. Vergi denetiminde ise işletmenin vergi beyanlarına yönelik mali bilançosunun daha çok vergi mevzuatına göre denetimi ve tasdiki söz konusudur.

Bilindiği gibi, YMM'lerin denetim fonksiyonundan birisi olan bağımsız denetim, doğrudan 3568 sayılı Yasa'yla düzenlenmemiş ancak bağımsız denetçilerin, SMMM veya YMM olması zorunluluğundan dolayı bu kanun bağımsız denetimle ilgili düzenlemelerde ve uygulamalarda önemli bir yere sahip olmuştur. Türkiye'de bağımsız denetim esasen geçmişte belirli sektörlerle yönelik BDDK, EPDK, SPK gibi bazı kamu kurumları tarafından düzenlenmiş ancak günümüzde, 13.01.2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na dayanılarak 2 Kasım 2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan Kamu Gözetim Kurumu tarafından düzenlenmektedir.

Bağımsız denetim konusu yukarıda Türkiye'de bağımsız denetim bölümünde ayrıntılı olarak incelendiği için burada bu konu üzerinde tekrar durulmayacaktır. Ancak hemen belirtmek gerekir ki, YMM'lerin denetim fonksiyonundan birisi olan bağımsız denetimle ilgili yapılan son düzenlemelerle sadece SMMM veya sadece YMM olmak bağımsız denetçi olabilmek için yeterli değildir. SMMM veya YMMM olmakla birlikte, Kamu Gözetim Kurumu'nun belirlediği şartları taşıyan ve KGK tarafından yapılan sınavlarda başarılı olarak, KGK tarafından yetkilendirilen meslek mensupları bağımsız denetçi olabilecektir.

YMM'lerin denetim fonksiyonunun diğer türü olan vergi denetimi de, kamusal ve özel denetim olarak iki açıdan da ele alınmaktadır. Kamusal vergi denetimi; kamu denetim birimlerince yapılan denetimi kapsamaktadır. Özel vergi denetimi ise, 1989 tarihli 3568 sayılı yasa uyarınca YMM'lerce yapılan denetimdir. Bu haliyle Türkiye'de YMM'lerin asıl işlevinin devletin verdiği yetkiye istinaden özel vergi denetimi olduğu söylenebilir. Özel vergi denetimi ile alakalı yönüyle, 3568 sayılı Kanun bağımsız denetimden ayrı olarak sadece YMM'lerin yapabileceği tasdik işlerini düzenlemiştir. Kanun'un 12. maddesi uyarınca; gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ve muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik

etmek yetkisi yeminli mali müşavirlere verilmiştir. Tasdike ilişkin usul ve esasların ise Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği karara bağlanmıştır.

Tasdik konusu YMM'lerin, kanunda ana fonksiyonlarından biri olduğu için, uygulamada ise asli fonksiyonu olduğu için, bu çalışmada ana konulardan birisi olmuş ve aşağıda ayrıntılı olarak ele alınıp, değerlendirilmiştir.

### 4.3.3. Tasdik

YMM'lik mesleğinin 3568 sayılı Kanun'a göre üçüncü konusu tasdiktir. Tasdik, yasal düzenleme olarak YMM'lerin yapabileceği üç konudan birisi olsa da uygulamada YMM'lerin asli görevi olmuştur.

3568 sayılı Kanunun 2. maddesine göre YMM'lik mesleğinin konusu danışmanlık ve denetim işlerini yapmanın yanında Kanun'un 12. maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır. 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesi uyarınca; YMM'ler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ve muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler.

Yine 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesine göre, yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'na çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği karara bağlanmıştır.

Nitekim Maliye Bakanlığınca 1990 tarihinde, yeminli mali müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik<sup>353</sup> çıkarılarak tasdike ilişkin ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır.

Aşağıda başta tasdik yönetmeliği olmak üzere, diğer ikincil ve üçüncül mevzuat ve literatürde yer alan tasdike ilişkin değerlendirmeler çerçevesinde tasdik konusu; tanımı,

---

<sup>353</sup> *Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik* 02.01.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Söz konusu yönetmelik bundan sonra Tasdik Yönetmeliği olarak geçecektir.

niteliği, gerektiren nedenler, amacı, yararları, kapsamı, aşamaları, YMM'lerin bu konudaki yetki ve sorumlulukları yönüyle ele alınıp incelenecektir.

#### 4.3.3.1. Tasdikın Tanımı

Tasdik, 3568 sayılı Kanun'a göre; YMM'lerce, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ve muhasebe standartlarına uygunluğunun ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğinin onaylanması olarak tanımlanmıştır.<sup>354</sup>

Yine Tasdik Yönetmeliği'ne göre tasdik; gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır.<sup>355</sup>

3568 sayılı Kanun ve Tasdik Yönetmeliği'ndeki tanımlardan anlaşıldığı gibi tasdik bir denetim faaliyetidir. Bir çeşit denetim faaliyeti olarak tasdik, özellikle bu çalışmanın ikinci bölümünde ayrıntılı olarak ele aldığımız bağımsız denetim, mali tablolar denetimi ve muhasebe denetimi olarak adlandırılan denetim biçimiyle benzerlikler göstermektedir. Fakat 3568 sayılı yasada denetim ve tasdik konuları ayrı ayrı düzenlendiğinden, bu ikisinin birbiriyle son derece ilgili olan fakat birbirinden farklı denetim biçimleri olduğu söylenebilir. Dünyada sadece Türkiye'ye özgü olarak geliştirilen tasdik, diğer meslek mensuplarından ayrı olarak sadece YMM'lerin yapabildiği, bağımsız denetimdeki ticari bilanço denetiminden farklı olarak mali bilanço denetimi şeklinde düzenlenmiştir.

Yeminli mali müşavirlere 3568 sayılı Yasa'da tasdik yetkisinin yanı sıra denetim ve müşavirlik yetkileri de verilmiştir. Tasdik yetkisinin ülkemize özgü bir uygulama olduğu açıktır. Bu durumun evrensel bir uygulama olmayışı beraberinde problemleri de taşımaktadır.<sup>356</sup>

---

<sup>354</sup> 3568 sayılı Kanun, m. 12.

<sup>355</sup> Tasdik Yönetmeliği, m. 4.

<sup>356</sup> CANGİR, Niyazi, *Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumlulukları*, Panel, Ankara YMM Odası Yayını, Ankara, 18.05.2004, s. 27.



#### 4.3.3.2. Tasdikın Niteliği

3568 sayılı Yasa ve Tasdik Yönetmeliği'ne göre; kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdikın kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir.<sup>357</sup>

Bu niteliği dolayısıyla tasdik edilmiş belge ile kamuoyuna verilen güvence, idarenin incelenmiş belge kavramı ile sağlanmaktadır. Kamu idaresinin yetkili memurlarınca incelenmiş belge kavramı, Vergi Usul Kanununda (VUK) düzenlenmiş olan yoklama, inceleme ve vergi incelemesi ile bağlantılıdır. İnceleme bir kamu hukuku kurumu olup, devletin mükellefleri denetleme yollarından birisidir. Tasdik ise bir özel hukuk kurumu olup, özel hukuk kişileri tarafından mükelleflerin tasdikın amacı doğrultusundaki bilgilerin doğruluğunu sağlamaya yöneliktir. VUK'a göre tasdik raporu ibraz edilmeden vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerleme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılamayacaktır.<sup>358</sup>

YMM, tasdik hizmeti sırasında bir takım delillerin toplanması ve bunların değerlendirilmesi sonucunda bir tespit işlemi niteliğindeki tasdik işlemi yapar. Ancak özel hukukta tespit, delillerin toplanması ve değerlendirilmesi yargılama hukukuna ait kavramlardır. Mali hukuk yargılanmaları genellikle özel hukuk ve kamu hukuku kurumlarını birlikte taşıdığı için karma niteliklidirler. Tasdik işlemi de kamu kurum ve kuruluşları için bağlayıcılığı olmayan ancak mükellef ve 3. kişi ve kurumlar için tasdik kapsamıyla sınırlı doğruluk karinesi yaratan bir tespit işlemidir.<sup>359</sup>

3568 sayılı Yasa ve Tasdik Yönetmeliği'ne göre; tasdik edilmiş konu ve belgeler kamu idaresinin yetkililerince tasdikın kapsamı ölçüsünde incelenmiş olarak kabul edilir. Ancak, çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan inceleme ve teftiş yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır.<sup>360</sup> Bu şekilde YMM'lerce tasdik edilen ve incelenmiş belge olarak kabul edilen belgelerin kamu idaresi tarafından tekrar teftiş ve incelenmesinin önü de açık tutulmuştur. Sonradan yapılan incelemeler neticesinde de beyan ve tasdik edilen matrahın hatalı olduğu tespit edilirse yeminli mali müşavirler mali ve idari yönden sorumlu tutulmuşlardır.

<sup>357</sup> 3568 sayılı Yasa, m. 12 ve Tasdik Yönetmeliği, m. 4.

<sup>358</sup> VUK, Mükerrer m. 227 / 2, 4.

<sup>359</sup> SABAN, Nihal, *Yeminli Mali Müşavirin Tasdikten Doğan Hukuki Sorumluluğu*, Vergi Dünyası, Sayı 143, Temmuz 1993.

<sup>360</sup> 3568 sayılı Kanun, m. 12 ve Tasdik Yönetmeliği, m. 4.

YMM'ler yaptıkları tasdik işlemi nedeniyle Anayasa'nın 135. ve 128. maddelerine göre kamu görevlisi sayılırlar. Yapılan tasdik hizmeti bir kamu hizmetidir. YMM sahip olduğu tasdik yetkisi nedeniyle bir kamu görevlisidir, ancak memur değildir.<sup>361</sup>

3568 sayılı Yasa'ya göre; yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler.<sup>362</sup>

SMMM ve YMM'lik Kanunu Disiplin Yönetmeliği'ne göre de; tasdik yetkisini kötüye kullandığı tespit edilen yeminli mali müşavirler hakkında; "geçici meslekten alıkoyma", tekerrür halinde ise "yeminli sıfatını kaldırma" cezası verilir. Mükellefle birlikte kasten vergi ziyana sebebiyet verenler "meslekten çıkartılır". Ayrıca tasdik doğru olmaması halinde ceza mahkemesinde yargılanmak üzere "para ve hapis cezası" söz konusudur.<sup>363</sup>

#### 4.3.3.3. Tasdiki Gerektiren Nedenler

Tasdiki gerektiren nedenler genel olarak 3. bölümdeki bağımsız denetimi gerektiren nedenlerle benzerlik gösterse de temel olarak önemli bir farklılığı söz konusudur. Tasdikte bağımsız denetimden farklı olarak ilgili çıkar grupları yoktur, tasdik tarafları tasdiki yapan YMM'ler dışında sadece devlet ve ilgili işletmedir. Dolayısıyla tasdiki gerektiren nedenlerin temelinde, devletin beyana dayalı şekilde işletmelerin kendisine sunduğu bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak ve tespit etmek amacıyla yaptığı denetimlerin çeşitli sebeplerle yetersiz kalmasından dolayı bu bilgilerin kendilerine sorumluluk yüklenmiş özel kişilerce denetlenmesine imkan sağlamak yoluyla devletin denetim yükünü hafifletmek ve idari süreci hızlandırmak isteği ve ihtiyacı vardır. Aşağıda tasdiki gerektiren belli başlı nedenler maddeler halinde sayılmıştır.

1. Küreselleşme ile birlikte çok hızlı değişen ve gelişen ekonomik koşullar,
2. Devletin yüklendiği görevlerin ve vergi ihtiyacının artması,

---

<sup>361</sup> SABAN, a.g.e., s. 57.

<sup>362</sup> 3568 sayılı Kanun, m. 12.

<sup>363</sup> SMMM ve YMM'lik Kanunu Disiplin Yönetmeliği, 31.10.2000 tarih ve 24216 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3. İşletme sayılarının, büyüklüklerinin, işlemlerin sayılarındaki artışlar ve giderek karmaşıklaşan ekonomik ilişkiler,
4. Beyana dayalı modern vergi sisteminde ödenecek verginin mükelleflerin bizzat kendileri tarafından yapılan beyanlar üzerinden hesaplanması,
5. Vergi mükelleflerinin ekonomik, sosyal ve psikolojik nedenlerden dolayı daha az vergi ödemeyi isteyebilecekleri veya vergi yasalarının karmaşık ve yanlış anlamaya müsait yapılarından dolayı hata yapabilme olasılıkları,
6. Yapılan beyana inanma esasına dayanan modern vergileme sisteminin sistemsel olarak, iyi organize edilmiş bir vergi yönetimi ile çok etkin bir vergi denetimine ihtiyaç göstermesi,
7. Vergi denetimlerinin vergi kaybını önlemedeki çok önemli etkisi,
8. Klasik denetim yöntemlerin yetersiz kalması, vergi inceleme eleman sayısının yetersizliği, vergi inceleme oranının düşüklüğü ve kayıt dışı faaliyetlerin artması,
9. Devletin vergi kayıp ve kaçaklarını engellemek, vergi suçlarının azalmasını sağlamak ve vergi gelirlerini artırma isteği,
10. Devletin vergi denetimi konusundaki yükünü hafifletmek, vergi sistemindeki yozlaşmaya mani olmak, vergicilik ve işletmecilik alanında güven ve ahlak unsurlarının gelişimini temin etmek, değişen ve gelişen ekonomik koşulları yakalamak ve sağlıklı bir kamu maliyesi oluşturmak isteği,
11. Devletin eksiksiz, gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı,
12. İşletmelerin taleplerinin karşılanmasında çabukluğun sağlanarak mükelleflerin hak ve yararlarının korunması ihtiyacı,
13. Vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde güveni hakim kılmak ihtiyacı.

#### 4.3.3.4. Tasdikin Amacı

Tasdikin amacı; birincisi tasdikin müessesesinin oluşturulma amacı, ikincisi ise bizatihi tasdik uygulaması neticesinde ulaşılmak istenen amaçlar şeklinde iki açıdan ele alınabilir.

##### 1. Tasdik Müessesesinin Oluşturulma Amacı

Tasdik müessesesinin oluşturulma amacı; mali tabloların sorumluluk yüklenmiş, yetkilendirilmiş, özel ve uzman kişilerce yani YMM'lerce incelenmesini sağlayarak

kamu idaresinin inceleme yükünü hafifletmek ve idari süreci hızlandırmaktır. Tasdik müessesesi yalnızca vergi idaresinin değil ilgili mevzuatta geçen birçok kamu kurum ve kuruluşlarının inceleme yüklerinin hafifletilmesi amacıyla getirilmiş, literatürde mali tablolar denetimi, muhasebe denetimi veya bağımsız denetim şeklinde adlandırılan denetimden ayrı olarak özel bir denetim türü olmuş, ancak uygulamada daha çok vergi idaresinin denetim yükünü hafifletmek amacına yönelmiştir.

Tasdik yönetmeliğine göre tasdik müessesesinin oluşturulmasındaki amacın, mükelleflerin beyannameleri ile eklerinde yer alan mali tablolar ve bildirimlerde yer alan bilgilerin, uzmanlaşmış ve yetkilendirilmiş özel kişilerce, vergi mevzuatına, gerçeğe uygun ve doğru olduğunun incelenmesine imkan tanıyarak, kamu kurum ve kuruluşlarının inceleme yükünü hafifletmek ve idari süreci hızlandırmak olduğu şeklinde özetlenebilir.

## 2. Tasdikin Amacı

Tasdikin uygulaması ve elde edilecek neticeden beklenen en önemli amaç; mükelleflerin kamu idaresine bildirdikleri beyanların gerçeğe uygun ve doğru olmasını sağlamaktır. Nitekim Tasdik Yönetmeliğinin bütünüün çıkarılma amacı beyanların gerçeğe uygun ve doğru olmasını sağlamaya yöneliktir. Tasdik yönetmeliğine göre; bu Yönetmeliğin amacı, yeminli mali müşavirlerce, gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs veya işletmelerinin mali tablo veya beyannamelerinin; vergi, istisna, muafiyet, iade, indirim, tecil, terkin veya zarar mahsubu işlemleri ve benzeri taleplerinin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu esas alınarak hesapların gerçeğe uygun ve doğru bilgi verecek şekilde tutulmasını ve bu suretle mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarını sağlamaktır.<sup>364</sup>

Tasdikin uygulanmasından ve elde edilecek neticeden beklenen esas amaç şu şekilde özetlenebilir. Yeminli mali müşavirler tarafından yapılan tasdikin amacı; beyannamelerin mükelleflerin gerçek durumlarına ve vergi mevzuatına uygunluğunu sağlamak, beyannamelerdeki matrahın doğruluğunu yeminli mali müşavirler aracılığıyla güvence altına almaktır.<sup>365</sup>

---

<sup>364</sup> Tasdik Yönetmeliği, m. 1.

<sup>365</sup> YILMAZ, H.Gül, *Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumlulukları ile Buna İlişkin Uygulamaların, Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi*, Birinci Kitap, Ankara YMMO Yayınları, 2004, s. 18, 32.

Yine tasdik yönetmeliğinin ilerleyen maddelerinde tasdikin amacı, diğer tali amaçları da içine alacak şekilde ayrıca düzenlenmiştir. Tasdik yönetmeliği tasdikin üç amacından söz etmiştir. Buna göre tasdikin amacı;

a) Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tablolarının yanltıcı olmayacak biçimde eksiksiz ve gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesini sağlayarak kamunun istifadesine sunmak,

b) Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin ilgili mevzuat yönünden olan taleplerin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak hak ve yararlarını korumak,

c) Vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde güveni hakim kılmaktır.<sup>366</sup>

#### 4.3.3.5. Tasdikin Yararları

Tasdikin yararları yukarıda tasdiki gerektiren nedenler ve tasdikin amacı konularındaki açıklamalar ışığında ve tasdik uygulamaları neticesinde ortaya çıkan sonuçların değerlendirilmesi neticesinde tespit edilebilir. Ayrıca hemen belirtmek gerekir ki, tasdikin faydalarının yukarıda bağımsız denetim bölümünde belirtilen faydalarla benzerliği bulunmaktadır. Bununla birlikte, tasdikin devlet ve işletme şeklinde iki tarafı bulunduğu tasdikin yararlarını da devlet açısından ve işletme açısından olmak üzere ikili bir ayrımla incelemek gerekmektedir.

##### A. Tasdikin Devlet Açısından Yararları

Tasdikin devlet açısından en önemli yararı, zaten tasdik müessesesinin de oluşturulma sebep ve amaçlarıyla benzer olarak çeşitli sebeplerle denetimde yetersiz kalan kamu idaresinin inceleme yükünü hafifletmek ve idari süreci hızlandırmaktır. Bununla birlikte tasdikten devletin sağladığı pek çok fayda da bulunmaktadır. Aşağıda tasdikin devlet açısından belli başlı yararları sayılmıştır.

1. Devletin denetim yükünü hafifletir, idari süreci hızlandırır.
2. Devletin gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacını karşılar.
3. Devlet ve işletme ilişkilerinde güveni hakim kılmaya katkı sağlar.
4. Devletin vergileri toplarken; en fazla vergi gelirinin sağlanması, vergi yükünün adil dağılması, ekonomik kalkınmanın ve sosyal adaletin sağlanması gibi amaçlarının gerçekleşmesine katkı sağlar.

<sup>366</sup> Tasdik Yönetmeliği, m. 5.

5. Vergi mükelleflerinin ekonomik, sosyal ve psikolojik nedenlerden dolayı daha az vergi ödemeyi isteyebilecekleri olasılığına karşın, suistimal ve yolsuzluk eğilimini azaltır.
6. Yine vergi mükelleflerinin vergi yasalarının karmaşık ve yanlış anlamaya müsait yapılarından dolayı hata yapabilme olasılığına karşın, hatalı işlemlerin azalmasına ve hataların düzeltilmesine katkı sağlar.
7. Vergi kayıp ve kaçaklarının engellenmesine, vergi suçlarının azaltılmasına ve vergi gelirlerinin arttırılmasına katkı sağlar.

#### B. Tasdikın İşletme Açısından Yararları

Tasdikin işletme açısından en önemli yararı; çeşitli sebeplerle devlet tarafından zaten denetlenme olasılığı olan işletmenin, YMM'lerce tasdik edilen beyanlarının devlet nezdinde incelenmiş belge olarak kabul edilmesinden dolayı, devlet tarafından kesinlik oluşturmaya da büyük olasılıkla tekrar denetlenmeyeceğinden ve denetlense dahi daha önce büyük sorumluluklar yüklenmiş YMM'lerce zaten denetlenmesinden dolayı esaslı konularla alakalı hata veya eksiklik bulunmayacağından dolayı, denetim riskini azaltmasıdır. Devlet tarafından ilk defa denetlenecek beyanların riski; hata, suistimal, yolsuzluk gibi sebeplerle ve vergi hukukundaki beş yıllık zamanaşımı süresinden dolayı ileride işletmenin devamlılığını ve sürekliliğini tehlikeye sokacak büyüklüklere ulaşabilir. Vergi cezaları, zamları ve faizleriyle birlikte işletmelerin karşılayamayacağı riskler ortaya çıkabilir. Bununla birlikte hürriyeti bağlayıcı cezaların varlığı da söz konusudur. İşte tasdik işletmelerin denetim risklerinin azaltılmasına katkı sağlar. Bununla birlikte tasdikten işletmenin sağladığı diğer faydalar da bulunmaktadır. Aşağıda tasdikın işletme açısından belli başlı yararları sayılmıştır.

1. Tasdik işletmelerin denetim risklerinin azaltılmasına katkı sağlar.
2. İşletmelerin, devletten taleplerinin karşılanmasında çabukluğun sağlanarak, mükelleflerin hak ve yararlarının korumasına katkı sağlar.
3. Vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde güvenin hakim kılınmasına katkı sağlar.
4. İşletme yöneticileri, işletmede var olan hata, yolsuzluk, uyumsuzluk, eksiklikleri zamanında öğrenerek, düzeltme imkanı bulur.
5. İşletme içinden veya dışından kaynaklanan hatalı, eksik veya haksız uygulamaları ortaya çıkarma özelliğinden dolayı işletme ortaklarının ve

özellikle yönetimde bulunmayan ortakların haklarının korunmasına katkı sağlar.

6. İşletme ile ilişki içinde olan üçüncü kişiler açısından tasdik kapsamındaki bir işletme daha itibarlı, güvenilir ve tercih edilir bir işletmedir.

#### 4.3.3.6. Tasdikin kapsamı

##### 4.3.3.6.1. Tasdiki Yapılabilecek Konu ve Belgeler Yönünden Tasdikin Kapsamı

Yeminli mali müşavirlerce vergi mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek olan konu ve belgeler Tasdik Yönetmeliği 7. maddesinde ayrıntılı olarak tek tek belirlenmiştir. Bu konu ve belgeler yedi ana başlık altında sayılmıştır. Bunlar sırasıyla; gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, veraset ve intikal vergisi, amme alacaklarının tahsil usulü hakkında kanun, damga vergisi, mali mevzuatta yer alan teşvik, indirim, istisna ve muafiyetler yönünden ayrıntılı olarak sayılmıştır. Ancak tasdiki yapılabilecek konu ve belgeler bunlarla sınırlı değildir. Nitekim Tasdik Yönetmeliği'yle Maliye Bakanlığı'na bu konuların sınırlandırılması veya genişletilmesiyle ilgili yetki verilmiştir. Tasdik Yönetmeliği'ne göre; Bakanlık, tasdik kapsamına alınan beyanname, bildirim ve belgelerin tasdik uygulamasını zaman ve konu itibariyle sınırlandırmaya veya genişletmeye yetkilidir.<sup>367</sup>

Yukarıda belirtilen konuların ve belgelerin tasdikine ilişkin olarak Tasdik Yönetmeliği 7. madde son fıkrasına göre; Maliye Bakanlığınca tebliğ çıkartılmadıkça, yeminli mali müşavirler bu konu ve belgelerle ilgili olarak tasdik işlemi yapamazlar. Bu kapsamda SMMM, YMMM Kanunu Genel Tebliği<sup>368</sup> çıkarılarak ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır.

Bu tebliğlerde yer alan düzenlemelerden yola çıkılarak, tasdikle ilgili iki önemli kavram ortaya çıkmıştır. Bunlardan ilki, **Tam Tasdik**, ikincisi ise, **Kısmi Tasdik** olarak adlandırılmaktadır.

**Tam Tasdik** kavramı, 18 ve 29 No'lu Tebliğlerle düzenlenmiş, yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile bunlara ekli mali tablolar ve bildirimlerin tasdiki ile ortaya çıkmıştır. Tam tasdik, tasdik edilen vergiye ilişkin tüm hususların incelenmesini, dolayısıyla bu vergilerle alakalı yatırım indirimi, yeniden değerlendirme, belirli bazı

<sup>367</sup> Tasdik Yönetmeliği, m. 7/2.

<sup>368</sup> Tasdik yönetmeliğinde belirtilen konu ve belgelerin tasdikine ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. 1, 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 15, 18, 19, 20, 29, 30, 33, 36, 37, 38 No'lu SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği.

istisnalar ile ilgili konuların tasdikinin ayrıca tekrar yapılmasının gerekmeyeceğini ifade etmektedir.

**Kısmi Tasdik** ise, sadece yatırım indirimi, yeniden değerlendirme, belirli bazı istisna ve muafiyetler, özellikle KDV ile alakalı çeşitli iade konuları hakkında olup, ilgili vergi konusunun tamamıyla alakalı olmayıp, yalnızca bir kısmını kapsamaktadır.

Tasdik yönetmeliğine göre; YMM'lerce vergi mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek olan konu ve belgeler aşağıda belirtilmiştir.

**A. Gelir Vergisi Yönünden:**

- a. Yıllık gelir vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler,
- b. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi ile ilgili olarak verilen muhtasar beyannameler,
- c. Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesi ve 82. maddesi ile ilgili olarak verilecek münferit beyannameler,
- d. Geçici vergi bildirimleri.

**B. Kurumlar Vergisi Yönünden:**

- a. Yıllık kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler,
- b. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddesi uyarınca verilen muhtasar beyannameler,
- c. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 22. maddesi uyarınca verilen özel beyannameler,
- d. Geçici vergi bildirimleri.

**C. Katma Değer Vergisi Yönünden:**

- a. Katma değer vergisi beyannameleri ve ekleri,
- b. İade hakkı doğuran işlem ve belgeler,
- c. Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na gerek görülecek katma değer vergisine ilişkin diğer işlem ve belgeler.

**D. Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden:**

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

**E. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yönünden:**



- a. 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesi gereğince borcunun tecilini talep eden mükelleflerin dolduracakları “Erteleme ve Taksitlendirme Talep ve Değerlendirme Formları”,
- b. 6183 sayılı Kanun'un 105. maddesi gereğince verilen terkin beyanlarının incelenmesi ve tasdiki.

#### **F. Damga Vergisi Yönünden:**

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

#### **G. Mali Mevzuatta Yer alan Teşvik, indirim, istisna ve Muafiyetler Yönünden:**

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

Bakanlık, tasdik kapsamına alınan beyanname, bildirim ve belgelerin tasdik uygulamasını zaman ve konu itibarıyla sınırlandırmaya veya genişletmeye yetkilidir.

Tasdik işlemi yapılırken aranacak asgari bilgi, şekil şartları ile tasdike ilişkin diğer usul ve esaslar Bakanlıkça çıkartılacak tebliğlerle belirlenir. Yukarıda belirtilen konuların ve belgelerin tasdikine ilişkin olarak Bakanlıkça tebliğ çıkartılmadıkça, yeminli mali müşavirler bu konu ve belgelerle ilgili olarak tasdik işlemi yapamazlar.<sup>369</sup>

#### **4.3.3.6.2. Tasdiki Yapılacak Teşebbüs ve İşletmeler Yönünden Tasdikin Kapsamı**

Mali tablolarının tasdiki yapılacak teşebbüs ve işletmelere yönelik bilgi yine tasdik yönetmeliği ve SMMM, YMMM Kanunu Genel Tebliği ile düzenlenmiştir. Bu düzenlemelere göre, işletmelerin yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin YMM'lere tam tasdik yaptırılması zorunlu değildir, burada ihtiyari bir durum söz

---

<sup>369</sup> Tasdik Yönetmeliği, m. 7.

konusudur ve bu işletmeler diledikleri takdirde tasdik hizmetinden yararlanabilirler ve tasdik ilgili işletmenin talebi üzerine yapılır.

Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile bunlara ekli mali tablolar ve bildirimlerin yeminli mali müşavirlerce tasdikine ilişkin usul ve esaslar 18 No’lu SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiştir.<sup>370</sup> Bu tebliğin tasdike ilişkin esaslar başlıklı 1. bölümünün Kapsam başlığı altındaki düzenlemelere göre; yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi (tasfiye, birleşme ve devir beyannameleri dahil) vermek durumunda bulunan mükellefler, söz konusu beyannameleri ile bunlara ekli mali tablolarını ve bildirimlerini diledikleri takdirde yeminli mali müşavirlere tasdik ettirebilirler.

Ayrıca, 29 No’lu SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği'nin 1. bölümünün altında yer alan, Sözleşme Düzenlenmesi ve Sözleşmelerinin Feshi başlıklı 4. Bölümünde ve yine yukarıda da bahsettiğimiz 18 No’lu SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği ile; “mükellefler diledikleri takdirde tam tasdik hizmetinden yararlanabileceklerdir” şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Özetle, 18 ve 29 No’lu SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliğlerindeki düzenlemeler çerçevesinde; mükelleflerin herhangi bir şartla sınırlı olmaksızın, istemeleri halinde, tam tasdik hizmetinden yararlanmaları mümkün bulunmaktadır.

#### 4.3.3.6.3. Tasdiki Zorunlu İşlemler Yönünden Tasdikin Kapsamı

3568 sayılı Kanun’a dayanılarak yapılan düzenlemelere göre, belirli bazı işlemlerde, rakamsal olarak belirlenmiş bazı hadlerin aşılması durumunda, ilgili işletmelerin hadleri aşan bu işlemleriyle ilgili YMM’lere tasdik raporu düzenletmesi zorunlu tutulmuştur.

YMM’lere tasdiki zorunlu tutulan işlemlerle ilgili hadler 37 No’lu SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği ile açıklanmıştır.<sup>371</sup> Bu tebliğde 2004 Yılı rakamları açıklanmıştır ancak izleyen yıllarda ilgili rakamlar, yeniden değerlendirilerek güncel hadler tespit edilmiştir.<sup>372</sup> 37 No’lu Tebliğe göre, YMM’lere tasdiki zorunlu tutulan işlemlerle ilgili hadler aşağıda sayılmıştır.

<sup>370</sup> 18 no’lu SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği, 30.07.1995 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>371</sup> 37 no’lu SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği, 03.03.2005 tarih ve 25744 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>372</sup> 2013 takvim yılı için; 37 no’lu tebliğde yer alan 2004 rakamları, 2012 yılı yeniden değerlendirilerek güncel değerleri hesaplanmıştır.

1. 1 No'lu SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği'nde düzenlenen Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-a-c maddesinde yer alan ihracat teslimleri ile ihraç kaydıyla tecil-terkin kapsamında yapılan teslimlerden doğan katma değer vergisi iadesi işlemlerinde, 2013 yılında her ay için, 389.150.- Türk Lirası'nı,
2. 5 No'lu SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği'nde düzenlenen Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan istisnalarla ilgili işlemlerde, 202.650.-Türk Lirası'nı,
3. 6 No'lu SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği'nde düzenlenen Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinde yer alan uluslararası taşımacılık hizmetleriyle ilgili katma değer vergisi iadesi işlemlerinde 2013 yılında her ay için, 389.150.-Türk Lirası'nı,
4. 8 No'lu SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği'nde düzenlenen Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde yer alan araçlar, petrol aramaları ve teşvik belgeli yatırımlarla ilgili iade işlemlerinde, 2013 yılında her ay için, 389.150.- Türk Lirası'nı,
5. 9 No'lu SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği'nde düzenlenen Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/2 maddesinde yer alan indirimli orana tabi teslim ve hizmetlerle ilgili iade işlemlerinde, 2013 yılında her ay için, 781.550.- Türk Lirası'nı,
6. 15 No'lu SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği'nde düzenlenen Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-b maddesinde yer alan bavul ticareti ve yolcu beraberliği eşya ihracatıyla ilgili katma değer vergisi iadesi işlemlerinde, 2013 yılında her ay için, 100.250.- Türk Lirası'nı,
7. 19 No'lu SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği'nde düzenlenen Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinde yer alan diplomatik istisnalar ile ilgili katma değer vergisi iadesi işlemlerinde, 2013 yılında her ay için, 389.150.-Türk Lirası'nı,

aşan işlemlerin, ilgili işletme tarafından, YMM'lere tasdiki zorunlu tutulmuştur.

#### 4.3.3.6.4. Tasdik Denetiminin Zamanı ve Süresi Yönünden Tasdikin Kapsamı

3568 sayılı Kanun çerçevesinde yapılan düzenlemeler ve uygulamalar incelendiğinde tasdikin zamanı ve süresi yönünden iki ayrı durum ortaya çıkmaktadır. Bunlardan

birincisi, aynı zamanda düzenlemede ve uygulamada esas olan sürekli denetimdir. İkincisi ise sonradan denetimdir.

### 1. Sürekli Denetim

Tasdik Yönetmeliği'ne göre; gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap dönemleri itibariyle çıkarılan mali tablolarının tasdiki; bu tabloların kapsadığı dönemin başından itibaren sürekli denetleme sonucunda yapılabilecektir.<sup>373</sup> Faaliyet süresince yapılan denetim yöntemine literatürde “Cari Denetim” adı verilmektedir.<sup>374</sup> Uygulamada sürekli denetim yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyanlarını ve bunlara ekli mali tabloları kapsadığından sürekli denetim “Tam Tasdik” şeklinde gerçekleşmektedir.

Tasdikin sürekli yaptırılmasına karar verilmesi halinde, YMM ile yazılı sözleşme yapılması zorunlu olup, sözleşme yapma işleminin ocak ayı içinde tamamlanması gerekmektedir. Tasdik Yönetmeliği'ne göre; yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyanlar ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimlere yani tam tasdike ilişkin sözleşmeler ilgili vergilendirme döneminin ilk ayı içinde yapılır.<sup>375</sup>

1 Nolu Tebliğe göre; ocak ayı içinde yapılan bu sözleşmelerin şubat ayı sonuna kadar internet vergi dairesine elektronik ortamda girilmesi zorunludur. Ayrıca YMM'ler tarafından vergi dairesine verilecek tasdik raporlarına söz konusu sözleşmelerin birer örneğinin eklenmesi gerekmektedir.<sup>376</sup>

Ayrıca Tasdik Yönetmeliği'ne göre; sürekli denetlemeyi kapsayan tasdik hizmetini veren yeminli mali müşavir, belirli aralıklarla haber vermeksizin kasa sayım ve stok tespiti yapabilir, yıl sonu envanter çalışmalarını denetleyebilir. Yeminli mali müşavirler, tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt incelemeler yapabilir. Başka oda çevrelerindeki karşıt incelemeler, ücreti Ücret Yönetmeliğindeki usul ve esaslar çerçevesinde ödenmek kaydıyla, o odaya mensup yeminli mali müşavirlere yaptırabilir.<sup>377</sup>

Sürekli denetimin seçilmesi halinde tasdik sözleşmesi ile ilgili bir takım düzenlemeler de söz konusudur. Buna göre; sürekli denetimin seçilmesi halinde bu

---

<sup>373</sup> Tasdik Yönetmeliği, m. 8.

<sup>374</sup> TÜRKER, Masum, *Vergi Beyannamelerinin İmzalanmasında Mesleki Teknik (Öndenetim)*, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=1998031296.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=1998031296.htm), (15.8.2013), s. 2.

<sup>375</sup> Tasdik Yönetmeliği, m. 10.

<sup>376</sup> 1 No'lu SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği, 06.02.2008 Tarih ve 26779 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>377</sup> Tasdik Yönetmeliği, m. 8.

konunun ve sözleşmenin süresinin sözleşmede açıkça belirtilmesi gerekir. Tasdik sözleşmesi yazılı gerekçe gösterilmek şartıyla taraflarca her zaman feshedilebilir. Bu durumda sözleşmenin feshi ile alakalı olarak bir takım süreler de söz konusudur. Sözleşme feshedilirse, bu durum fesih tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde Bakanlığa bildirilir. Yine yıllık mali tablolarının tasdiki zorunlu tutulan işletmelerin, tasdik sözleşmesinin feshi halinde; bu işletmeler bir ay içinde diğer bir yeminli mali müşavirle sözleşme yapmak zorundadırlar. Ayrıca, sürekli denetimde, tasdik sözleşmeleri yıllık beyannamelerin ve buna ekli mali tabloların beyan edileceği aydan önceki üç ay içinde feshedilemez.<sup>378</sup>

Yine sürekli denetimin seçilmesi halinde mevzuatta denetimin yeri ile alakalı düzenlemeler de yapılmıştır. Buna göre; sürekli denetlemelerde, inceleme ve denetlemenin ilgilinin işyerinde yapılması esastır.<sup>379</sup>

Sürekli denetimin, denetim teknikleri ile ilgili de hükümleri söz konusudur. Bu teknikler, sürekli denetimlerde, hesapların niteliği, hacmi ve bu tekniklerin özellikleri göz önünde bulundurularak yeminli mali müşavirin belirleyeceği aralıklarla, tasdik sözleşmesi tarihinden tasdik raporu tarihine kadar uygulanır.<sup>380</sup>

Ayrıca, sürekli denetim durumunda tasdik raporuna da değinilmiştir. Sürekli denetlemeyi gerektiren tasdik raporlarına, mali tablo ve raporlar üzerinde doğrudan veya dolaylı etkisi olan veya olması muhtemel her türlü mevzuat aykırılıkları ve mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanıp hazırlanmadığı belirtilir.<sup>381</sup>

## 2. Sonradan Denetim

Denetimin süresi ile alakalı, mevzuat hükümleri esas itibarı ile sürekli denetime yönelik olmakla birlikte sonradan denetim olarak adlandırılan şekli de söz konusudur. Faaliyetler tamamlanıp mali tablolar elde edildikten sonra yapılan denetime “Geriye Yönelik Denetim Yöntemi” denilmektedir.<sup>382</sup>

---

<sup>378</sup> Tasdik Yönetmeliği, m. 10.

<sup>379</sup> Tasdik Yönetmeliği, m. 11.

<sup>380</sup> Tasdik Yönetmeliği, m. 15.

<sup>381</sup> Tasdik Yönetmeliği, m. 19.

<sup>382</sup> TÜRKER, a.g.e., s. 2.

Tasdik Yönetmeliği'ne göre; gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap dönemleri itibariyle çıkarılan mali tablolarının tasdiki; dönemin kapanmasından sonra yapılacak denetim sonucunda da yapılabilir.<sup>383</sup>

Sonradan denetimin seçilmesi halinde sürekli denetimdekine benzer şekilde tasdik sözleşmesi ile ilgili bir takım düzenlemeler de söz konusudur. Buna göre; sonradan denetimin seçilmesi halinde bu konunun sözleşmede açıkça belirtilmesi gerekir.

Sonradan denetimin seçilmesi halinde denetim teknikleri ile ilgili bu defa sürekli denetimdekinden farklı olarak düzenlemeler de söz konusudur. Denetim teknikleri sonradan denetimde denetimin her safhasında uygulanabilir.<sup>384</sup>

#### 4.3.3.6.5. Tasdik İncelemesinin Yeri Yönünden Tasdikin Kapsamı

Tasdik incelemesinin yeri esasen ilgili işletmenin işyeridir. Tasdik Yönetmeliği'ne göre; tasdik konusu inceleme ve denetleme, ilgilinin iş yerinde yapılır. İncelemenin iş yerinde yapılmasının imkansız olduğu hallerde inceleme, tasdiki yapacak yeminli mali müşavirin bürosunda yürütülür. Bu takdirde ilgili gerekli defter ve belgelerini yeminli mali müşavire bir tutanakla teslim eder. Bununla birlikte, sürekli denetlemelerde, inceleme ve denetlemenin ilgilinin işyerinde yapılması esastır.<sup>385</sup>

#### 4.3.3.7. Tasdikin Aşamaları

##### 4.3.3.7.1. Tasdik Talebi

Tasdik, tasdiki yaptıracak teşebbüs ve işletmeler açısından kural olarak Bakanlık, Birlik, Oda veya YMM'lerce re'sen başlatılıp, yapılmaz. Tasdik, tasdik yaptıracak ilgili işletmenin talebi üzerine başlatılır ve yapılır. Tasdik Yönetmeliği'ne göre; tasdik kapsamına giren mali tablolar ve beyannameler ile diğer belgelerin yeminli mali müşavirlerce denetlenmesi ve tasdiki ilgilinin talebi üzerine yapılır.<sup>386</sup>

Ayrıca tasdik talebinin niteliği de burada önem arz etmektedir. Tasdik yaptıracak ilgili işletmenin hangi kriterlere göre YMM'yi seçeceği yine Tasdik Yönetmeliği'nde belirtilmiştir. Buna göre; gerçek ve tüzel kişiler veya bunların teşebbüs ve işletmeleri

---

<sup>383</sup> Tasdik Yönetmeliği, m. 8.

<sup>384</sup> Tasdik Yönetmeliği, m. 15.

<sup>385</sup> Tasdik Yönetmeliği, m. 11.

<sup>386</sup> Tasdik Yönetmeliği, m. 9.

tasdik işleri nedeniyle yeminli mali müşavirin ücret faktöründen ziyade tasdik amacını gerçekleştirecek uzmanlık ve deneyimini esas alarak seçimini yapar.<sup>387</sup>

#### 4.3.3.7.2.Müşteri Seçimi ve İşin Kabulü

YMM'lerin işi kabul etmeden önce, hangi kriterlere göre tasdik talebinde bulunan müşteriyi seçip seçmeyeceği ve yine hangi kriterlere göre işi kabul edip etmeyeceği, son derece ağır sorumluluklar yüklenmiş bulunan YMM'ler açısından oldukça önemli ve riskli bir konudur.

Daha önce tasdik yaptıracak işletmelerin YMM'leri neye göre seçeceğini belirten yönetmelik, bu defa YMM'ler için de işin kabulü ile ilgili kriterler düzenlemiştir. Buna göre; yeminli mali müşavirler de üstlenecekleri tasdik işleminin kendilerine getirebileceği riski tespit etmek; tasdik kapsam ve programını belirlemek amacıyla gerekli araştırmalar yapmak zorundadırlar. Görevi üstlenecek yeminli mali müşavir, daha önce tasdik talebini karşılayan veya karşılamakta olan meslek mensubundan görüşme yapmak suretiyle bilgi toplayabilir.<sup>388</sup>

YMM'lerin üstlenecekleri tasdik işleminin kendilerine getirebileceği riski tespit edip, tasdik kapsam ve programını belirlemek amacıyla gerekli araştırmalar yapıp, gerekli bilgileri topladıktan sonra tasdik talebinde bulunan müşterinin ve tasdik kabulüne karar vermeleri durumunda sözleşme yapma aşamasına geçilir.

#### 4.3.3.7.3.Tasdik Sözleşmesi

İlgililerce yaptırılacak tasdik hizmetinin tasdik sözleşmesine bağlanması ve sözleşme tarihinden itibaren 15 gün içinde bir örneğinin yeminli mali müşavirlerce Bakanlığa gönderilmesi zorunludur. Tasdik sözleşmesinde en az aşağıda yazılı hususlara yer verilir.

- a) Tasdikin amacı, kapsamı, varsa özel nedenleri,
- b) Yeminli mali müşavirlerce verilecek hizmetin niteliği ve süresi,
- c) Tarafların sorumluluk ve yükümlülükleri,
- d) Ücret.

Tasdik sözleşmesi, yazılı gerekçe göstermek şartıyla taraflarca her zaman feshedilebilir. Feshedilen sözleşmeler, fesih tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde

---

<sup>387</sup> Tasdik Yönetmeliği, m. 6.

<sup>388</sup> Tasdik Yönetmeliği, m. 6.

Bakanlığa bildirilir. Sürekli denetimlerde yıllık beyannamelerin ve buna ekli mali tabloların beyan edileceği aydan önceki üç ay içinde tasdik sözleşmesi feshedilemez.

Tasdik sözleşmesinin feshi halinde yeminli mali müşavir çalışma notlarını ve gerekli tüm bilgileri, yerine geçecek olan yeminli mali müşavire devretmek zorundadır.

Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyanlar ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimlerin tasdikine ilişkin sözleşmeler ilgili vergilendirme döneminin ilk ayı içinde düzenlenir.<sup>389</sup>

#### 4.3.3.7.4.Araştırma ve İncelemenin Planlanması

Planlama, tasdik mahiyeti, kapsamı ve zamanlaması dikkate alınarak, çalışmanın doğru bir biçimde yönlendirilmesi, sistemli bir şekilde yürütülmesi ve nihai amaca ulaştırılması için yapılır.

Tasdik çalışması ile ilgili olarak yapılacak planlamada;

a) İşletmenin organizasyonu, iç kontrol sistemi, çalışma tarzı, üretim süreci ve iş akışı ile işletmenin içinde bulunduğu sektör vb. hususlarda gerekli araştırmaların yapılması,

b) Mali tablolar, önceki döneme ait çalışma kağıtları ve tasdik raporları, vergi inceleme raporları ve diğer işletme ile ilgili raporların gözden geçirilmesi,

c) İşletmenin muhasebe politikasının incelenmesi; yayınlanan muhasebe standart ve ilkelerine uygunluğunun araştırılması,

d)Tasdik çalışması sırasında bilgi alınabilecek ve veri hazırlayacak işletme personelinin belirlenmesi ve bunlar arasında koordinasyonun sağlanması,

e) Yazılı tasdik çalışma planının hazırlanması, gerekir.<sup>390</sup>

#### 4.3.3.7.5.Kanıt Toplama

Denetim genel anlamda bir kanıt toplama ve toplanan kanıtları değerlendirme faaliyetidir. Yeminli mali müşavir düzenleyeceği gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi tasdik raporunda mükellefin, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre olması gereken ticari kar ile vergiye matrah olacak mali kara geçişin doğruluğundan sorumlu olduğundan yeterli ve güvenilir miktarda kanıtın toplanması zorunludur.<sup>391</sup>

<sup>389</sup> Tasdik Yönetmeliği, m. 10.

<sup>390</sup> Tasdik Yönetmeliği, m. 13.

<sup>391</sup> KASAPOĞLU Vedat, *Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Normlarına Göre Düzenlenen Çalışma Kağıtları ve Çalışma Dosyasının Hukuki Sonuçları*, Mükelleflerin Dergisi, Sayı 98, Şubat 2001, s. 114.



Tasdik Yönetmeliği'ne göre; yeminli mali müşavirler tasdik çalışmasının yürütülmesi sırasında tasdik konusu ve kapsamı ile ilgili yeterli miktarda güvenilir kanıtları toplamak zorundadırlar. Kanıt miktarının yeterli olup olmadığının belirlenmesinde, kanıtın nitelik ve nicelik açısından önemi; hatalı veya hileli olma riski, güvenilirliği gibi hususlar göz önünde bulundurulur.

Kanıt toplamada amaç; tasdik konu ve kapsamı ile sınırlı olmak kaydıyla;

a) Tüm varlık, kaynak, gelir ve giderlerin gerçek olup olmadığı ve bunlara ilişkin bütün işlemlerin doğru kaydedilip, kaydedilmediği,

b) Mali tablolara yansıtılması gereken bütün işlem ve hesapların bu tablolarda gerçek şekliyle yer alıp almadığı,

c) Varlıklara ilişkin hakların ve borçlara ilişkin yükümlülüklerin işletmeye ait olup olmadığı, yönünden fiili durum ve belgelerin esas alınarak araştırılmasıdır.<sup>392</sup>

Yeminli mali müşavirler tam tasdik kapsamında yaptıkları denetimin yeterli olup olmadığını değerlendirirken Tasdik Yönetmeliği'nin yukarıda değinilen hükümleri çerçevesinde yeterli miktarda güvenilir kanıt toplanıp toplanmadığının yanı sıra aşağıda sayılan ve benzeri diğer hususları da dikkate alacaklardır.

a) Tam tasdik hizmeti verilen mükellefin vergi yükümlülüklerini yerine getirmedeki genel durumu.

b) Mal ve hizmet alış bedellerinin ödenme şekli.

c) Mal ve hizmet alışlarının uzun süreli ve devamlı olarak aynı kişilerden yapılıp yapılmadığı.

d) Tam tasdik hizmeti verilen mükellefin mal ya da hizmet satın aldığı kişilerin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ile bunlara ekli mali tabloların yeminli mali müşavirlerce tasdik edilip edilmediği veya bu amaçla yapılan ve devam eden bir sözleşmenin olup olmadığı.

Yeminli mali müşavirlerin müteselsil sorumluluk, disiplin hükümleri ve diğer yaptırımlarla karşılaşmamaları açısından topladıkları kanıtların ve yaptıkları denetimin yeterli ve güvenilir olduğu konusunda gerekli titizliği göstermeleri gerekir.<sup>393</sup>

#### 4.3.3.7.6.Denetim Teknikleri

<sup>392</sup> Tasdik Yönetmeliği, m. 14.

<sup>393</sup> 29 No'lu SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği, 02.03.2001 Tarih ve 24334 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

YMM'ler tasdik edecekleri bilgi ve belgelerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlayabilmek için yeterli sayıda ve güvenilir kanıt toplamak zorundadırlar. Bu kanıtları toplarken çeşitli denetim tekniklerini kullanırlar. Bu denetim teknikleri, Tasdik Yönetmeliği 15. maddesinde sayılmış ve benzeri tekniklerin de kullanılabileceği belirtilmiştir. Buna göre, sayım ve envanter incelemesi, belge incelemesi, bilgi toplama, doğrulama, karşılaştırma ve puantaj, analitik inceleme ve benzeri teknikler Tasdik Yönetmeliğinde geçen denetim teknikleridir.

Türkiye'deki uygulamalarda, hem vergi idaresinin yaptığı denetimlerin hem de YMM'lerin yaptığı tasdik denetimlerinin üzerinde yoğunlaştığı öncelikli konu, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge incelemesi şeklinde olmuştur. Bu kapsamda Tasdik Yönetmeliği 15. Maddesinde sayılmış denetim tekniklerine ek olarak, yine bu maddede geçen doğrulama tekniğine dayandırılarak, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde çıkarılan tebliğlerle karşıt inceleme konusu düzenlenmiştir.

Karşıt incelemede amaç, tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasını sağlamak olup, uygulamada YMM'ler tasdik edecekleri beyannamede yer alan bilgilerin doğruluğunu sağlamak için karşıt inceleme yapmak ve düzenlenen belgelerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olup olmadığını tespit etmek durumundadırlar. Dolayısıyla YMM'ler tarafından yapılan karşıt incelemede amaç sahte veya muhteviyat itibariyle yanıltıcı belge düzenlenip düzenlenmediğini tespit etmek şeklindedir. Karşıt inceleme ile sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tespiti işlemleri birbirini tamamlayıcı niteliktedir. Bundan dolayı, ilgili tebliğlerle düzenlenen karşıt inceleme ve sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge incelemesi konunun daha iyi anlaşılabilmesi için Tasdik Yönetmeliği'nde sayılan altı denetim tekniğine ek olarak ayrı başlıklar halinde incelenecektir.

Yeminli mali müşavirler tasdik çalışmalarının yürütülmesinde kanıtları aşağıdaki ve benzeri tekniklerle toplarlar.

### **1. Sayım ve Envanter İncelemesi:**

İşletme kayıtlarında gösterilen mevcut ve borçların ilgili mevzuat hükümlerinde öngörülen belgelerle doğrulanması, fiili ve kaydi envanterlerin yapılması işlemidir.

## **2. Belge İncelemesi:**

İşletme muhasebe kayıtlarının belgelere dayandırıldığıının doğrulanması; ibraz edilen belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğunun araştırılmasıdır.

## **3. Bilgi Toplama:**

İşletme muhasebe kayıtları ve belgeler konusunda gerekli açıklığın olmadığı hallerde ilgililerden bilgi alınması; alınan bilgilerin tutanakla tespit edilmesidir.

## **4. Doğrulama:**

İşletme kayıtlarında yer alan hususların ilgili üçüncü şahıslar nezdindeki defter ve belgeler üzerinde araştırılarak tespit yapılmak suretiyle doğrulanmasıdır.

## **5. Karşılaştırma ve Puantaj:**

Aralarında uygunluk bulunması gereken tutarların karşılaştırılması; toptan aktarmaların kontrolü, kayıt ve belge üzerindeki her türlü aritmetik işlemlerin doğruluğunun araştırılmasıdır.

## **6. Analitik inceleme:**

İşletme hesap ve işlemlerinde ortaya çıkması gereken normal sonuçlarda, varsa sapmaların tespit edilmesi amacıyla, cari yıl hesaplarının aylık veya yıllık olarak randıman, verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanımı vb. bakımlardan; önceki yıl hesap ve işlemleriyle, kapasite raporlarındaki sonuçlarla, bütçe verileriyle veya sektör ortalamasıyla, teknolojik unsurlar dikkate alınarak oran ve trend analizi gibi istatistik yöntemler uygulanarak sonuçların olması gerekenlerle karşılaştırılması ve değerlendirilmesidir.

Sözü edilen bu teknikler, sürekli denetimlerde, hesapların niteliği, hacmi ve bu tekniklerin özellikleri göz önünde bulundurularak yeminli mali müşavirin belirleyeceği aralıklarla, tasdik sözleşmesi tarihinden tasdik raporu tarihine kadar uygulanır. Diğer denetimlerde ise denetimin her safhasında uygulanabilir.<sup>394</sup>

## **7. Karşıt İnceleme**

Tasdik çalışmalarının yürütülmesinde duruma göre kullanılması gerekli kanıt toplama ve denetim yöntemlerinden biri de karşıt incelemedir.

---

<sup>394</sup> Tasdik Yönetmeliği, m. 15.

VUK 256. maddesinde yapılan değişiklik sonrasında 27 ve 29 sıra no'lu tebliğler ile yeminli mali müşavirlere sözleşme imzaladıkları mükelleflerin işlemleri ile sınırlı olmak üzere karşıt inceleme yetkisi verildi.<sup>395</sup>

Karşıt incelemeler, yeminli mali müşavirlerin yapmış oldukları tasdiklerin alt yapısını oluşturmaktadır. Özellikle, kdv iadesi tasdiklerinde yüklenilen kdv'lerin doğru ve yerinde saptanarak hesaplanmasında karşıt incelemelerin işlevi önemlidir. Karşıt inceleme olmadan kdv iadesi tasdiki yapmak mümkün değildir.<sup>396</sup>

Karşıt inceleme, tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması için, yani mal ve hizmet alınan karşı tarafın girişlerinin gerçek olup olmadığını, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olup olmadığını tespiti için, bu mal ve hizmetleri temin edenin defter, belge ve kayıtları yoluyla araştırılıp, incelenmesine denilir.

Karşıt incelemede amaç, tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasını sağlamak olup tam tasdik kapsamında yapılan karşıt incelemenin amacı kendisiyle tam tasdik sözleşmesi yapılan mükellefin gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan matrah ve vergiye ilişkin tutarların doğruluğunu sağlamaktır.

Tasdike konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması tasdik konusu işlemin özelliğine, mükellefe ve kullanılan yöntemlere göre farklılık göstermektedir. Bu nedenle, tam tasdik işleminde, bu konudaki sorumluluk yeminli mali müşavire ait olmak üzere karşıt incelemenin yapılıp yapılmayacağı veya hangi aşamaya kadar yapılacağına tam tasdik işlemini yapan yeminli mali müşavir karar verecektir.

Yeminli mali müşavirin karşıt inceleme yapılmasını gerekli görmesi halinde karşıt inceleme bu Tebliğ ile yapılan düzenlemeler de dikkate alınmak üzere 27 Sıra No'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği'nde belirtilen esaslar çerçevesinde yapılacaktır.<sup>397</sup>

Karşıt incelemeye ilgili genel değerlendirmenin yapıldığı 29 No'lu Tebliğ ile birlikte, bu konu esas ve ayrıntılı olarak 27 Nolu Tebliğ<sup>398</sup> ile düzenlenmiştir.

Defter ve belgelerin ibrazı yazı ile istenmektedir. Bu yazılarda defter ve belgelerin tetkik edilmesini gerektiren gerekçelere ve karşıt incelemenin kapsamına açık bir

<sup>395</sup> YILMAZ, H. Gül, *Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumlulukları*, Panel, Ankara YMM Odası Yayını, Ankara, 18.05.2004, s. 67.

<sup>396</sup> ALPTÜRK, Ercan, *Yeminli Mali Müşavirlik KDV İadesi Tasdik Normları*, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 209, Şubat 2006, s. 58.

<sup>397</sup> 29 No'lu SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği.

<sup>398</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz., 27 No'lu SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği, 06.12.2000 Tarih ve 24252 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

şekilde yer verilmektedir. İlgililer yeminli mali müşavirlerin defter ve belgelerin ibrazına ilişkin taleplerini talep yazısının kendilerine tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde yerine getirmek zorundadır. Yeminli mali müşavirlerce defter ve belgelerin incelenmesi mükellefin iş yerinde yapılır. Karşıt incelemeler kural olarak tasdik işlemini yapan yeminli mali müşavir tarafından yerine getirilir. Yeminli mali müşavirlerin karşıt inceleme yaparken yeminli mali müşavire bağlı olarak çalışan sigortalı personel veya stajyer eleman ve yeminli mali müşavir ile anlaşma yapmış, yeminli mali müşavir adına karşıt sorumlu serbest muhasebeci veya serbest muhasebeci mali müşavirlerin üçüncü şahısların hesaplarını inceleme yetkisi bulunmamaktadır. Bu nedenle hangi unvan ve statüde olursa olsun yeminli mali müşavir dışındaki kişilere, mükelleflerin defter ve belgelerini ibraz zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak, nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefin yeminli mali müşavir ile süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesinin bulunduğu hallerde karşıt incelemelerin 27 seri No'lu Tebliğ'de belirtilen esaslara göre teyit yazısı alınması suretiyle yapılması da mümkündür.<sup>399</sup>

Karşıt inceleme sonuçları düzenlenecek bir tutanakla tespit edilir. Tutanakta yeminli mali müşavirin imzası ve mührü, nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefin veya yetkili temsilcisinin imzası bulunur. Yeminli mali müşavirler tasdik hizmeti verdikleri mükellefler ve bu mükelleflerin ticari ilişkide bulunduğu üçüncü kişiler ile ilgili olarak vergi dairelerinden bilgi isteyebilirler Kamu idare ve müesseseleri, yeminli mali müşavirlerin tasdik konusu ile sınırlı olmak üzere isteyeceği bilgileri vermekle yükümlüdür.<sup>400</sup>

## **8. Sahte veya Muhteviyatı İtibariye Yanıltıcı Belge İncelemesi**

Sahte belge, gerçek bir mal veya hizmet tesliminin olmadığı halde varmış gibi gösterilerek düzenlenen belgedir. Burada sadece içerik gerçeğe aykırı değildir, aynı zamanda düzenlenen belge de gerçekte olmayan, sahte bir belgedir.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ise, gerçek bir mal ve hizmet teslimine dayanmakla birlikte bu işlemin miktar, tutar itibariyle gerçeğe aykırı olarak yansıtıldığı belgedir. Burada içerik vardır ancak yanıltıcıdır, aynı zamanda belge de usulüne uygun olarak bastırılmış, gerçek bir belgedir.

Başlıca sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme fiilleri:

<sup>399</sup> TAŞTAN, a.g.e., s. 118-119.

<sup>400</sup> TAŞTAN, a.g.e., s. 121-122.

- Gerçekte olmayan bir mükellef adına belge bastırılması ve düzenlenmesi,
- Gerçek bir mükellef adına aynı numaralar kullanılarak çok sayıda belge bastırılması ve düzenlenmesi,
- Gerçek bir mükellef tarafından, gerçekte hiç var olmayan bir alış veriş için belge düzenlenmesi,
- Gerçek bir mükellef tarafından, gerçekte var olan bir alış verişin farklı miktar ve tutarlarda gösterildiği belge düzenlenmesi,
- Mükellefiyetini terk etmiş bir mükellefin daha önce bastırıldığı belgelerin kullanılması,
- Vergi Usul Kanunu'nun aradığı şekil şartlarına uygun olmayan belge düzenlenmesi, şeklindedir.<sup>401</sup>

VUK'a göre; sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen veya kullanan mükellefler için, kaçırdıkları verginin "üç katı" tutarında vergi ziyayı cezası uygulanacaktır.<sup>402</sup>

Yine VUK'a göre; muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyen veya kullanan mükellefler için, "on sekiz aydan üç yıla kadar", sahte belge düzenleyen ve kullanan mükellefler için ise de, "üç yıldan beş yıla kadar" hapis cezası uygulanacaktır.<sup>403</sup>

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması ihtimalinin bulunduğu haller ile benzeri diğer şüpheli durumlarda yeminli mali müşavirler herhangi bir kademe sınırlaması olmaksızın işlemin gerçek mahiyetini ortaya çıkarıncaya kadar alt kademelere ineceklerdir.<sup>404</sup>

#### 4.3.3.7.7. Hataların Düzeltilmesi ve Hilelerin Ortaya Çıkarılması

Hata ve hilelerin önlenmesi veya ortaya çıkarılması konusundaki temel sorumluluk işletme yönetimi ve yeminli mali müşavire aittir. Yeminli mali müşavir, tasdik konusu ve belgelerin ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğu ve gerçek durumu yansıtması yönünden önemli etkileri olabilecek hata ve hileleri düzeltecek veya ortaya çıkaracak şekilde planlamak ve yürütmekle yükümlüdür.

<sup>401</sup> KORKUSUZ, Mehmet, *Sahte ve Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması Fiillerinin Önlenmesi*, Yaklaşım Dergisi, Yıl 2000, Sayı 6.

<sup>402</sup> VUK., m. 344.

<sup>403</sup> VUK., m. 359.

<sup>404</sup> 27 No'lu SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği.

Yeminli mali müşavir, tasdik konusu ve belgelerin doğruluğu ve gerçeği yansıtmasına olan olumsuz etkileri giderebilecek hata ve hileleri, düzeltme önerisiyle birlikte işletme yönetimine bildirir. İşletme yönetiminin bunları düzeltmesi halinde tasdik konusu belgeler tasdik edilir. Hataların düzeltilmesi istendiği halde, düzeltilmez ise veya hileli bir durumun tespiti halinde durum, bir raporla ilgili mercilere bildirilir.<sup>405</sup>

#### 4.3.3.7.8. Çalışma Kağıtları

Yeminli mali müşavirlerin denetleme faaliyetleri ile ilgili olarak düzenli ve yeterli bir kayıt düzenine sahip olmaları gerekir.

Kayıt düzeni; Çalışma kağıtları ve bunların dosyalanması ile sağlanır. Çalışma kağıtları, izlenen denetleme yöntem ve tekniklerini uygulanan denetleme testlerini, toplanan bilgileri ve incelemelerle ilgili olarak ulaşılan sonuçları gösteren hazırlanması zorunlu belgelerdir. Çalışma kağıtlarında en az aşağıdaki hususlar yer alır.

a) Her çalışma kağıdında bir başlık bulunur. Bu başlık denetlenen müşteriyi, denetlemenin yapıldığı dönemi, çalışma kağıdının konusunu, hazırlayan yeminli mali müşavirin ad ve paraflarını ve hazırlama tarihini içerir.

b) İyi bir dosyalamanın yapılması açısından kağıtlar uygun bir düzende kodlanır.

c) Tamamlanmış çalışma kağıtlarında; yapılan denetleme yöntem ve teknikleri ile ilgili hususlar, puantaj işaretleri ve sembollerin anlamları açıkça gösterilir ve yeterli açıklamalara yer verilir.

d) Çalışma kağıtları tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, defter kayıtlarının ve buna göre düzenlenmiş mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ne ölçüde uygun hazırlanmış olduğu hususlarında güven yaratacak şekilde açıklık taşır.

e) Her çalışma kağıdında hazırlanma amacına uygun yeterli bilgi belirtilir.

Çalışma kağıtlarının mülkiyeti yeminli mali müşavire aittir. Bunların, dosya içinde, düzenlenmelerini izleyen yıldan itibaren 10 yıl süreyle; bu süre içinde hukuki ihtilafa konu olan dosyaların ihtilafın sonuçlanmasına kadar, saklanması ve yetkili mercilerce istendiğinde ibraz edilmesi zorunludur.<sup>406</sup>

<sup>405</sup> Tasdik Yönetmeliği, m. 16.

<sup>406</sup> Tasdik Yönetmeliği, m. 17.

#### 4.3.3.7.9. Tasdik Sonuçları

Mali tablo ve beyannamelere veya tasdik konusuna ilişkin tasdik sonuçları, yeminli mali müşavirce bir rapora bağlanır.

Yeminli mali müşavirlerce üç örnek olarak düzenlenecek tasdik raporlarının iki örneği ilgili firma, kurum ve kuruluşların yetkililerine teslim edilir. Rapor ile mali tablo ve beyannameler arasındaki mutabakatın sağlanması yeminli mali müşavirin sorumluluğundadır. Düzenlenen raporların birer örneği, tasdik konusu belgelerle birlikte tasdiki isteyen mercie doğrudan yeminli mali müşavirce verilir.<sup>407</sup>

#### 4.3.3.7.10. Tasdik Raporları

Yeminli mali müşavirlerce düzenlenecek tasdik raporları, Tasdik Yönetmeliğinin 7. maddesi ile tasdik kapsamına alınan konular itibariyle çeşitlendirilir.

Yeminli mali müşavirlerce düzenlenen bütün tasdik raporlarına meslek sicil numarası ile birlikte biri genel, diğeri özel iki sayı verilir. Genel sayı, yeminli mali müşavirin mesleki faaliyete başlamasından itibaren kendi imza ve mühürü ile düzenlediği raporda (1) den başlatılmak suretiyle mesleki faaliyetten ayrılana kadar kesintisiz devam ettirilir. Mesleki faaliyetten ayrılıp, sonra bağlı oldukları odalara tekrar faaliyete başlayacaklarını bildirip faaliyete başlayanlar, genel sayıya, mesleki faaliyetten ayrıldıkları tarihteki son sayıdan itibaren devam ederler. Özel sayı ise, her takvim yılı başında yeniden başlar ve yıl sonuna kadar devam eder. Tasdik raporlarına sayı verilmesinde, önce meslek sicil numarası, sonra genel sayı ve daha sonra özel sayı kullanılır.

Rapor sayısının başına yeminli mali müşavir deyimini ifade eden “YMM” rumuzu konulur.

Yeminli mali müşavirlerce düzenlenen raporların her sayfası paraf edilir, mühürlenir, son sayfası ise imzalanır ve mühürlenir.

Tasdik konu ve kapsamı itibariyle düzenlenecek raporlarda yer alacak asgari konular ve rapor dispozisyonları tasdike tabi tutulan konu ile ilgili olarak Bakanlıkça çıkartılacak tebliğlerde belirlenir.

---

<sup>407</sup> Tasdik Yönetmeliği, m. 18.



Raporlar, tespit edilmiş dispoziyona uygun olarak, kolay anlaşılır, kısa cümleler halinde, açık bir üslup ile kaleme alınır. Raporlardaki açıklamalar tereddüde mahal vermeyecek nitelikte olur.

Sürekli denetlemeyi gerektiren tasdik raporlarına, mali tablo ve raporlar üzerinde doğrudan veya dolaylı etkisi olan veya olması muhtemel her türlü mevzuat aykırılıkları ve mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanıp hazırlanmadığı belirtilir.

Yeminli mali müşavir bir bütün olarak ele alınan mali tabloların gerçeğe uygunluğu ve doğruluğu hakkında edindiği kanaatini; tespit olunan beyanların ilgili mevzuat hükümleri ve mali tablolar ile uyumlu olup olmadığı yolundaki görüşünü ortaya koymakla yükümlüdür.<sup>408</sup>

### **Raporda Bulunması Gereken Asgari Bilgiler:**

#### **1. Genel Bilgiler:**

Bu bölümde asgari aşağıdaki bilgiler yer alacaktır:

- Mükellefin adı-soyadı veya unvanı, vergi numarası, bağlı bulunduğu vergi dairesi, bağlı bulunduğu meslek teşekkülü ve sicil numarası,
- İstihsal konusu,
- Varsa sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu özeti,
- İletişim araçları (telefon, teleks, faks vb.) sayısı ve numaraları ile defterlere kayıtlı olup olmadığı,
- Ortaklık olması halinde ortakların ad ve soyadları ile adresleri (ortak sayısının 10'dan fazla olması halinde sadece hisse nispetleri % 5 ve daha fazla olan ortaklar yazılacaktır),
- Mükellefin iş hacmi, tasdik döneminde çalıştırdığı işçi sayısı,
- Mükellefin iş merkezi, şubeleri, depoları vb. yerleri,
- Varsa yatırım teşvik belgesine ait bilgiler,
- Tasdik döneminde kullandığı krediler ve kredi kullandıran banka şubeleri,
- Tasdik dönemine ilişkin bilançolar ve gelir tabloları,
- Muhasebe işlemlerinden sorumlu olanların kimlik bilgileri ile 3568 sayılı Kanun'a göre ruhsat alıp almadıkları,

---

<sup>408</sup> Tasdik Yönetmeliği, m. 19.

- Gerekli görülen diğer hususlar.

## **2. Usul İncelemeleri:**

Mükellefin Belge ve Kayıt Düzenine İlişkin Bilgiler:

Bu bölümde asgari aşağıdaki hususlar tespit edilecektir.

- Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler,
- Defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin usulüne uygun olup olmadığı,
- Defter kayıtlarının kayıt nizamına, muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleri ve genel muhasebe kurallarına uygun olup olmadığı,
- Yıl içinde verilmesi gereken katma değer, muhtasar ve benzeri beyannamelerin süresinde verilip verilmediği.

Denetleme Yöntemine İlişkin Bilgiler:

Bu bölümde yeminli mali müşavirler tam tasdik çalışmalarının yürütülmesinde uyguladıkları denetim yöntemini, kanıt toplama tekniklerini ve denetim ile ilgili açıklanmasını gerekli gördükleri diğer hususları açıkça belirteceklerdir.

Bu bölümde asgari aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

- Tasdik Yönetmeliğinin 13. maddesi hükmüne uygun olarak denetim planlanması ile ilgili bilgiler,
- Kanıtların toplanmasında uygulanan teknikler,
- Uygulanan inceleme testleri ve izlenen inceleme yöntem ve teknikleri,
- Denetimin yapıldığı tarihler ayrı ayrı belirtilmek suretiyle yıl içerisinde tam tasdik hizmeti verilen mükellefin işlemlerinin hangi aralıklarla denetlendiğine ilişkin bilgi.

Yeminli mali müşavirler bu bölümde ayrıca topladıkları kanıtların yeterli miktarda ve güvenilir olduğunu, izledikleri denetleme yöntem ve tekniklerinin tasdik ettikleri beyanname ve buna ekli mali tablo ve bildirimlerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının belirlenmesi açısından uygun ve yeterli olduğunu gerekçeli olarak açıklayacaklardır.

## **3. Hesap İncelemeleri:**

Bu bölümde asgari aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur:

- Mal ve hizmet alış ve satış faturalarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığı,
- Nakit ödemelerin ve borç-alacak ilişkilerinin mal ve hizmet akımıyla uyumlu olup olmadığı, bankalar ve diğer finans kuruluşları ile ilişkilerin mahiyeti,

- Amortisman, yeniden değerlendirme, yatırım indirimi, her türlü istisna ve muafiyet, finansman fonu ve benzeri tutarların doğru hesaplanıp hesaplanmadığı,
- Bilançoda yer alan kalemlerin defter kayıtlarını tam ve doğru olarak yansıtıp yansıtmadığı, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde belirtilen ilkelere uygun olup olmadığı.

Bu kısımda gerekli görülen işlemler için açıklamalara yer verilecek ve bilanço üzerinde tasdik incelemesi sırasında tespit edilen, ancak mükellef tarafından düzeltilmeyen varsa vergi mevzuatına aykırı hususlar olması gereken şekliyle belirtilecektir.

- Gelir tablosunda yer alan gelir ve giderlerin defter kayıtlarına, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne uygun olup olmadığı,

Bu kısımda ayrıca gelir tablosunda yer alan kalemlerden yeniden değerlendirme, şüpheli alacak karşılıkları, amortismanlar ve reeskontlar gibi hesaplama özellikleri olan kalemlerin mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığı belirlenecektir.

- Ek mali tabloları düzenlemek zorunda olan mükelleflerin ek mali tablolarında yer alan bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı,
- İmalatçılarda, analitik inceleme yöntemleri kullanılmak suretiyle, üretimin yapılan her türlü sarfiyattan yararlanılarak üretim kapasitesi ile karşılaştırılması ve bu yönden mamul mal miktarı ile uyumlu olup olmadığı,
- Yeniden değerlemeye tabi iktisadi kıymetlerin işletmenin bilançosunun aktifinde yer alıp almadığı,
- Yeniden değerlendirme ve amortismanların hesaplanması işlemleri ve bu işlemlerin mevzuata uygun yapılıp yapılmadığı,
- Değer, artış fonlarının sermayeye eklenmesinde, fonun hesaplanmasının, doğruluğunun ve sermayeye eklenmesi işlemlerinin ilgili mevzuata uygun yapılıp yapılmadığı,
- Gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilen işlemlere ilişkin tutarlar ile muafiyet tutarlarının mevzuat hükümlerine uygun olarak hesaplanıp hesaplanmadığı,
- Yatırım indiriminin mevcudiyeti halinde; yatırım indiriminden faydalanabilmek için gerekli olan şekil şartları ile yatırım teşvik belgesinde belirtilen şartlara ve ilgili mevzuatta öngörülen diğer şartlara uyulup uyulmadığı.

Bu çerçevede yatırım indirimine konu yatırım nedeniyle alınan sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olup olmadığı tespit edilecek şüphelenilen durumlarda ilgililerin mükellefiyet durumlarına ilişkin vergi dairelerinden ve diğer kamu idarelerinden bilgi alınarak gerekli yapılacak, yatırım harcamalarının; yatırımın yapıldığı yerde fiziki kontrol edilmek suretiyle kayıtlara yansıtılan harcamalarla fiili arasındaki uygunluğu sağlanacaktır.

- Değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin değerlemelerinin nasıl ve hesaplama yöntemine ilişkin ayrıntılı bilgiler,
- Yeminli mali müşavirce gerekli görülecek diğer hususlar,
- Yeminli mali müşavirler beyannamelerini tasdik edecekleri mükelleflerle ilgili olarak, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre oluşacak ticari kardan vergiye matrah olacak mali kara geçişin doğruluğundan da sorumludurlar. Bu itibarla tasdik raporunda ticari kara hangi kalemlerin ilave edilerek ve hangi kalemlerin çıkartılarak mali kara ulaşıldığı belirtilecektir.<sup>409</sup>

#### 4.3.3.8. YMM'lerin Yetkileri

İlgililer, bu Yönetmeliğe göre sözleşme yaptıkları yeminli mali müşavirleri;

- a. Tasdik konularıyla ilgili tüm defter, kayıt ve belgeleri gizli olsalar dahi incelemek,
- b. Tasdik işlemini ilgilendiren tüm bilgileri yöneticilerinden, iç denetçilerden ve diğer ilgililerden istemek,
- c. Şirketlerin Yönetim Kurulu ve Genel Kurul toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda istenildiği takdirde tasdik faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak,

ile yetkili kılmış sayılırlar.

Kamu idare ve müesseseleri, yeminli mali müşavirlerin tasdik konusu ile sınırlı olmak üzere isteyeceği bilgileri vermekle yükümlüdürler. Bilgiler yazı ile istenir; yazıda tasdik konusu ile ilgili husus ve sözleşme içeriği belirtilir.

---

<sup>409</sup>14 ve 18 No'lu SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği.

Yeminli mali müşavirler, vergi incelemelerinde tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmalarda vergi yargısında; mükellefle veya vergi sorumlusu ile beraber hazır bulunabilirler ve açıklamalar yapabilirler.<sup>410</sup>

Tasdik işleminin en temel yetkilerinden bir tanesi karşılıklı inceleme yetkisidir.<sup>411</sup>

#### 4.3.3.9. YMM'lerin Sorumlulukları

Bu Yönetmelik kapsamına giren tasdik işlemlerinden imza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik yapan dolayısıyla tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirler, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Tasdik konusu ile ilgili olarak Bakanlıkça tebliğlerle belirlenen hususların; tasdik kapsamı içinde mutlaka araştırılması ve incelenmesi zorunludur.

Yeminli mali müşavirler inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanunu'nun “Tam Teselsül” hükümleri uygulanır.

Tasdik raporunun düzenlenmesi ve incelemenin yapılması sırasında, başka bir ildeki bir inceleme ve bilgi toplama işinin, o ilde bulunan bir yeminli mali müşavire yaptırılmış olması halinde, bu kısmi incelemeden doğan sorumluluk incelemeyi yapan yeminli mali müşavire aittir.

Yeminli mali müşavirler tasdikten doğan sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için doğabilecek zararların tazmini amacıyla sorumluluk sigortası yaptırabilirler.

Tasdik amacıyla yapılacak inceleme ve denetlemelerde doğacak zararların hukuki sorumluluğu yeminli mali müşavire aittir.<sup>412</sup>

Vergi kanunlarında müteselsil sorumluluk müessesesinin getiriliş amacı vergi alacağını güvence altına almaktır. Özellikle kayıt dışı ekonominin çok yaygın olduğu ülkemizde vergi kayıp ve kaçığını azaltmak amacıyla müteselsil sorumluluk müessesesi

---

<sup>410</sup> Tasdik Yönetmeliği, m. 12.

<sup>411</sup> TAŞTAN, a.g.e., 116.

<sup>412</sup> Tasdik Yönetmeliği, m. 20.

uygulamaya konulmuştur. Zira bu şekilde verginin ödenmesinden müteselsil sorumlu tutulanlar ilgili verginin ödenip ödenmediğini kontrol etmek zorunda kalmaktadırlar.<sup>413</sup>

Vergi hukukunda müteselsil sorumluluk, kaynağını kanundan almaktadır. Burada amaç, müteselsil sorumlulukla vergi tahsilatını güvence altına almaktır. Diğer taraftan bir Danıştay kararında; YMM'lerin müteselsil sorumluluklarının Vergi Usul Kanunu'nda yer alan "vergi sorumluluğu" müessesesinden farklı olduğu, YMM'ler için getirilen sorumluluğun, vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesiyle ilgili olmayıp, vergilendirmeye esas alınacak belge, kayıt, nizam ve matrah tespitinde dikkate alınması gerekli işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına, kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygunluğunu sağlamaya yönelik bulunduğu belirtilmiştir. Müteselsil borçlulukta alacaklı, hangi borçluya gideceği konusunda, seçim yapmak zorunda değildir. Borçluların birinden talepte bulunabileceği gibi hepsinden de isteyebilmektedir. Yani vergi idaresi, YMM'nin yaptığı tasdik işleminden kaynaklanan sorumluluğunda, YMM ve vergi yükümlüsünü birlikte takip edebileceği gibi ayrı ayrı da takip edebilecektir. Nitekim başka bir Danıştay kararında; sorumluluğun müteselsilen olması, idarenin vergi alacağı için sorumlulardan dilediğine müracaat edebilmesi olanağını sağlayacağı, hatta aynı anda sorumluların ikisinin birden takibine de bir engel yoktur, yönündedir. Vergi idaresi, YMM ya da vergi yükümlüsünün sadece birini takip ederek, alacağın tahsiline çalışabilir. Bu durumda ödemede bulunan tarafın, kusuru oranında, diğerine rücu hakkı bulunmaktadır. Böyle bir sorumluluk altındaki YMM'lerin tarhiyat ve yargı aşamasında müdahale hakkı yok iken kesinleşen verginin tahsili durumunda sorumlu olması bir çelişkidir ve YMM'leri zor duruma düşürmektedir. Bu sorumluluğun boyutu değiştirilmelidir. Buradaki sorumluluk tanımlanırken hiç değilse "önce mükellefe gidilmeli mükelleften tahsil olanağı kalmadığında YMM'ye dönülmeli" sekline dönüştürülmelidir. Öte yandan yargı aşamasında YMM'nin savunmaya katılması hatta yargı kararında YMM'nin de kusuru belirtilmelidir. Ayrıca getirilen sorumluluk anlayışı ile YMM'lerin yaptıkları tasdik işleminden ötürü vergi mükelleflerinin kefil konumuna sokulmak istenmesi mesleğin tarafsızlığına ve bağımsızlığına gölge düşürmektedir.<sup>414</sup>

---

<sup>413</sup> GÜNDOĞDU, Burhan, *Vergi Hukukunda Teselsül ve Müteselsil Sorumluluk Müessesesi*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 285, Mayıs 2005, s. 108.

<sup>414</sup> TAŞTAN, a.g.e., s. 202-203.

## **BÖLÜM 5. TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİMİN TASDİK DENETİMİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI**

Türkiye’de bağımsız denetim ve tasdik denetimi birbiri ile ilgili ancak birbirlerinden hemen hemen her açıdan farklı birer denetim biçimleridir.

Bu bölümde Türkiye’de bağımsız denetim ve tasdik denetiminin yani finansal denetimin ve vergi tasdikinin ilişkisini değerlendirip, ayrıldığı ve birleştiği yönleri, birbirinin ne ölçüde alternatifi, ne ölçüde tamamlayıcısı oldukları ele alınacaktır.

Türkiye’de birbirine benzer ancak birbirinden farklı iki bağımsız denetim çeşidi aynı zamanda yürürlükte. Bu durum doğal olarak, neden ikili bir denetim şeklinin olduğu, bu denetim şekillerinin niteliği, gerektiren nedenler, yararları, amacı, kapsamı, konusu, denetlenenler, denetleyenler, ilgili taraflar, denetim şekli, denetçilerin bağımsızlıkları, denetçilerin sorumlulukları açısından ne tür farkları olduğu, zorunlu olarak bağımsız denetime tabi olmayan, fakat kendisini denetlettirmek isteyen bir şirketin hangi tür denetimi, neden seçeceği gibi bir takım soruları da beraberinde getirmektedir.

Dolayısıyla bağımsız denetim ve tasdik denetiminin birbirleriyle ilişkisini değerlendirip, ayrıldığı ve birleştiği yönleri, birbirinin ne ölçüde alternatifi, ne ölçüde tamamlayıcısı olduklarının incelenip karşılaştırılmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

Ayrıntılı olarak incelenen Türkiye’de bağımsız denetim ve tasdik denetimi konularının çeşitli açılardan karşılaştırılması aşağıda yapılmıştır. Bu karşılaştırmalar, niteliği, gerektiren nedenler, yararları, amacı, kapsamı, konusu, denetlenenler, denetleyenler, ilgili taraflar, denetim şekli, denetçilerin bağımsızlıkları, denetçilerin sorumlulukları açısından yapılmıştır.

**Tablo 5.1 Tasdik Yapan YMM ve Bağımsız Denetçi Arasındaki Farklar**

| NİTELİKLER             | TASDİK YAPAN YMM   | BAĞIMSIZ DENETÇİ  |
|------------------------|--|---|
| Görevlendirme          | İşletme yönetimince görevlendirilir.   | Üçüncü kişilerce, özellikle ortaklar tarafından görevlendirilir.  |
| Amaç                   | Vergi matrahının doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamaya hizmet eder.   | Mali bilgilerin güvenilirliğini araştırır.  |
| Görev Kapsamı          | Vergi matrahını denetler.  | Mali tabloları denetler.  |
| Rapor Verilen Kimse    | Devlet   | Üçüncü kişilere   |
| Yetki Kaynağı          | Yasa ve yönetmeliklerle düzenlenmiştir.  | Yasa ve yönetmeliklerle düzenlenmiştir.   |
| Sorumluluk             | Mutlak sorumluluk vardır. Ziyaa uğratılan vergilerden ve cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur. | Makul veya sınırlı güvence sağlarlar. Kusurlu olduklarında yasa önünde suçlu olurlar.   |
| Bilgi ve Görgü         | Mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olması gerekir. Muhasebe, vergi ve denetim uzmanı olması gerekir.                             | Mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olması gerekir. Muhasebe ve denetim uzmanı olması gerekir.                                   |
| Bağımsızlık Derecesi   | İşletmeye veya devlete bağlı çalışmaz. Ancak vergi idaresine yardımcı olduğundan ve mutlak sorumluluktan dolayı sınırlıdır.    | Bağımsızlığı yüksektir.   |
| Kıstası                | Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve vergi mevzuatıdır.   | Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Denetim Standartlarıdır.                      |
| Çalışma Zamanı         | Denetim çalışmaları yıl boyunca devam eder.  | Dönem içinde bazı çalışmalar yapılsa da ağırlıklı olarak dönem sonuna doğru ve dönem kapandıktan sonra çalışmalar yoğunlaşır. |
| Çalışmaların Ayrıntısı | Vergi ile ilgili daha ayrıntılı çalışmalar yapar.  | Genellikle ayrıntılı çalışma yapma imkanı yoktur.   |



## 5.1. NİTELİĞİ, GEREKLİLİĞİ, YARARLARI, AMAÇLARI VE KONUSU AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA

Türkiye’de bağımsız denetim ve tasdik denetiminin her ikisi de birer dış denetim türü olmasına rağmen nitelik açısından birbirlerinden ayrılan yönleri söz konusudur.

Bağımsız denetimden anlaşılması gereken finansal tablolar denetimidir ve finansal tablo denetiminde tüm yönleriyle ticari bilanço denetimi söz konusudur. Ayrıca aşağıda ilgili taraflar açısından karşılaştırma bölümünde daha ayrıntılı olarak ele alınacak olan kamu kavramının toplum ve devleti ifade edebilen her iki kullanımından daha çok toplumun tüm kesimlerini ilgilendiren, daha geniş kapsamlı bir denetim çeşididir.

Tasdikten anlaşılması gereken ise vergi denetimi ve tasdikidir. Burada mali bilanço denetimi söz konusudur. Bu vergi denetimi esasen denetimde yetersiz kalan kamunun yani devletin inceleme yetkisini özele devretmesi neticesinde, tasdik edilen belgelerin devlet tarafından incelenmiş belge olarak kabul edilmesi suretiyle Türkiye’ye özgü bir uygulama olarak ortaya çıkan özel vergi denetimidir. Yine bu konuda vurgulanması gereken diğer bir husus, tasdik ilgili taraflar açısından kamu kavramının toplumdan daha çok devleti ifade eden boyutunu ilgilendirmesidir. Yani tasdik denetimi, ilgili tarafının yalnızca devlet olduğu, bağımsız denetim gibi geniş kapsamlı olmayan, spesifik olarak vergi denetimine yönelmiş bir özel vergi denetimidir.

Hem bağımsız denetimi hem de tasdik denetimini gerektiren nedenler genel olarak benzerlik gösterse de önemli farklılıkları da söz konusudur.

Bağımsız denetim ve tasdik denetimi modern döneme özgü denetim biçimleridir. Klasik dönemde devletin vergi gelirlerini güvenceye almak için denetimi söz konusuysen, sanayileşmeyle birlikte gelen gelişmeler neticesinde devletin denetimi dışında denetim çeşitleri de ortaya çıkmıştır. Sanayileşme ve küreselleşme ile birlikte çok hızlı değişen ve gelişen ekonomik koşullar, işletme sayılarının, büyüklüklerinin ve işlemlerin sayılarındaki artışları ve giderek karmaşıklaşan ekonomik ilişkileri beraberinde getirmiştir. Denetimi gerektiren birçok neden olmakla birlikte en temelde bir taraftan finansal tablo çıkar gruplarının sayılarının artması ve bu çıkar gruplarının güvenilir bilgi ihtiyacı bağımsız denetimi ortaya çıkarırken, bir taraftan da devletin yüklendiği görevlerin ve vergi ihtiyacının artması, klasik denetim yöntemlerin yetersiz kalması, vergi inceleme eleman sayısının yetersizliği, vergi inceleme oranının

düşüklüğü ve kayıt dışı faaliyetlerin artması da Türkiye'ye özgü tasdik denetimi müessesesini ortaya çıkarmıştır.

Her iki denetim şeklinde de ortak olan denetimi gerektiren nedenler; yukarıda her iki denetim çeşidine ait bölümlerde ayrıntılı olarak ele alınmış olan finansal tabloların güvenilir olmama olasılığı ve güvenilir bilgi ihtiyacıdır. Finansal tabloların güvenilir olmama olasılığı ve güvenilir bilgi ihtiyacı ise bu bilgilerin denetlenmesini zorunlu kılmaktadır. Günümüzde en yaygın ve en güvenilir denetim türü ise finansal tabloların bağımsız denetimidir.

İki denetim çeşidinin birbirlerinden önemli farkları da söz konusudur. Bağımsız denetimde finansal tablo bilgi kullanıcıları ve çıkar gruplarının hem sayısının hem de çeşitlerinin artması bağımsız denetimi gerektiren en temel neden olmuştur. Sanayinin gelişmesi, büyük işletmelerin kurulmasına, yeni çıkar gruplarının oluşmasına neden olmuş, bu gelişme çıkar gruplarının finansal tablolara olan ilgisini artırmış, özellikle büyük işletmelerin alanında uzman olan denetçilerce denetlenmelerini zorunlu hale getirmiştir.

Tasdikte ise ilgili çıkar grupları yoktur, tasdik tarafları tasdiki yapan YMM'ler dışında sadece devlet ve ilgili işletmedir. Dolayısıyla tasdiki gerektiren nedenlerin temelinde, devletin beyana dayalı şekilde işletmelerin kendisine sunduğu bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak ve tespit etmek amacıyla yaptığı denetimlerin çeşitli sebeplerle yetersiz kalmasından dolayı bu bilgilerin kendilerine sorumluluk yüklenmiş özel kişilerce denetlenmesine imkan sağlamak yoluyla devletin denetim yükünü hafifletmek ve idari süreci hızlandırmak isteği ve ihtiyacı vardır.

Hem bağımsız denetimin hem de tasdik denetiminin en önemli yararı denetlenmiş, güvenilir ve doğru bilgi ihtiyacını karşılamasıdır. Bu ihtiyacın karşılanması her iki denetim çeşidinin de en temel ortak yararı olan kamu yararını sağlamaktadır. Çünkü her iki denetim biçimi de esasen kamu yararının sağlanması için tesis edilmiş müesseselerdir. Ancak kamunun ne olduğu konusunda ciddi bir kavram karmaşıklığı söz konusudur. Kamu kavramı bazen toplum anlamında kullanılırken, bazen de devlet anlamında kullanılmakta, bazen de hem devlet hem de toplum anlamında kullanılmaktadır.

Bağımsız denetimde kamu yararı kavramı daha çok toplum yararı anlamında kullanılmaktadır. Bağımsız denetimde düzenlenen raporlar işletmenin olumlu ve

olumsuz mali durumunun ne olduğunu tarafsız ve nesnel bir biçimde ortaya koymaktadır.

Bundan dolayı ilk olarak, işletme yönetimine daha sağlıklı ve doğru karar verebilme imkanı vererek denetlenen işletmeye yarar sağlamaktadır. İkinci olarak işletme içi ve dışı eksik, yanlış ve haksız uygulamaları tarafsız ve bağımsız olarak açıkça ortaya çıkarıp, engelleme özelliğinden dolayı tüm ortakların ve özellikle yönetimde yer almayan ortakların haklarının daha iyi korunmasına yardımcı olur. Son olarak bağımsız denetim işletme ile ilişkisi olan üçüncü kişilerin güvenilir ve doğru bilgi ihtiyacını karşılayarak, bilgi kullanıcılarına da yararlar sağlar. Bağımsız denetimin yararlarının tasdik denetiminden en önemli farkı üçüncü kişiler açısından ortaya çıkar. Bağımsız denetim; kredi veren kuruluşlara kredi ile ilgili kararlarında, küçük tasarruf sahibi yatırımcılara yatırım kararlarında, işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında objektif bilgiler sağlayarak, bir işyerinin satılması ya da başka bir işyeri ile birleştirilmesi hallerinde alıcı ve satıcı taraflara güvenilir ve objektif bilgiler sağlayarak, işletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere, denetlenen işletmenin karlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlayarak işletme ile ilgili üçüncü kişilere yarar sağlar. Yine kamu kuruluşlarının da güvenilir ve doğru bilgi ihtiyacının karşılanmasına yardımcı olur.

Tasdik denetiminde ise kamu yararı kavramı daha çok devlet yararı anlamında kullanılmaktadır. Tasdik denetiminin devlet ve işletme şeklinde iki tarafı bulunmaktadır ve bağımsız denetimden farklı olarak üçüncü kişiler yoktur. Bu doğrultuda tasdik denetiminin yararlarında da daha çok devlet açısından ve işletme açısından ikili bir ayırım söz konusudur. İlk olarak tasdik denetiminin devlet açısından yararı; çeşitli sebeplerle denetimde yetersiz kalan kamu idaresinin inceleme yükünü hafifletmek ve idari süreci hızlandırmak, en fazla vergi gelirinin sağlanması, vergi yükünün adil dağılması, ekonomik kalkınmanın ve sosyal adaletin sağlanması gibi amaçlarının gerçekleşmesi, suistimal ve yolsuzluk eğiliminin azaltılması, vergi kayıp ve kaçaklarının engellenmesine, vergi suçlarının azaltılmasına ve vergi gelirlerinin artırılmasına katkı sağlaması şeklinde özetlenebilir. İkinci olarak işletme açısından yararları bağımsız denetimdekine benzer olmakla birlikte en önemli farkı, tasdik edilen belgelerin devlet tarafından incelenmiş belge olarak kabul edilmesinden dolayı,

işletmenin devlet tarafından denetim riskini büyük ölçüde azaltmasıdır. Zaten bu durumda tasdik edilen belge ve bilgiler devlet tarafından tekrar denetlense dahi esaslı noktalar açısından büyük bir risk oluşturmayacağı konu ile ilgili taraflarca kabul edilmektedir. Bu yararının yanı sıra tasdik işletmenin taleplerinin çabuk karşılanarak hak ve menfaatlerinin korunmasına, vergi idaresiyle ilişkilerinde güvenin hakim kılınmasına, hata, yolsuzluk, eksiklikleri bertaraf ederek işletme yöneticilerine olumsuzlukları düzeltme, ortakların da haklarını koruma konularında katkı sağlar.

Hem bağımsız denetimin hem de tasdik denetiminin her ikisinin de temel olarak ortak amacı, kamu yararını sağlamaya yönelik olarak güvenilir ve doğru bilgi sağlama amacıdır. Her iki denetim çeşidinin de iki çeşit amacından söz edilebilir. Birincisi bu denetim çeşitlerinin ortaya çıkış veya oluşturulma amacı ve ikincisi de denetimlerin uygulanması sonucu ulaşılmak istenen amaçtır.

Bağımsız denetimin ortaya çıkış amacı, küresel olarak giderek büyüyen ve karmaşıklaşan ekonomik yapılarda sayısı ve çeşitleri artan tüm finansal bilgi kullanıcılarının güvenilir ve doğru bilgi ihtiyacını karşılamaktır. Bağımsız denetim uygulamaları sonucu elde edilmek istenen amaç ise; finansal tablolarla ilgili bir görüşe ulaşmak, hata ve hileleri ortaya çıkarmak, hata ve hileleri önlemek, denetlenen işletmenin yönetimine önerilerde bulunmak şeklinde özetlenebilir.

Tasdik denetiminin oluşturulma amacı ise, kısaca denetimlerde yetersiz kalan kamu idaresinin inceleme yükünü hafifletmek ve idari süreci hızlandırmaktır. Tasdik denetimi uygulamasından elde edilecek amaç ise; mükelleflerin kamu idaresine bildirdikleri beyanların vergi mevzuatına ve gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olmasını sağlamak ve bu şekilde beyanlardaki matrahın doğruluğunu güvence altına almak, mükelleflerin kamu idaresinden taleplerinin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak hak ve yararlarını korumak ve vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde güveni hakim kılmak şeklinde özetlenebilir.

Bağımsız denetimin ve tasdik denetiminin kapsamı, denetim süreci ve yöntemi yönünden benzerlik göstermektedir. Her ikisi de, denetimin konusu hakkında, denetim kıstasına uygun olarak, yeterli ve uygun denetim kanıtına dayandırılarak bir görüş oluşturulmasını ve bu görüşün raporlanmasını kapsar. Ancak içerik olarak, denetimin konusu, kıstası, ilgili tarafları, sağladığı güvencenin sınırı gibi pek çok yönden iki denetim çeşidinin de kapsam açısından farklılıkları vardır. Bunlar aşağıda ilgili

bölümlerde daha ayrıntılı olarak ele alınacağından burada genel olarak bir değerlendirme yapılacaktır.

Bağımsız denetim, finansal tabloların, TDS çerçevesinde belirlenen kapsamda, makul veya sınırlı güvence sağlayacak seviyenin gerektirdiği yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanarak, olumlu, şartlı, olumsuz bir görüş oluşturulmasını veya görüş bildirmekten kaçınılmasını ve bu görüşün raporlanarak tüm bilgi kullanıcılarına sunulmasını kapsar.

Tasdik denetimi ise, mali tabloların yani mali bilanço ve beyanların, vergi mevzuatı yönünden, tam, eksiksiz ve sınırsız güvence sağlayacak şekilde yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanarak, bu kanıtlara dayanarak bir görüşün oluşturulması, bu görüşün raporlanarak kamu idaresine sunulmasını kapsar.

Türkiye’de bağımsız denetim, 6102 sayılı Kanun, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve diğer mevzuat hükümleri uyarınca denetime tabi tutulan konularda yapılır. Bağımsız denetim, başta finansal tablolar olmak üzere, yıllık faaliyet raporları, riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistemler ile sair mevzuat uyarınca doğrudan veya dolaylı olarak denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından denetlenmesi, incelenmesi veya değerlendirilmesi öngörülen diğer hususlara ilişkin konularda yapılır.

Tasdik denetimi konuları açısından ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan ilki, “Tam Tasdik”, ikincisi ise, “Kısmi Tasdik” olarak adlandırılmaktadır. Tam tasdik, yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile bunlara ekli mali tablolar ve bildirimlerin tasdikidir. Burada tasdik edilen vergiye ilişkin tüm hususlar incelenmektedir. Kısmi tasdik ise, sadece yatırım indirimi, yeniden değerlendirme, belirli bazı istisna ve muafiyetler, özellikle KDV ile alakalı çeşitli iade konuları hakkında olup, ilgili vergi konusunun tamamını değil, yalnızca bir kısmını kapsamaktadır.

## 5.2. DENETLENENLER, DENETLEYENLER VE DİĞER İLGİLİ TARAFLAR AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA

Türkiye’de bağımsız denetimle tasdik denetimi arasındaki önemli bir fark da denetlenenler açısındandır. Bu fark özellikle işletmelerin denetime zorunlu olarak mı yoksa ihtiyari olarak mı tabi olacaklarıyla ilgilidir.

Türkiye’de bağımsız denetime tabi olacak şirketlerde belirli sektörlerle ve ölçütlere göre zorunluluk söz konusudur. Bu şirketler bağımsız denetimi yaptırmak zorundadırlar. Bununla birlikte işletmeler ihtiyari olarak diledikleri takdirde de bağımsız denetim yaptırabileceklerdir. Türkiye’de bağımsız denetime zorunlu olarak tabi şirketler Bakanlar Kurulu’nca belirlenmektedir. Bu kapsamda Bakanlar Kurulu 23.01.2013 tarihinde 2012/4213 sayılı “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar” almış daha sonra 14.03.2014 tarihinde alınan 2014/5973 sayılı BKK ile 2012/4213 sayılı BKK’nın bazı ölçütlerinde değişiklik yapmış ve bağımsız denetime tabi kuruluşların kapsamı genişletilmiştir.

Bu düzenlemeler incelendiğinde Bakanlar Kurulu bağımsız denetime tabi olacak şirketleri esasen iki grup altında belirlemiştir. Birinci grupta yer alan şirketler, hiçbir sınırlamaya tabi olmaksızın, her koşulda bağımsız denetime zorunlu olarak tabi olan şirketlerden oluşmaktadır. Bu şirketler esasen kamu yararını ilgilendiren kuruluşlardır ve genelde belirli sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerdir. Bunlar; halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, sermaye piyasası kurumları, tarım ürünleri lisanslı depo anonim şirketleri, ulusal medya şirketleri şeklinde sayılabilir. Ayrıca bu şirketlerin denetimi bağımsız denetçiler tarafından yapılamayıp, sadece bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılabilir.

İkinci grup şirketler ise, belirli sınırların üstünde kaldıkları için bağımsız denetime tabi olan şirketlerdir. Bu kuruluşların denetimi KAYİK’lerden ayrı olarak, bağımsız denetim kuruluşu tarafından da, gerçek kişi bağımsız denetçi tarafından da yapılabilir. Bu şirketlerde kendi içinde ikiye ayrılmıştır.

Birincisi belirli özellikler aranmadan aktif toplam, ciro, çalışan sayısı şeklindeki genel ölçütlere göre bağımsız denetime zorunlu olarak tabi olan şirketlerdir. Bu şirketler diğer hiçbir özelliklerine bakılmaksızın, aktif toplamı, net satış hasılatı ve çalışan

sayılarına göre aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağarlarsa bağımsız denetim yaptırmak zorundadırlar.

1. Aktif toplamı yetmişbeşmilyon ve üstü Türk Lirası.
2. Yıllık net satış hasılatı yüzellimilyon ve üstü Türk Lirası.
3. Çalışan sayısı ikiyüzelli ve üstü.

İkincisi ise; sahibi, faaliyet türü, tabi olduğu kanun gibi belirli özelliklerine göre genel ölçütlerden daha düşük sınırlara göre bağımsız denetime tabi olan şirketlerdir.

Tasdik denetiminde ise işletmelerin yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin YMM'lere tam tasdik yaptırılması zorunlu değildir, burada ihtiyari bir durum söz konusudur ve bu işletmeler diledikleri takdirde tasdik hizmetinden yararlanabilirler ve tasdik ilgili işletmenin talebi üzerine yapılır. Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi (tasfiye, birleşme ve devir beyannameleri dahil) vermek durumunda bulunan mükellefler, söz konusu beyannameleri ile bunlara ekli mali tablolarını ve bildirimlerini diledikleri takdirde yeminli mali müşavirlere tasdik ettirebilirler.

Özetle, tasdik denetiminde herhangi bir zorunluluk yoktur, mükelleflerin herhangi bir şartla sınırlı olmaksızın, istemeleri halinde, tam tasdik hizmetinden yararlanmaları mümkün bulunmaktadır.

Türkiye'de bağımsız denetim, sadece KGK tarafından yetkilendirilen denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yetkileri çerçevesinde gerçekleştirilir. KAYİK'lerin ve faaliyet alanları, işletme büyüklükleri, çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre KGK tarafından belirlenen işletmelerin denetimi yalnızca denetim kuruluşları tarafından, diğerlerinin denetimi ise denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yapılır.

Bağımsız denetçi olabilmenin genel ve özel şartları vardır. Bu şartlar, eğitim, tecrübe gibi konularda olmakla birlikte bağımsız denetçi olabilmenin en önemli şartı 3568 sayılı Kanun'a göre meslek mensubu olmaktır. Dolayısıyla SMMM veya YMM ayrımı olmaksızın tüm meslek mensupları denetim yapabilirler. Ancak yapılan son düzenlemelere göre meslek mensubu olmak, bağımsız denetçi olmak için yeterli değildir. Meslek mensubu olmakla birlikte 2 Kasım 2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 660 sayılı KHK ile kurulan KGK'nın belirlediği şartları taşıyan ve KGK tarafından yapılan sınavlarda başarılı olarak, KGK tarafından yetkilendirilen meslek mensupları bağımsız denetçi olabilecektir.

Tasdik denetiminde ise, tasdik işlerini yani vergiye yönelik denetimi sadece YMM'ler yapabilmektedirler. 3568 sayılı Kanunun 12. maddesi uyarınca; gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ve muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etmek yetkisi yeminli mali müşavirlere verilmiştir.

Hem bağımsız denetimin hem de tasdik denetiminin ilgili taraflar açısından ortak kavramı “Kamu” kavramıdır. Çünkü her iki denetimde de oluşturulan raporlar kamunun bilgisine sunulur. Ancak kamunun ne olduğu konusunda ciddi bir kavram karmaşıklığı söz konusudur. Kamu kavramı bazen toplum anlamında kullanılırken, bazen de devlet anlamında kullanılmakta, bazen de hem devlet hem de toplum anlamında kullanılmaktadır.

Bağımsız denetimde kamu kavramı daha çok toplum anlamında kullanılmaktadır. Burada finansal tablo bilgi kullanıcıları yani işletme ile ilgili taraflar hem çeşit hem sayı olarak oldukça geniş bir yelpazeye sahiptir. Bunlar; işletme yöneticileri, hissedarlar, kredi kuruluşları, devlet, satıcılar, müşteriler, yatırımcılar, çalışanlar şeklinde sayılabilir.

Tasdik denetiminde ise kamu kavramı daha çok devlet anlamında kullanılmaktadır. Tasdik denetiminin devlet ve işletme şeklinde iki tarafı bulunmaktadır ve tasdikte bağımsız denetimden farklı olarak ilgili çıkar grupları yoktur, tasdik tarafları tasdiki yapan YMM'ler dışında sadece devlet ve ilgili işletmedir.

### **5.3. DENETİM ŞEKLİ, DENETÇİLERİN BAĞIMSIZLIKLARI DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARI AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA**

Denetim şekli açısından hem bağımsız denetim hem de tasdik denetimi birbirlerine paralel ve benzerdir. Denetimin yapılış şeklini her iki denetim çeşidinde de çalışma sahası standartları belirlemektedir. Bu standart denetçiye denetimi ne şekilde yapacağı konusunda yol göstericidir. Çalışma alanı standardı; planlama ve gözetim, iç kontrolün incelenmesi ve kanıt toplama alt standartları şeklinde üç başlığa ayrılmıştır.

Bağımsız denetimde, denetim çalışmasının iyi bir şekilde planlanması gerekir. İşletme ile ilgili konularda bilgi toplanarak, denetim planını hazırlanır. Planlamadan



sonra müşteri işletmenin iç kontrol sistemi incelenir. İç kontrol sisteminin var olup olmadığı, varsa etkin işleyip işlemediği tespit edilir. Son olarak denetçinin denetim görüşüne temel teşkil edecek uygun ve yeterli miktarda kanıt toplanır. Bu kanıtlar toplanırken denetim tekniklerinden faydalanılır.

Tasdik denetimiyle ilgili mevzuatta YMM'lerin çalışma sahası standartları ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Planlama, tasdikin mahiyeti, kapsamı ve zamanlaması dikkate alınarak, çalışmanın doğru bir biçimde yönlendirilmesi, sistemli bir şekilde yürütülmesi ve nihai amaca ulaştırılması için yapılır. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi konusunda meslek mensuplarının, denetleyecekleri kurum ve kuruluş hakkında araştırma yaparken yararlanacağı bilgiler arasında iç kontrol organizasyonun durumu tespit edilir ve iç kontrol sisteminden yararlanılıp yararlanılamayacağı belirlenir. Kanıt toplama açısından tasdik denetiminde kanıt toplamanın amacı ve kanıt toplamada kullanılacak teknikler de düzenlenmiştir.

Denetçinin yaptığı denetim çalışmasının güvenilir olması, denetim mesleğinin temel özelliklerinden biridir. Güvenilirliğin sağlanabilmesi denetçinin önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olarak denetim çalışmasını yürütmesini gerektirir. Bu noktada denetim uygulamalarının kalitesini ölçen ölçütler karşımıza çıkar. Bu ölçütlere denetim standartları denir. Genel kabul görmüş denetim standartları; genel standartlar, çalışma alanı standartları, raporlama standartları olmak üzere üçe ayrılır.

Türkiye'de bağımsız denetimde, denetçinin mesleki eğilimleri, kişisel ve ahlaki nitelikleri gibi konularla alakalı olan Genel standartlar arasında geçen bağımsızlık standardından başka bağımsız denetim yönetmeliğinde de ayrıntılı düzenlemeler yer almaktadır.

Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetimleri iki türlü yani esasen ve şeklen bağımsız olarak gerçekleştirir. Esasta bağımsızlık; denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden uzak olarak görüş açıklamasıdır. Şekilde bağımsızlık ise; denetim kuruluşunun, denetçinin veya bir denetim ekibi üyesinin; konuya ilişkin tüm durum ve şartları değerlendiren makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibamı oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır.

Denetim kuruluşları ve denetçiler, denetim çalışmalarında denetlenen kuruluştan bağımsız ve tarafsız olmak zorunda olup, hiçbir şekilde denetlenen kuruluşların karar alma mekanizmalarına katılamazlar. İşletme ile denetim sözleşmesinde belirlenen tutar dışında bir ücret ilişkisi olmamalıdır ve bunun dışında ücret veya başka bir isim altında ödeme yapılmamalıdır. İşletme ile herhangi bir ekonomik faaliyet içerisinde olmamalı, herhangi bir iş ilişkisi, danışmanlık, ticaret gibi bir ilişki bulunmamalıdır. İşletme ile herhangi bir borç alacak ilişkisi söz konusu olmamalı, işletmeden borç almamalı veya borç vermemelidir.

Denetim kuruluşu veya denetçilerde, bağımsızlığın zedelendiğine dair kanaat oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir. Bağımsızlığı tehdit eden hususların ortaya çıkması halinde bağımsızlığı koruyacak önlemler alınır. Alınan önlemlerin tehditleri bertaraf etmeye yetmediği anlaşıldığında bağımsızlığın zedelendiği ve ortadan kalktığı kabul edilir. Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetlenen işletmeye, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya başka bir hizmet veremez.

Tasdik denetiminde ise ilgili mevzuatta YMM'lerin bağımsızlıkları ayrıntılı düzenlenmemiştir. 3568 sayılı Kanun'da bağımsızlık ile alakalı sadece YMM'lerin defter tutamayacakları hükmü vardır. Tasdik denetiminin danışmanlık veya diğer işlerle birlikte yapılmasına engel olacak bir hüküm yoktur. İkincil mevzuat olan Çalışma Yönetmeliğinde ise, bağımsızlık mesleğin temeli ve vazgeçilmez unsuru olarak değerlendirilmiş ve meslek mensuplarının bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişkilerden ve davranışlardan kaçınması gerektiği ifade edilmiştir. Bunun dışında ayrıntılı bir düzenleme yapılmamış ve meslek mensuplarının bağımsızlıklarını hangi hallerde kaybedeceği ve tasdik denetimiyle birlikte yapılabilecek veya yapılmayacak işlere de yer verilmemiştir.

Tasdik denetiminde denetimin amacı, yapan kişi, ilgili taraflar ve yapılan iş açısından bağımsızlık standardıyla çelişen durumlar olduğu yönünde eleştiriler vardır. Genel olarak eleştiriler YMM'lerin vergi idaresine yardımcı bir birim olarak ihdas edilmesinden dolayı devletin yanında durmaya çeşitli sebeplerden dolayı mecbur oldukları için bağımsızlıklarının zedelendiği yönündedir. YMM'lerin uygulamada yaptıkları iş idarenin yorum ve anlayışlarıyla ağırlıklı olarak vergi denetimine kaymış, finansal denetim geri planda kalırken, denetim tasdik denetimi olarak yerleşmiştir.

YMM'lerin bağımsızlık konusunda bağımsız denetçilerden en önemli farkı sorumlulukları açısından ortaya çıkmaktadır. Bağımsız denetimde makul veya sınırlı güvence söz konusuysen, tasdik denetiminde YMM'ler tasdik işleminin doğruluğundan tam sorumlu tutulmuşlardır. YMM'lerin tasdik faaliyetlerinde ortaya çıkabilecek vergi kayıplarından işletme ile birlikte müşterek ve müteselsil olarak sorumlu tutulmuşlardır. Bu durumda vergi idaresi, YMM'lerden tam garanti vermesini istemekte, tasdik denetimini bir kamu denetimi niteliğinde görmekte, YMM'lerin devletin yanında olmasını istemekle bağımsızlıklarını zedelemektedir. YMM'ler özel bir devlet denetçisi olarak algılanmaktadır.

Bağımsız denetçiler ile YMM'ler arasındaki en önemli fark, yaptıkları denetim sonucunda aldıkları sorumluluk açısından ortaya çıkmaktadır.

Bağımsız denetim, kullanıcılara denetim konusunun denetim kıstasına uyumuyla ilgili makul veya sınırlı güvence sağlar. Sınırlı güvence sağlayacağı ilgili mevzuatında veya denetim sözleşmesinde açıkça belirtilmemiş ise denetim makul güvence verecek şekilde gerçekleştirilir. Makul ve sınırlı güvence seviyesinin gerektirdiği denetimin kapsamı TDS çerçevesinde belirlenir.

Tasdik denetiminde ise YMM'ler inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanunu'nun "Tam Teselsül" hükümleri uygulanır.

Bu durum literatürde genellikle eleştiri konusu yapılmış, tam sorumluluk uygulamasının yanlış bir uygulama olduğu ifade edilmiştir. Tam sorumluluk kavramı yukarıda bağımsızlık yönünden karşılaştırma bölümünde de belirtildiği gibi YMM'lerin bağımsızlıklarını zedelemektedir. Bağımsız denetimi sınırlayan faktörlerden dolayı denetçinin mutlak görüş bildirmesi esasen mümkün değildir. Zaman ve maliyet sınırlamasından dolayı örnekleme yönteminin kullanılması ve muhasebede tahmine dayalı kayıtlardan dolayı doğal olarak mutlak görüş bildirilemez. Ayrıca yeminli mali müşavir her şeyi tespit eder, her şeyi bulur, hiçbir hata yapmaz, o onayladıysa sıfır hata şeklindeki bir yaklaşım mümkün olmayan, eşyanın tabiatına aykırı bir yaklaşımdır. Tespit

edememe riski her zaman söz konusudur, belli bir küçüklükteki ya da belli işlemlerin tespit edilemeyeceğinin kabul edilmesi ve tespit edememe riskinin tanımlanması gereklidir.<sup>415</sup>

## 5.4. SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Türkiye’de birbiri ile ilgili ancak birbirinden farklı iki bağımsız denetim çeşidi söz konusudur. Uygulamada bugüne kadar hem işletmelere hem de devlete sağladığı yararlar göz önünde bulundurulduğunda tasdik denetiminin bağımsız denetime nazaran daha ağırlıkta olduğu bilinmektedir. Ancak 14.03.2014 tarih ve 2014/5973 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin kapsamı önemli ölçüde genişletilmiştir. Gelecekte de zorunlu olarak bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin kapsamının gitgide genişletilmesi ve nihai olarak da tüm şirketleri kapsayacak şekilde tamamen genişletilmesi öngörülmektedir. Bu durumda zaten gündemde önemli bir yere sahip olan Türkiye’de bağımsız denetimin önemi gitgide daha da artacaktır. Tasdik denetimi de hem işletmeler hem de devlet açısından oldukça önemli bir yere sahiptir. Nitekim konuyla ilgili tarafların son dönemdeki açıklamaları da her iki denetim biçimine olan ihtiyacın giderek artacağı yönündedir.

Hem bağımsız denetime hem de tasdik denetimine olan ihtiyacın gittikçe artacağı, buna paralel olarak da her iki denetim şeklinin öneminin de gittikçe artacağı değerlendirmesinden hareketle, her iki denetim müessesesinin sorunları ve çözüm önerilerinin de ele alınmasına büyük ölçüde ihtiyaç duyulmaktadır.

### 5.4.1. Sorunlar

Hem bağımsız denetim hem de tasdik denetiminde sorunların büyük ölçüde denetçinin mesleki eğilimleri, kişisel ve ahlaki nitelikleri gibi konularla alakalı olan genel standartlar arasında geçen bağımsızlık standardı ile mesleki özen ve dikkat standardı etrafında toplandığı görülmektedir. Nitekim ister bağımsız denetimde olsun ister tasdik denetiminde olsun denetim işini yapan bağımsız denetçi veya YMM bir

---

<sup>415</sup> ÖZDEMİRCİ, Fahrettin, *Finansal Denetim ile Tam Tasdik Denetiminin Kamu Yararı Açısından Değerlendirilmesi Sempozyumu Sunumu*, 22.11.2012, [www.ankaraymmo.org.tr/otomasyon/ekler/Doc051012.pdf](http://www.ankaraymmo.org.tr/otomasyon/ekler/Doc051012.pdf), 23.09.2013, s. 3-10.

serbest meslek faaliyeti icra etmektedir, dolayısıyla burada şahsi bilgiye, şahsi tecrübeye, sertifikaya bağlı ve devredilemez bir yetki söz konusudur.

Bu sorunları ele alacak olursak belli başlıları; rekabet yasağına uymama problemi, ücret ilişkisi problemi ve asgari ücretin altında iş alma problemi, tespit edememe riski problemi ve bununla ilişkili olarak sorumluluk sınırı ilişkisi problemi ve son olarak da sınırsız denetim yetkisi problemleridir.<sup>416</sup> Türkiye’de bu sorunlarla alakalı mevzuatta bir takım yasaklar, sınırlamalar olmasına rağmen uygulamada bu problemlerin varlığı ciddi boyutlara ulaşmış bulunmaktadır.

Bu sorunlar esasen birbirine bağlı sorunlardır ve denetimi yapanın bağımsızlığı ile mesleki özen ve dikkatini olumsuz etkileyen sorunlardır. Burada denetimi yapanın denetimi yaptırana mecbur kalmaması, muhtaç duruma düşmemesi, mesleğin devamı için, onuru için, bağımsızlık ve tarafsızlığının gerçekten sağlanabilmesi için mutlaka gereklidir. Rekabet yasağına uymamayla alakalı olarak bir kapasite sorunu olarak tanımlayabileceğimiz sorun karşımıza çıkmaktadır. Burada denetimi yapanın her iki yönlü olarak yani aşırı yüksek kapasite veya aşırı düşük kapasiteyle çalışması problemi söz konusudur. Düşük kapasiteyle denetim yapanın denetimi yaptırana mecbur kalmasından dolayı tarafsızlık ve bağımsızlığı tehlikeye girerken, fiili imkansızlık derecesinde yüksek kapasiteyle denetim yapanın mesleki özen ve dikkatle denetim faaliyeti yürütmesi imkansız bir hal almakta ve de birbiriyle bağlantılı şekilde bir taraftaki yüksek kapasite diğer tarafta düşük kapasite sorununa yol açmaktadır. Nitekim Maliye Bakanlığı’nın yüksek kapasiteyle alakalı istatistikleri oldukça dikkat çekicidir. 2011 verilerine göre; 2051 tane fiilen çalışan YMM ve 82.000 toplam sözleşme sayısı söz konusudur. Buna göre; bir YMM’ye düşen ortalama tasdik sayısı 40’tır. Ancak yine aynı istatistiklere göre Adana’da 1066 tane, Ankara’da 561 tane, Gaziantep’te 621, İstanbul’da 266 tane sözleşmesi bulunan YMM’ler söz konusudur. Denetim firmalarında da bünyesindeki YMM sayısına göre oldukça yüksek olan 915 gibi sözleşme sayıları söz konusudur.<sup>417</sup>

Bu sorunların birbirine bağlı sorunlar olduğunu dile getirmiştik. Bu noktadan hareketle yine haksız rekabetle bağlantılı olarak ücret ilişkisi problemi de ortaya

---

<sup>416</sup> ÖZDEMİRCİ, a.g.e., s. 3-10.

<sup>417</sup> GÖZÜBÜYÜK, Faruk, *Finansal Denetim ile Tam Tasdik Denetiminin Kamu Yararı Açısından Değerlendirilmesi Sempozyumu Sunumu*, 22.11.2012, [www.ankaraymmo.org.tr/otomasyon/ekler/Doc051012.pdf](http://www.ankaraymmo.org.tr/otomasyon/ekler/Doc051012.pdf), 23.09.2013, s. 25.

çıkılmaktadır. Tasdik denetiminde Gelir İdaresi Başkanlığı her yıl asgari ücret tarifesi yayınlamakta ancak denetimi yapanlar haksız rekabete yol açacak şekilde asgari ücret altında ücretlerle denetim yapabilmektedirler. Yine bu durumda denetimi yapan ve yaptıran açısından uygun olmayan pazarlık ilişkilerinin gelişmesine ve tarafsızlık ve bağımsızlık ilkesinin zedelenmesine yol açmakta ve denetimi yapanlar arasında da yine haksız rekabete yol açmaktadır.

Ülkemizde geniş anlamda bağımsız denetime yönelik olarak bağımsız denetim firmalarının dile getirdiği bir takım sorunlar da söz konusudur. Bağımsız denetim firmaları açısından sorunlar; denetime ilişkin düzenlemelerin yetersizliği, mevzuat karmaşası, denetlenen işletmelerin Uluslararası Muhasebe Standartları'na uymaması ve genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumun sağlanamamış olması şeklinde sayılabilir.<sup>418</sup>

Denetim yapan bağımsız denetçi, bağımsız denetim firmaları veya tasdik yapan YMM dışında, işletmeler açısından da denetime yönelik sorunlar söz konusudur. İşletmeler açısından sorunlar; bağımsız dış denetimin şirketler tarafından sadece yasal bir zorunluluk olarak görülmesi ve şirketlerin çoğunluğunun aile şirketi olması nedeniyle kurumsallaşamamış olması, kayıt dışı ekonomi, işletmelerin sadece kredi ihtiyacı olduğunda bağımsız denetime başvurması, etik kurallara uyumsuzluk, ekonomik yetersizliklerin işletmeleri zorlaması, işletmelerde sermayedar profesyonel yönetim ayrımının olmaması, sermaye piyasasının gelişmemiş olması, zorunlu nedenler dışında işletmelerin denetime bütçe ayırmaması ve bağımsız denetimin asıl faydasının farkında olmamaları, ülkemizde bağımsız denetimin tam olarak alt yapısının oturmamış olması ve işletme yönetimlerinin yeterli bilince sahip olmamaları şeklinde sayılabilir.<sup>419</sup>

## 5.4.2. Çözüm Önerileri

Yukarıda bahsedilen sorunların bir kısmının çözümüyle alakalı olarak Maliye Bakanlığı'nın önerisi ve hazırlığı dikkat çekmektedir. Hemen belirtmek gerekir ki bu öneri soruna Maliye Bakanlığı'nın perspektifinden bakmaktadır ve tüm sorunların çözümüne yönelik değildir. Bu anlamda Maliye Bakanlığı'nın önceliği; denetimi

---

<sup>418</sup> ERSOY ve DÖNMEZ, a.g.e., s. 88.

<sup>419</sup> ERSOY, Ayten ve DÖNMEZ, Adnan, *Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi*, Bilig, Kış / 2006, sayı: 36, s. 88.

yapanların yüksek kapasiteyle çalışmasını önleyerek, başta vergi gelirlerini güvence altına almak üzere, mesleki özen ve titizliği sağlamaya yönelik olarak mesleğin kalitesini artırmaya çalışmaktır. Bu anlamda Maliye Bakanlığı'nın amacı; mesleğin kalitesini, güvenilirliğini, saygınlığını artırmak, meslek mensupları arasındaki haksız rekabeti engellemek, meslek faaliyetinin yürütülmesinde gereken mesleki özenin gösterilmesini sağlamak, hazine kaybının önlenmesini sağlamak, mesleki çalışma standardı ve etik kurallarına uyumun uygulanmasını sağlamaktır.

Maliye Bakanlığı'nın bakış açısıyla da olsa bu önerinin bir takım sorunların çözümünde oldukça önemli olduğu söylenebilir. Buna göre; mevzuatımızda meslek mensuplarının yıl içerisinde kabul edecekleri iş sayısı, ya da günlük mesaisinin kaç saat olacağı hususlarında şimdiye kadar herhangi bir baz alınacak veri yoktur ve buna ilişkin bir iş kapasitesi belirleme ihtiyacı söz konusudur. Bu çalışma sadece YMM yönelik değil, tüm meslek mensuplarına yönelik bir çalışmadır, ancak burada sadece YMM'lere yönelik kısmı dikkate alınacaktır. Bu çalışmada her bir meslek mensubuna 100 puan değerinde kapasite belirlenmektedir. Ancak bu çalışmada değerlendirme meslek mensubu üzerinden değil, işletmeler üzerinden yapılmakta, yani portföy baz alınmaktadır. Burada baz alınan üç tane temel kriter vardır. Birincisi çalışan sayısı, ikincisi net aktif büyüklüğü, üçüncüsü yıllık hasılat belirlemesidir. Bu kriterler belirlenirken bir önceki yılın ortalamaları baz alınmaktadır. Bu kriterlere göre işletmeler çeşitli kodlara ayrılmaktadır. Bir işletmenin hangi kodda olduğu; iş hacimleri, aktif büyüklükleri ve çalışan sayılarına göre tespit edilmektedir. İşletmenin kodunun karşındaki puan katsayısına göre bir meslek mensubunun yapabileceği iş kapasitesi, yani 100 puana tamamlayacağı iş kapasitesi tespit edilmeye çalışılmaktadır.

Bu üç kriterin yanı sıra katsayıları etkileyecek bir takım kıstaslar da söz konusudur. Burada işletmenin bulunduğu kodun karşılığındaki katsayıda istenilen ve istenmeyen durumlara göre arttırma veya eksiltme durumu söz konusudur. KDV, ÖTV iadesi tasdik sözleşmelerinde kapasite puanı % 50 indirimli uygulanmaktadır. Eğer bir tam tasdik sözleşmesi var ve tasdik sözleşmesine bağlı olarak KDV, ÖTV iadesi var ise, o katsayıya isabet eden puanı % 50 indirimli olarak uygulanmaktadır. 75 ve üzerindeki yaşlarda bulunan YMM'ler hakkında puan iki katı uygulanmaktadır. YMM'nin tasdik hizmeti verdiği mükelleflerin, YMM'nin, bulunduğu il merkezi dışında olması durumunda % 25 artırılıyor. Hizmet işletmelerinde % 25 düşürülüyor, imalat

işletmelerinde de % 25 artırılmaktadır. Yine işletmenin ön muhasebesinde yetki almış SMMM var ise, % 25 indirimli uygulanmaktadır.<sup>420</sup>

Yukarıda özetlemeye çalıştığımız bu şekildeki bir öneri ilgili taraflarla birlikte geliştirilerek bir an önce hayata geçirilmelidir. Bu ve buna benzer öneriler haksız rekabetin önlenmesi, tarafsızlık ve bağımsızlığın sağlanması ile mesleki özen ve dikkat açısından son derece önemlidir. Ayrıca bu veya buna benzer bir uygulama eş zamanlı olarak bağımsız denetime de aynen uygulanmalı ve bu konuda tasdik denetimi ve bağımsız denetim arasında uygulama birliği sağlanmalıdır.

Bununla birlikte ücret ilişkileriyle ilgili olarak da çeşitli öneriler söz konusudur. Buna göre, bağımsız denetimde de asgari ücret tarifesi mutlaka yayınlanmalıdır. Ancak esas olarak hem bağımsız denetimde hem de tasdik denetiminde denetim ücretinin tahsilatı muhtasar beyanname ile yapılmalı ve devlet aracılığı ile denetimi yapanlara aktarımı sağlanmalıdır. Böylece asgari ücretin altında denetim yapılmasının önü kesilmeli, bu konudaki haksız rekabet unsuru da ortadan kaldırılmalı, ayrıca denetimi yapanla denetimi yaptıran arasında ücret ilişkisinden kaynaklanan olumsuzluklar giderilerek bağımsızlık ve tarafsızlığın sağlanmasına yönelik önemli bir katkı sağlanmalıdır.

Yine denetim firmalarının da ücret sorunuyla alakalı çözüm önerileri olmuştur. Denetim firmaları arasında yaşanan rekabet sorunun çözümüne ilişkin olarak; bu sorunun daha çok denetim ücretinden kaynaklandığı ve denetim ücretinin işletmeler yerine meslek kuruluşları bünyesinde oluşturulacak bir havuzdan denetim firmalarına ödenmesinin bu sorunu çözeceği belirtilmiştir.

Ayrıca, denetim firmalarının genel olarak bağımsız denetimin sorunlarıyla alakalı bir takım çözüm önerileri de olmuştur. Denetim firmaları, denetim hizmetlerinin yetkili kurullar tarafından dağıtılması gerektiği, bağımsız denetim mevzuatı ve vergi kanunları arasında uyumsuzluğun işletmelerde meydana getirdiği ek iş yükünün bu kanunların birbiriyle uyumlu hale getirilmesiyle giderilebileceği şeklinde önerilerde bulunmuşlardır.<sup>421</sup>

---

<sup>420</sup> GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s. 25-28.

<sup>421</sup> ERSOY ve DÖNMEZ, a.g.e., s. 88.



## BÖLÜM 6. SONUÇ

Türkiye’de bağımsız denetimin gelişiminde, 1987’den bu yana, kamu kurumları öncülüğünde bankacılık, sermaye piyasaları, sigortacılık, enerji piyasası gibi belirli sektörlerle yönelik olan, her bir kurumun kendi görev alanındaki sektörlerle ilgili ayrı ayrı düzenlemelerde bulunduğu, dağınık bir süreç söz konusu olmuştur. Bir taraftan da 1989 tarihli 3568 sayılı Yasa ile devletin yaptığı denetimlerin çeşitli sebeplerle yetersiz kalmasından dolayı, yeminli mali müşavirlik mesleğini yasal bir statüye kavuşturarak, vergi denetimi üzerine kurulu, dünyada sadece Türkiye’ye özgü farklı bir model olan tasdik denetimi müessesesi de oluşturulmuştur.

Günümüze geldiğimizde, Türkiye son yıllarda, AB’ye adaylık sürecinin de etkisiyle pek çok alanda çok hızlı bir değişim ve gelişim sürecine girmiş, bu kapsamda mali sistem alanında da önemli değişimlere girişmiştir. Bu kapsamda 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun çıkarılmasıyla, 2011 yılı, Türkiye’de bağımsız denetim alanında pek çok yönden önemli bir dönüm noktası olmuştur. Yeni TTK’da işletmelerin denetimi ile ilgili önemli değişiklikler yapılmıştır. 6102 sayılı TTK’nın denetlemeye ilişkin hükümleri, uygulamada formaliteden ibaret olan iç denetim sistemi yerine bağımsız denetim müessesesini tesis etmiştir. Yine bu kanuna dayanılarak çıkarılan 660 sayılı KHK ile bağımsız denetime yönelik düzenleme ve uygulamaları tek çatı altında toplamayı amaçlayan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur.

Türkiye’de şu anda birbiri ile ilgili ancak birbirinden farklı iki bağımsız denetim çeşidi vardır. Uygulamada bugüne kadar hem işletmelere hem de devlete sağladığı yararlar göz önünde bulundurulduğunda tasdik denetiminin bağımsız denetime nazaran daha ağırlıkta olduğu bilinmektedir. Ancak 14.03.2014 tarih ve 2014/5973 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin kapsamı önemli ölçüde genişletilmiştir. Gelecekte de zorunlu olarak bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin kapsamının gitgide genişletilmesi ve nihai olarak da tüm şirketleri kapsayacak şekilde tamamen genişletilmesi öngörülmektedir.

Ülkemizde bağımsız denetim alanında son dönemdeki gelişmeler, bağımsız denetimin önemini gittikçe artırmakta, bu durum da “bağımsız denetim zorunluluğu geldikten sonra tasdik denetimine gerek kalacak mıdır? Tasdik denetiminin bağımsız denetimle ilişkisi nasıl olacaktır? Birbirinin alternatifi mi yoksa tamamlayıcısı mıdır?” sorularını gündeme getirmektedir. Bütün bu sorulara verilecek cevabın temeli her iki denetim biçiminin karşılaştırılmasından çıkan sonuçlardadır. Buna göre her iki denetim biçimi de niteliği,

gerektiren nedenler, amacı, kapsamı, yararları, konusu, denetlenenler, denetleyenler, ilgili taraflar, denetçilerin bağımsızlıkları ve sorumlulukları gibi hemen hemen her açıdan farklı olan müesseselerdir. Bu yönüyle her ikisi de farklı kesimlerin, farklı ihtiyaçlarına, farklı şekilde cevaplar vermektedirler. Ancak birbirleriyle ilgisiz de değillerdir. Her iki denetim biçimi de birbiriyle son derece ilgili, benzer ve sonuç olarak birbirlerinin tamamlayıcısı olarak değerlendirilebilir. Tamamlayıcıdır, çünkü ortaya çıkacak vergi matrahı tam ve doğru olarak tespit edilmeden mali tabloların doğruluğundan da söz edebilmek mümkün değildir.

Türkiye’de bağımsız denetimin ilerleyen süreçte tüm ekonomiyi kavraması halinde, tasdik denetiminin boyutlarının her geçen gün küçüleceği ve belki de gerekli olmayacağı görülebilecektir. Ancak, kayıt dışı ekonominin devamı ve bağımsız denetiminin yaygınlaştırılmaması tasdik denetimini daha güçlü bir şekilde var edecektir.

Dünyada ve Türkiye’de denetime duyulan ihtiyaç ve bundan dolayı denetimin önemi her geçen gün artmaktadır. Bu kapsamda Türkiye’de her iki denetim müessesesinin sorunları ve çözüm önerilerinin de ele alınmasına ihtiyaç vardır. Hem bağımsız denetim hem de tasdik denetiminde sorunların büyük ölçüde denetçinin bağımsızlığı ile mesleki özen ve dikkati etrafında toplandığı görülmektedir. Bununla birlikte, geniş anlamda bağımsız denetim sistemine yönelik yapısal sorunlar ve işletmeler açısından da bir takım sorunlar söz konusudur. Bu sorunların çözümüne yönelik olarak; denetimi yapanların iş kapasitesinin tespit edilmesi ve iş hacminin bu kapasiteye göre belirlenmesi, denetim ücretinin tahsilatının muhtasar beyanname ile devlet tarafından veya oluşturulacak bir havuzdan meslek kuruluşları tarafından yapılması ve denetimi yapanlara ödenmesi, denetim hizmetlerinin yetkili kurullar tarafından dağıtılması gerektiği, bağımsız denetim mevzuatı ve vergi mevzuatı arasında uyumsuzluğun giderilmesi gerektiği şeklinde öneriler söz konusudur.

Denetim ve denetim mesleğinin geleceği, onuru, kalitesi, tarafsızlık ve bağımsızlığı açısından her türlü önerinin, hem ilgili tüm taraflar, hem akademik çevrelerce geliştirilmesine, kamuoyuna sunulmasına ve ilgili düzenleyici kurumlar tarafından da üzerinde konsensüs sağlanan konuların ivedilikle uygulamaya geçirilmesine büyük ölçüde ihtiyaç duyulmaktadır.

## KAYNAKÇA

### KİTAPLAR

AKBIYIK, Sedat, *Denetim ve Raporlama*, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005.

AKGÜN, Çetin, *İç Hukukumuzda Ve Uluslararası Hukuk Bağlamında Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek Ve Mütessesil Sorumlulukları*, Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları, Dördüncü Kitap, Ankara, 2004.

ALTAŞ, Soner, *Türk Ticaret Kanunu'na Göre Şirket Denetimi*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2012.

ATAMAN, Ümit, *Genel Muhasebe*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2000.

BAKIR, Mehmet, *Denetim*, Akademisyen Yayınevi, Rize, 2003.

BOZKURT, Nejat, *İşletmelerin Kara Deliği Hile*, Alfa Yayınları, İstanbul, 2009.

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

CAN, A. Vecdi ve UYAR, Süleyman, *İşletmelerde Faaliyet Denetimi*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2010.

ÇIVAN, Mehmet, *Finansal Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005.

ÇALDAĞ, Yurdakul, *Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.

ÇALDAĞ, Yurdakul ve AYANOĞLU, Yıldız, *Genel Muhasebe*, 4. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.

ÇELİK, Orhan, *İşletmelerde Muhasebe Bilgisi ve Şirket Demokrasisi*, Siyasal Kitapevi, Ankara, 2008.

- ÇÖMLEKÇİ, Ferruh, *Muhasebe Denetimi*, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, 1986.
- DEMİR, Volkan ve BAHADIR, Oğuzhan, *SMMM Staja Başlama ve Yeterlilik Sınavlarına Hazırlık İçin Muhasebe*, İSMMMMO Yayınları, İstanbul, 2011.
- DOKUR, Şükrü ve KAYGUSUZ, Sait Y., *Finansal Muhasebe*, Aktüel Yayınları, Bursa, 2005.
- ERDOĞAN, Melih, *Denetim*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.
- ERDOĞAN, Necmettin, *Muhasebe Denetimi*, İzmir, 1999,
- GÜRBÜZ, Hasan, *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayınevi, 4. Baskı, İstanbul, 1990.
- GÜREDİN, Ersin, *Denetim*, Beta Yayınları, İstanbul, 2000.
- HAFTACI, Vasfi, *Muhasebe Denetimi*, Umuttepe Yayınları, 2. Baskı, Kocaeli, 2011.
- HİÇŞAŞMAZ, Mazhar, *Tarihsel Gelişimi İçerisinde Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı*, Ankara, 1970.
- KARACAN, Sami ve UYGUN, Rahmi, *Denetim ve Raporlama*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2012.
- KARALAR, Rıdvan, *Genel İşletme*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2008.
- KARAPINAR, Aydın, BAYIRLI, Rıdvan, BAL, Hasan, v.d., *KGK Bağımsız Denetçilik Sınavlarına Hazırlık Kitabı*, Gazi Kitapevi Yayınları, Ankara, 2014.
- KAVAL, Hasan, *Muhasebe Denetimi*, Akademik Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., Ankara, 2003.
- KAVUT, Lerzan, TAŞ, Oktay ve ŞAVLI, Tuba, *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İSMMMMO Yayınları, İstanbul, 2009.
- KEPEKÇİ, Celal, *Bağımsız Denetim*, 4. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2000.
- KİRACI, Murat, *Muhasebe Denetimi Ders Notları*, Osmangazi Üniversitesi, İİBF/İşletme, Eskişehir, 2010,
- DEHA Eğitim Kurumları, *Muhasebe Denetimi*, Deha Yayınları, İstanbul, 2014.

- ÖZEL, Salih, *Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşlemlerinden Doğan Sorumluluğu*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005.
- PEHLIVANLI, Davut, *Hile Denetimi Metodoloji ve Raporlama*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2011.
- PEKİNER, Kamuran, *İşletme Denetimi*, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Yayınları, İstanbul, 1988.
- SEVİLENGÜL, Orhan, *Genel Muhasebe*, 15. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009.
- SÜRMEİLİ, Fevzi, *Genel Muhasebe*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2008.
- ŞEN, Selim, *Hatalı ve Hileli İşlemlerin Tespiti İçin Denetim Teknikleri*, Yaklaşım Yayınları, 2003.
- TEKİN, Fazıl ve ÇELİKKAYA, Ali, *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayınevi, İstanbul, 2013.
- TOPÇUOĞLU, Metin, *Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Bağımsız Denetçi ve Sorumluluğu*, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.
- TOROSLU, M. Vefa, *Finansal Tablolar Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2012.
- TÜREDİ, Hasan, *Denetim*, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2000.
- ULUCAN ÖZKUL, Fatma ve ALMALI ÖZDEMİR, Zehra, *İşletmelerde Hile Riski Denetimi*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2010.
- YAZICI, Mehmet, *Kurumsal Muhasebe Denetimi*, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları, İstanbul, 2003.
- YILANCI, Münevver ve ERDOĞAN, Melih, *Muhasebe Denetimi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2012.
- YILMAZ, H.Gül, *Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumlulukları ile Buna İlişkin Uygulamaların, Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi*, Birinci Kitap, Ankara YMMO Yayınları, 2004.

## MAKALELER

ALPTÜRK, Ercan, *Yeminli Mali Müşavirlik KDV İadesi Tasdik Normları*, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 209, Şubat 2006.

ARIKAN, Yahya, *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasının Kuruluş ve Gelişmesi (1989-2006)*, Mali Çözüm Dergisi (Özel Sayı), 2006.

AYDIN, Zeki Cengiz, *Vergi Denetiminin Özelleştirilmesi*, Yaklaşım Dergisi, Yıl 3, Sayı 28, Nisan 1995.

AYGÖREN, Hakan ve KURTCEBE, Emin, *Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Bağımsız Denetim, Uluslararası Muhasebe Standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve BASEL II Kriterleri Yönüyle Genel Değerlendirmesi*, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: 6, 2010.

BEZİRCİ, Muhammet ve KARASİOĞLU Fehmi, *Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi*, S.Ü. İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, [www.iibf.selcuk.edu.tr/iibf\\_dergi/dosyalar/171348090545.pdf](http://www.iibf.selcuk.edu.tr/iibf_dergi/dosyalar/171348090545.pdf). 08.10.2013.

CANGİR, Niyazi, *Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumlulukları*, Panel, Ankara YMM Odası Yayını, Ankara, 18.05.2004.

DAL, Seniha ve ÇALIŞ, Yıldırım Ercan, *Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi*, Mali Çözüm Dergisi, İSMMM Yayınları, İstanbul, Temmuz – Ağustos, 2013.

EROL, Ahmet ve ÇETİNKAYA, Tarık, *YMM'lerin Tasdik İşlemleri ve Sorumlulukları*, Yaklaşım Dergisi Eki, Sayı: 113, Ankara, Temmuz 2000.

ERSOY, Ayten ve DÖNMEZ, Adnan, *Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi*, Bilig, Kış / 2006, sayı: 36.

GÜCENME, Ümit ve ARSOY, Aylin Poroy, *Türkiye'de Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Eğitimi*, Mali Çözüm, 17. Dünya Muhasebe Kongresi Özel Sayısı, Kasım 2006.

GÜNDOĞDU, Burhan, *Vergi Hukukunda Teselsül ve Mütessesil Sorumluluk Müessesesi*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 285, Mayıs 2005.

GÜRSOY, Hakan, *Muhasebe Hilesi*, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 203, Kasım, 2009.

- KASAPOĞLU, Vedat, *Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Normlarına Göre Düzenlenen Çalışma Kağıtları ve Çalışma Dosyasının Hukuki Sonuçları*, Mükelleflerin Dergisi, Sayı 98, Şubat 2001.
- KİŞHALI, Yunus ve PEHLİVANLI, Davut, *Denetimde İstatistik Olmayan Örnekleme*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 33, Ocak 2007.
- KORKUSUZ, Mehmet, *Son Operasyonlar ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği*, Yaklaşım Dergisi, Ankara, 2000.
- KORKUSUZ, Mehmet, *Sahte ve Muhteviyatı itibarıyla Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması Fiillerinin Önlenmesi*, Yaklaşım Dergisi, 2000.
- ÖZEL, Salih, *YMM'lerin Sorumluluğu ve Bu Sorumlulukların Yaptırımları*, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 7, Ekim 2002.
- ÖZKORKUT, Korkut, *6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerde (Bağımsız) Denetçi Kimdir?*, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 228, Aralık 2011.
- SABAN, Nihal, *Yeminli Mali Müşavirin Tasdikten Doğan Hukuki Sorumluluğu*, Vergi Dünyası, Sayı 143, Temmuz 1993.
- SEVİM, Şerafettin, ÇETİNOĞLU, Tansel ve KURNAZ, Niyazi, *Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye'de Denetim ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat mıdır?*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 74.
- TÜRKER, Masum, *Vergi Beyannamelerinin İmzalanmasında Mesleki Teknik (Öndenetim)*, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=1998031296.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=1998031296.htm), (15.8.2013).
- UZAY, Şaban, TANÇ, Ahmet ve ERCİYES, Mehmet, *Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1*, Mali Çözüm, Sayı: 95, Eylül-Ekim 2009.
- YAVUZ, Mustafa, *Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi*, Mali Çözüm Dergisi, Eylül – Ekim, 2011.
- YILMAZ, H. Gül, *Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumlulukları*, Panel, Ankara YMM Odası Yayını, Ankara, 18.05.2004.

## TEZLER

CEYLAN, Mahmut, *Türkiye’de Vergi Denetiminin Etkinliği ve YMM’lerin Rolü*, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Trabzon, 2003.

TAŞTAN, Hakan, *Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadele Açısından Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev, Yetki ve Sorumlulukları*, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006.

TÜM, Kayahan, *Denetim Birimi Olarak YMM’lerin Vergi Kaybını Önlemede Etkisi: YMM’ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma*, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, 2010.

## BİLDİRİLER

AKKAYA, Yakup, *Finansal Denetim ile Tam Tasdik Denetiminin Kamu Yararı Açısından Değerlendirilmesi Sempozyumu Sunumu*, 22.11.2012, [www.ankaraymmo.org.tr/otomasyon/ekler/Doc051012.pdf](http://www.ankaraymmo.org.tr/otomasyon/ekler/Doc051012.pdf), 23.09.2013.

GÖZÜBÜYÜK, Faruk, *Finansal Denetim ile Tam Tasdik Denetiminin Kamu Yararı Açısından Değerlendirilmesi Sempozyumu Sunumu*, 22.11.2012, [www.ankaraymmo.org.tr/otomasyon/ekler/Doc051012.pdf](http://www.ankaraymmo.org.tr/otomasyon/ekler/Doc051012.pdf), 23.09.2013.

GÜVEMLİ, Oktay, *Kronolojik Akış İçinde Muhasebe Uygulamasının Gözlenmesi*, Muhasebenin 500. Yılı Sempozyumu Bildirisi, 1994.

ÖZDEMİRCİ, Fahrettin, *Finansal Denetim ile Tam Tasdik Denetiminin Kamu Yararı Açısından Değerlendirilmesi Sempozyumu Sunumu*, 22.11.2012, [www.ankaraymmo.org.tr/otomasyon/ekler/Doc051012.pdf](http://www.ankaraymmo.org.tr/otomasyon/ekler/Doc051012.pdf), 23.09.2013.

## MEVZUAT

1 No’lu *SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği*, 06.02.2008 tarih ve 26779 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

18 No’lu *SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği*, 30.07.1995 tarih ve 22359 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.



2012/4213 sayılı *Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı*, 23.01.2013 tarih ve 28537 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

2014/5973 sayılı *Bakanlar Kurulu Kararı*, 14.03.2014 tarih ve 28941 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak, 01.01.2014 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir.

213 Sayılı, *Vergi Usul Kanunu*, 10.01.1961 tarih ve 10703-10705 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

22 sayılı, *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ*, 12.6.2006 tarihli ve 26196 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

2499 sayılı, *Sermaye Piyasası Kanunu*, 30.07.1981 tarih ve 17416 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

27 No’lu *SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği*, 06.12.2000 tarih ve 24252 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

29 No’lu *SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği*, 02.03.2001 tarih ve 24334 sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.

37 No’lu *SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği*, 03.03.2005 tarih ve 25744 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

3568 sayılı, *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu*, 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

4487 sayılı, *Sermaye Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılması ile Ticaret ve Sanayi Odaları Ticaret Odaları, Sanayi Odaları, Deniz Ticaret Odaları, Ticaret Borsaları ve Türkiye Ticaret Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Kanununun Bir maddesinin Değiştirilmesine Dair Kanun*, 18.12.1999 tarih ve 23910 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

5786 sayılı *Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*, 26.07.2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete.de yayınlanmıştır.

6102 sayılı *Türk Ticaret Kanunu*, 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

6335 sayılı *Türk Ticaret Kanunu İle Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*, 30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

660 sayılı *Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname*, 02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

*Bağımsız Denetim Yönetmeliği*, 26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

*Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik*, 01.11.2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

*Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik*, 03.10.2003 tarih ve 25248 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

*Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Yönetmelik*, 08.08.2012 tarih ve 28347 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

*Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik*, 13 Aralık 1987 tarih ve 19663 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

*Sigortacılık Bağımsız Denetim ilkelerine ilişkin Yönetmelik*, 12.07.2008 tarih ve 26934 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

*SMMM ve YMM’lik Kanunu Disiplin Yönetmeliği*, 31.10.2000 tarih ve 24216 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

*Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu*, Esas No: 1/324.

*Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*, 02.01.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

*YMM ve SMMM Sınav Yönetmeliği*, 04.10.1997 tarih ve 23130 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

## **İNTERNET KAYNAKLARI**

WEB\_1, [http://www.muhasabenet.net/muhasebe\\_nedir.html](http://www.muhasabenet.net/muhasebe_nedir.html), 06.05.2013.

WEB\_2, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/erdogan/003/>, 08.10.2013.

- WEB\_3, <http://www.muhassebevergi.com/makale.aspx?id=252>, ÖZKAN, Cengiz, 03.11.2013.
- WEB\_4, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/bilgiNotu.pdf>, 28.01.2014.
- WEB\_5, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/kks1.pdf>, 25.08.2013.
- WEB\_6, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Riskin\\_Erken\\_Saptanmasina\\_Yonelik\\_Ilke\\_Karari.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Riskin_Erken_Saptanmasina_Yonelik_Ilke_Karari.pdf), 28.08.2014.
- WEB\_7, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_200.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_200.pdf), 28.08.2013.
- WEB\_8, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_210.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_210.pdf), 28.08.2013.
- WEB\_9, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_220.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_220.pdf), 28.08.2013.
- WEB\_10, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_230.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_230.pdf), 28.08.2013.
- WEB\_11, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_240.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_240.pdf), 28.08.2013.
- WEB\_12, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_250.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_250.pdf), 28.08.2013.
- WEB\_13, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_260.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_260.pdf), 28.08.2013.
- WEB\_14, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_265.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_265.pdf), 28.08.2013.
- WEB\_15, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_300.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_300.pdf), 28.01.2014.
- WEB\_16, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_315.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_315.pdf), 28.01.2014.
- WEB\_17, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_320.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_320.pdf), 08.03.2014.
- WEB\_18, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_330.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_330.pdf), 15.04.2014.
- WEB\_19, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_402.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_402.pdf), 20.03.2014.
- WEB\_20, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_450.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_450.pdf), 28.03.2014.
- WEB\_21, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_500.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_500.pdf), 28.03.2014.
- WEB\_22, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_501.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_501.pdf), 16.04.2014.

WEB\_23, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_505.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_505.pdf), 14.04.2014.

WEB\_24, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_510.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_510.pdf), 14.04.2014.

WEB\_25, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_520.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_520.pdf), 14.04.2014.

WEB\_26, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_530.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_530.pdf), 14.04.2014.

WEB\_27, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_540.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_540.pdf), 14.04.2014.

WEB\_28, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_550.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_550.pdf), 14.04.2014.

WEB\_29, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_560.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_560.pdf), 14.04.2014.

WEB\_30, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_570.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_570.pdf), 14.04.2014.

WEB\_31, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_580.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_580.pdf), 14.04.2014.

WEB\_32, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_600\\_RG.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_600_RG.pdf), 14.04.2014.

WEB\_33, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_610.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_610.pdf), 14.04.2014.

WEB\_34, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_620.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_620.pdf), 14.04.2014.

WEB\_35, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_700\\_Resmi\\_Gazete.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_700_Resmi_Gazete.pdf),  
14.04.2014.

WEB\_36, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_705\\_Resmi\\_Gazete.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_705_Resmi_Gazete.pdf),  
14.04.2014.

WEB\_37, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_706.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_706.pdf), 14.04.2014.

WEB\_38, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_710\\_Resmi\\_Gazete.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_710_Resmi_Gazete.pdf),  
14.04.2014.

WEB\_39, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_720.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_720.pdf), 14.04.2014.

WEB\_40, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/bDS\\_800\\_Resmi\\_Gazete.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/bDS_800_Resmi_Gazete.pdf),  
14.04.2014.

WEB\_41,  
[http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/EK%201\\_BDS%20805\\_Tebliğ.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/EK%201_BDS%20805_Tebliğ.pdf),  
14.04.2014.

WEB\_42,  
[http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/EK%201\\_BDS%20810\\_%20Tebliğ.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/EK%201_BDS%20810_%20Tebliğ.pdf), 14.04.2014.

WEB\_43, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/SBDS\\_2400.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/SBDS_2400.pdf), 14.04.2014.

WEB\_44, [www.ankaraymmo.org.tr](http://www.ankaraymmo.org.tr), 11.09.13.

## ÖZGEÇMİŞ

14.04.1976 yılında İstanbul'da doğdum. İlkokulu Süreyya Paşa İlköğretim Okulu'nda bitirdim. Ortaokulu ve liseyi Pendik Lisesi'nde okudum. Kocaeli Üniversitesi İşletme Bölümü'nde başladığım lisans eğitimimi Anadolu Üniversitesi İşletme Bölümü'nde tamamladım. Mayıs 2012 yılında başladığım Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik stajıma bir SMMM bürosunda devam etmekteyim.