



**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN BİLİM DALI**

**21. YÜZYILDA İŞLETMELERİN BAĞIMLI YOLU:
BAĞIMSIZ DENETİM VE TÜRKİYE ANALİZİ**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

EREN YILDIZ

BURSA – 2017



**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN BİLİM DALI**

**21. YÜZYILDA İŞLETMELERİN BAĞIMLI YOLU:
BAĞIMSIZ DENETİM VE TÜRKİYE ANALİZİ**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

EREN YILDIZ

Danışman:

PROF.DR. SAİT YÜKSEL KAYGUSUZ

BURSA - 2017


T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı'nda 701214012 numaralı Eren Yıldız'ın hazırladığı "21.Yüzyılda İşletmelerin Bağımlı Yolu: Bağımsız Denetim Ve Türkiye Analizi" konulu Yüksek Lisans tez çalışması ile ilgili tez savunma sınavı, 15...../09../2017 günü 11:00..... - 12:00.....saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının başarılı..... (başarılı/başarısız) olduğuna ... oy birliği..... (oybirliği/oy çokluğu) ile karar verilmiştir.

Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu Başkanı)
Prof.Dr.Sait Yüksel KAYGUSUZ
Uludağ Üniversitesi



Üye
Doç.Dr.Vedat EKERGİL
Anadolu Üniversitesi



Üye
Yrd.Doç.Dr.Funda ÖZÇELİK
Uludağ Üniversitesi



15../09../2017

Yemin Metni

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “21.Yüzyılda İşletmelerin Bağımlı Yolu: Bağımsız Denetim Ve Türkiye Analizi” Başlıklı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntıların kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

Tarih ve İmza

15.09.2017



Adı Soyadı: Eren Yıldız

Öğrenci No: 701214012

Anabilim Dalı: İşletme

Bilim Dalı: Muhasebe-Finansman

Statüsü: Yüksek Lisans



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS İNTEHAL YAZILIM RAPORU

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih:/...../.....

Tez Başlığı : “21.YÜZYILDA İŞLETMELERİN BAĞIMLI YOLU: BAĞIMSIZ DENETİM VE TÜRKİYE ANALİZİ”

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam sayfalık kısmına ilişkin,/...../..... tarihinde şahsım tarafından adlı intihal tespit programından (Turnitin)* aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % ‘tür.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kaynakça hariç
- 2- Alıntılar hariç/dahil
- 3- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Tarih ve İmza

Adı Soyadı: EREN YILDIZ

Öğrenci No: 701214012

Anabilim Dalı: İŞLETME

Programı: İŞLETME (TEZLİ YÜKSEK LİSANS)

Statüsü: Y.Lisans Doktora

Danışman
PROF.DR.SAİT YÜKSEL KAYGUSUZ

ÖZET

Yazar Adı Ve Soyadı: Eren YILDIZ

Üniversite: Uludağ Üniversitesi

Enstitü: Sosyal Bilimler

Anabilim Dalı: İşletme

Bilim Dalı: Muhasebe-Finansman

Tezin Niteliği: Yüksek Lisans

Sayfa Sayısı: xii + 161

Mezuniyet Tarihi:

Tez Danışmanı: Prof.Dr.Sait Yüksel KAYGUSUZ

“21.YÜZYILDA İŞLETMELERİN BAĞIMLI YOLU: BAĞIMSIZ DENETİM VE TÜRKİYE ANALİZİ”

İşletme finansal bilgilerinin doğruluğunda güvence sağlayan bağımsız denetimin önemi günden güne artmaktadır. Bu çalışmada, bağımsız denetimin işletmeler için bağımlı bir yol olmasında temel noktalar ve Türkiye’deki durumu konu edilmiştir. İlk olarak bağımsız denetimin teorik yönü uluslararası denetim standartlarının Türkiye revizyonları, kurumsal yönetim ve kalite ilişkisi çerçevesinde incelenmiş, önemli kavramlar ele alınmıştır. Uluslararası boyutta ise, bağımsız denetimde etkili kurumlar, bağımsız denetim şirketleri organizasyon yapıları ve nitelikleriyle sayısal veriler baz alınarak incelenmiştir. Son olarak, Türkiye’de bağımsız denetimin gelişimi, ilgili kuruluşlar ve bağımsız denetimin mesleki boyutu değerlendirilerek sonuca ulaşılmıştır.

Anahtar Sözcükler:

Bağımsız Denetim, İç Kontrol, Kurumsal Yönetim, Kalite, Standartlaşma.

ABSTRACT

Name And Surname: Eren YILDIZ

University: Uludağ University

Institution: Social Science Institution

Field: Business Administration

Branch: Accounting-Finance

Degree Awarded: Master

Page Number: xii+ 161

Degree Date:

Supervisor: Prof. Dr. Sait Yüksel KAYGUSUZ

“DEPENDENT WAY OF COMPANIES IN THE 21ST CENTURY: AUDIT AND ANALYSIS ABOUT TURKEY”

The importance of auditing, which assures the correctness of business financial information, is increasing day by day. In this study, the main points and the situation in Turkey are discussed as a dependent way for auditing firms. Firstly, the theoretical aspect of auditing has been examined in the framework of Turkish revisions of international auditing standards, corporate governance and quality relations, and important concepts are discussed. In the international dimension, effective institutions in auditing are examined based on numerical data with qualifications of organizational structures and auditing companies. Finally, the development of independent in Turkey has been achieved by evaluating the occupational dimension of the relevant institutions and auditing.

Keywords:

Audit, Internal Control, Corporate Governance, Quality, Standardization.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar	ix
ŞEKİLLER	x
KISALTMALAR	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM:

BAĞIMSIZ DENETİME TEORİK YAKLAŞIM VE TEMEL KAVRAMLAR

1.1 DENETİMİN TANIMI VE TARİHSEL SÜRECİ	2
1.2 KURUMSAL YÖNETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM İLİŞKİSİ	4
1.3 GENEL OLARAK DENETİM TÜRLERİ	7
1.3.1 Finansal Tablolar Denetimi.....	8
1.3.2 Faaliyet Denetimi	9
1.3.3 Uygunluk Denetimi.....	9
1.4 BAĞIMSIZ DENETİMDE İÇ DENETİMİN ÖNEMİ	10
1.4.1 İç Denetimin Tanımı ve Bağımsız Denetim İlişkisi.....	10
1.4.2 İç Denetçi Çalışmalarının Bağımsız Denetimde Kullanılması	12
1.5 BAĞIMSIZ DENETÇİNİN NİTELİKLERİ VE SORUMLUKLARI.....	15
1.5.1 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları.....	15
1.5.2 Bağımsız Denetçinin Sahip Olması Gereken Nitelikler	16
1.5.3 Müşteri Firma Yönetiminin Bağımsız Denetçiye Karşı Sorumlulukları ..	17
1.5.4 Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar.....	19
1.6 DENETİMİN AŞAMALARI (DENETİM SÜRECİ)	21
1.6.1 Müşterinin Kabul Edilmesi ve Denetim Sözleşmesinin Yapılması	23
1.6.1.1 Müşteri Seçiminde Etkili Faktörler	24
1.6.1.2 Müşteri İle Denetim Sözleşmesinin Yapılması	25
1.6.2 Denetim Planlaması	28
1.6.2.1 Denetimde Önemlilik ve Risk Kavramları.....	31
1.6.2.2 İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi	33
1.6.3 Denetim Kanıtlarının Elde Edilmesi	37

1.6.4	Denetimde Analitik Prosedürler.....	39
1.6.5	Denetimde Çalışma Kağıtları.....	41
1.6.6	Denetçi Görüşleri ve Bağımsız Denetimin Raporlanması	43
1.6.6.1	Bağımsız Denetçinin Farklı Görüş Şekilleri	43
1.6.6.2	Bağımsız Denetim Raporunun İçeriği	45
1.7	BAĞIMSIZ DENETİM VE KALİTE İLİŞKİSİ.....	47
1.7.1	Kalitenin Tanımı ve Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler	47
1.7.2	TDS/Kalite Kontrol Standardında Denetim Kalitesi	51

İKİNCİ BÖLÜM:

BAĞIMSIZ DENETİMİN ULUSLARARASI BOYUTU

2.1	BAĞIMSIZ DENETİMDE ULUSLARARASI KURULUŞLAR	56
2.1.1	IFAC (International Federation Of Accountants – Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu).....	56
2.1.2	AICPA (American Institute Of CPAs – Amerikan Mali Müşavirler Enstitüsü).....	59
2.1.3	PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board – Amerikan Kamu Muhasebe Gözetim Kurulu)	61
2.2	MUHASEBE SKANDALLARI GÖLGESİNDE BAĞIMSIZ DENETİM VE SARBANES – OXLEY YASASI	64
2.3	ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARI	69
2.3.1	Uluslararası Denetim Firmalarının Gelişimi.....	69
2.3.2	Uluslararası Denetim Firmalarının Genel Özellikleri.....	70
2.3.3	Uluslararası Denetim Pazarının Liderleri: Dört Büyük Denetim Firması 72	
2.3.3.1	Tarihsel Gelişimleri ve Genel Özellikleriyle Dört Büyük Denetim Firması.....	72
2.3.3.2	Uluslararası Denetim Pazarının 4 Büyük Denetim Firması	78
2.4	ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI.....	85
2.4.1	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	85
2.4.2	Uluslararası Denetim Standartları	87

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM:

BAĞIMSIZ DENETİMİN TÜRKİYE ANALİZİ

3.1	TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİMİ.....	88
3.1.1	6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Öncesi Gelişmeler.....	88
3.1.2	6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda Bağımsız Denetim.....	91
3.2	KAMU GÖZETİMİ MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU (KGK): KURULUŞU VE FAALİYETLERİ	94
3.2.1	KGK’nın Kuruluşu.....	94
3.2.2	KGK’nın Organizasyonu, Görev ve Yetkileri	96
3.2.3	Bağımsız Denetim Yönetmeliği.....	100
3.2.4	Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı.....	101
3.3	BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ DİĞER KURUMLAR.....	107
3.3.1	Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)	107
3.3.2	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK).....	110
3.3.3	Hazine Müsteşarlığı	113
3.3.4	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)	114
3.4	BAĞIMSIZ DENETİMİN MESLEKİ YÖNÜ: BAĞIMSIZ DENETÇİLER VE BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI ÜZERİNE DEĞERLENDİRME	116
3.4.1	3568 Sayılı Meslek Kanununun Kabulü İle Gelişen Süreç.....	116
3.4.2	KGK Mevzuatında Bağımsız Denetçilik	119
3.4.3	Kuruluşların Bağımsız Denetim Faaliyeti İçin Yetkilendirilmesi	121
3.4.4	Türkiye’de Faaliyet Gösteren Uluslararası Denetim Firmaları: Dört Büyük Firma (Big Four) Üzerine Bir İnceleme	123
3.4.4.1	Türkiye’de Faaliyet Gösteren Uluslararası Denetim Firmalarına Genel Bakış.....	123
3.4.4.2	Dört Büyük Denetim Firmasına İlişkin Veriler.....	126
3.4.4.3	Dört Büyük Denetim Firması Üzerine SWOT Analizi	130
3.5	TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI (TDS):.....	136
	SONUÇ.....	138
	KAYNAKÇA	141
	EKLER.....	151

TABLULAR

Tablo 1 Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	3
Tablo 2 Bağımsız Denetçiler İçin Etik İlkeler	20
Tablo 3 Etkin-Etkin Olmayan İç Kontrol Yapısının Karşılaştırılması.....	35
Tablo 4 Muhasebe Skandalları Kronolojisi	65
Tablo 5 15 Denetim Firmasının 2014 Yılı Organizasyon Bilgileri	77
Tablo 6 PwC 2014-2013 Yılları Faaliyet Bölgelerine Göre Brüt Gelirler Karşılaştırması	79
Tablo7 PwC 2014-2013 Yılları Hizmet Çeşitlerine Göre Brüt Gelirler Karşılaştırması	79
Tablo 8 PwC 2014 Yılı Toplam Brüt Gelirinin Hizmet Verilen Sektörlere Göre Dağılımı	80
Tablo 9 Deloitte 2014 Yılı Gelirlerinin Faaliyet Bölgelerine Göre Dağılımı.....	81
Tablo 10 Deloitte 2014 Yılı Gelirlerinin Hizmet Türlerine Göre Dağılımı.....	82
Tablo 11 Deloitte 2014 yılı Gelirlerinin Sektörlere Göre Dağılımı.....	82
Tablo 12 Ernst&Young 2014 Yılı Gelirlerinin Faaliyet Bölgelerine Göre Dağılımı ...	83
Tablo 13 Ernst&Young 2014 Yılı Gelirlerinin Hizmet Türüne Göre Dağılımı	84
Tablo 14 Yıllara Göre Bağımsız Denetime Tabi Şirket Kriterlerindeki Değişiklikler ...	105
Tablo 15 Hesap Dönemleri İtibariyle Denetime Tabi Olma Durumu.....	106
Tablo 16 Yabancı Lisans Anlaşması Yapan Bağımsız Denetim Kuruluşları	125
Tablo 17 BİST Endekslerinde Bağımsız Denetimi Yapılan Firma Sayıları	126
Tablo 18 Dört Büyük Denetim Firmasının Ofis Lokasyonları	127
Tablo 19 Dört Büyük Denetim Firmasında Yönetim Kurulu Üyesi ve Ortak Sayıları	128

ŞEKİLLER

Şekil 1 Denetim Türleri Arasındaki İlişkiler.....	8
Şekil 2 Denetim Süreci Aşamaları	23
Şekil 3 Denetim Kalitesi Faktörleri.....	49
Şekil 4 Denetimde Kalite Kontrole İlişkin Temel Noktalar	55
Şekil 5 8 Büyükten 4 Büyüğe Denetim Firmaları.....	73
Şekil 6 4 Büyük Denetim Firmasının 2014 Yılı Pazar Payları	75
Şekil 7 4 Büyük Denetim Firmasının 2014 Yılı Gelirlerinin Hizmet Türüne Göre Dağılımı	75
Şekil 8 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	86
Şekil 9 Türkiye’de Bağımsız Denetimin Mevzuatlarla Gelişimi.....	93
Şekil 10 KGK’nın Organizasyon Şeması.....	99
Şekil 11 KGK Resmi Sicilinde Meslek Mensuplarının Sayısal Durumu	121
Şekil 12 Dört Büyük Denetim Firmasının 2015 Yılı Gelirleri.....	129
Şekil 13 Dört Büyük Denetim Firmasının Türkiye Pazarı Üzerine Swot Analizi	131

KISALTMALAR

a.g.e: adı geçen eser

AICPA:AmericanInstitute Of CPAs (Amerikan Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü)

BDDK: Bankacılık Denetleme Ve Düzenleme Kurumu

BDS: Bağımsız Denetim Standardı (Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan standartlar)

CPA:CertifiedPublicAccountant – Mali Müşavir

EPDK:Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu

IFAC:International Federation Of Accountants – Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

IIA:TheInstitute Of InternalAuditors – Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü

KAP: Kamuyu Aydınlatma Platformu

KAYİK: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar

KGK: Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu

KHK:Kanun Hükmünde Kararname

OECD:OrganizationForEconomicCooperationAnd Development – İktisadi Kalkınma Ve İşbirliği Örgütü

PCAOB:PublicCompany Accounting Oversight Board – Şirket Muhasebesi Kamu Gözetimi Kurulu

SMMM:Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

s.s. : sayfadan sayfaya

TDS: Türkiye Denetim Standartları (Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan standartlar)

TFRS:Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TMS:Türkiye Muhasebe Standartları

TTK:Türk Ticaret Kanunu

TÜRMOB:Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

UFRS:Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

UMS:Uluslararası Muhasebe Standartları

YMM:Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Günümüzün ekonomik sistemi, yerel sınırların aşıldığı uluslararası bir sistemi ifade ederken, açık sistemde faaliyet gösteren işletmeler için bilgi kullanıcıları artmaktadır. Küresel koşullar, beraberinde küresel krizleri, boyutu ulusal sınırları aşan finans ve muhasebe skandallarını getirdiğinden “güven” kavramı işletme bilgi kullanıcıları için önem taşımaktadır. Bu noktada; işletme faaliyet sonuçlarının yansımaları olan finansal tabloların bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi hem dış bilgi kullanıcıları için hem de yönetim ve çalışanlar için güveni arttırmaktadır. Denetim şirketleriyle, denetime tabi firmalarıyla, uluslararası standartlarıyla ve gözetim konumundaki kamu kuruluşlarıyla bağımsız denetim, kendisine özel ekosistem yaratmıştır.

Bu çalışma ile amaçlanan; teorik boyut, uluslararası boyut ve ulusal boyut analizi ile bağımsız denetimin işletmeler için bağımlı yol olmasında temel faktörlerin incelenmesi, Türkiye’deki mevcut hukuki, kurumsal ve mesleki durumun açıklanmasıdır.

Birinci bölümde; bağımsız denetimin teorik boyutu, denetim standartları çerçevesinde incelenmiştir. Bağımsız denetimin bağımlı bir yol olmasında önemli faktörler olan iç kontrol, kalite, kurumsal yönetim ile ilişkisi açıklanmıştır.

İkinci bölümde; bağımsız denetimin uluslararası çerçevesi incelenmiştir. Bu bölümde; bağımsız denetimde uluslararası kuruluşlar, uluslararası denetim pazarındaki şirketler bağımsız denetimdeki güncel konularla ele alınmıştır.

Bağımsız denetimin Türkiye analizi kısmını oluşturan üçüncü bölümde; ilk olarak mevzuatlarla bağımsız denetimin tarihsel gelişimi incelenmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunu öncesi ve sonrası olarak da ifade edilebilecek süreçte, bağımsız denetimde ortaya çıkan kamu kuruluşları açıklanmıştır. Bağımsız denetimin mesleki yönü; meslek kanunu ve diğer gelişen mevzuat hükümleri doğrultusunda değerlendirilmiştir. Son olarak ise uluslararası bağımsız denetim pazarında en büyük paya sahip dört büyük denetim firmasının Türkiye’deki durumu incelenmiştir. Kamuyu Aydınlatma Platformu verileri ve ilgili dört büyük firmanın şeffaflık raporlarına göre açıklanan firma özellikleri sonrasında SWOT analizi yöntemi ile değerlendirme yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM:
BAĞIMSIZ DENETİME TEORİK YAKLAŞIM VE TEMEL
KAVRAMLAR

1.1 DENETİMİN TANIMI VE TARİHSEL SÜRECİ

Muhasebe; işletmelerin faaliyetleri sonucu ortaya çıkan finansal bilgilerin kayıt altına alınması, analiz edilmesi ve kullanıcılar için raporlanması sürecidir. Geçmiş işlemleri kaydederek bilgi aracı olması, bütçe ve standartlar ile gerçekleştirenleri karşılaştırıp sapmaları nedenleriyle ortaya çıkarması ile kontrol aracı olması, oluşturduğu bilgilerle geleceğe yönelik tahminlere imkân vermesi ile öngörme aracı olması muhasebenin temel niteliklerini özetlemektedir.¹

Finansal nitelik taşıyan tüm bilgiler muhasebe süreçleri sonunda raporlara dönüşür. Bu raporlar, finansal tablolar olarak da nitelenen yönetime ve ilgililere karar almada yardımcı olan araçlardır. Bu finansal araçların doğruluğunun saptanması, muhasebenin sosyal sorumluluk ilkesinin yerine getirilmesi açısından önem arz etmektedir. Bu noktada denetim ise “finansal ve finansal olmayan bilgilerin üçüncü kişiler tarafından doğruluğunun saptanması” olarak tanımlanmaktadır.

Uluslararası çerçevede denetim kavramı genel itibariyle İngilizce bir terim olan “AUDIT” ile ifade edilmektedir. Yukarıda denetimin genel tanımında belirtildiği üzere finansal ve finansal olmayan bilgiler açısından “AUDIT” terimi ile nitelenen finansal tabloların bağımsız denetimi veya muhasebe denetimidir. Muhasebe denetimi farklı biçimlerde tanımlanabilmektedir fakat genel kabul görmüş tanımı: “bir ekonomik 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 süreci” olarak ifade edilmiştir.²

Denetim, kurumsal yönetim anlayışa sahip işletmelerde, faaliyetlerin saptanan amaçlara uygun ilerlemesi açısından “neredeyiz” sorusunun üçüncü kişilerce cevaplanmasıdır. Finansal veya finansal olmayan bilgilere ihtiyacın işletme dışında da artması, günümüzde denetimi önemli hale getirmiştir. Tarihsel süreciyle incelendiğinde, muhasebenin iktisadi gelişmelerin gölgesinde ilerlemesiyle denetim kavramı yerini almıştır. Denetim ve muhasebe ilişkisi açısından bakıldığında, her ne kadar gelişimleri

¹ Orhan Sevilengül, *Genel Muhasebe*, 16.B., Ankara, Gazi Kitabevi, 2011, s.11

² Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, 6.B., İstanbul, Alfa Yayınları, 2012, s.23

birbirlerini etkilese de denetim, asla muhasebenin alt dalı değildir. Denetim, muhasebe-finans bilgi düzeyi temelinde standartlara uyum çerçevesinde yürütülen inceleme ve görüş bildirme sürecidir.

Denetimin tarihsel gelişiminin yer aldığı Tablo1’de görüldüğü üzere, ekonomik alanda çığır açan sanayi devrimi öncesi ve sonrası (1900’e kadar) denetimde finansal tabloların kullanımı söz konusu olmamış, denetim sadece işletme ve ortaklar için yanlışların saptanması amacıyla yapılmıştır. Üretim anlayışının hakim olduğu bu dönemlerde, işletmeler için tek politika “ürettiğimi satarım” düşüncesi olduğundan finansal bilgilere ihtiyaç duyulmamıştır. Rekabetin artması, pazarlama anlayışının değişmesi ve iktisadi gelişmelerin sonucunda işletmeciler için finansal verilerin yönlendirici etkisini ortaya çıkarmıştır. 1930 yıllar sonrasında başlayarak günümüze kadar gelen iktisadi değişimler, muhasebenin önemini, dolayısıyla bağımsız denetime olan ihtiyacı arttırmıştır. 1930 sonrası denetim anlayışı; finansal tabloların incelenmesi, finansal bilgilerin doğruluğu hakkında görüş oluşturma durumuna gelmiştir. Ayrıca, denetim sonucu elde edilecek bilgilere ihtiyaç duyan kesimlerin sayısı da artmıştır. İşletmeler, işletmeye borç verenler ve devlet dışında sendikalar ve tüketiciler gibi diğer paydaşlar da finansal bilgi kullanıcılarının arasına katılmıştır.

Tablo 1 Denetimin Tarihsel Gelişimi

ZAMAN DİLİMİ	DENETİM YAKLAŞIMI	DENETİMİN AMACI	BİLGİ KULLANICILARI
Sanayi Devrimi Öncesi	%100’lük Bir İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi – 1900 Yılları Arası	%100’lük Bir İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	Ortaklar ve İşletmeye Borç Verenler
1900 – 1930	%100’lük Bir İnceleme ve Örnelemeye Başvurma	Bilançonun ve Gelir Tablosunun Doğruluğunu Onaylama	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler ve Devlet
1930 - Günümüz	Finansal Verilerin Örnekleme Yoluyla İncelenmesi	Finansal Tabloların Doğruluğu ve Dürüstlüğü Hakkında Bir Görüş Oluşturma	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler, Devlet, Sendikalar, Parlamento, Tüketiciler ve Diğer Gruplar

(**Kaynak:** Ersin Güredin, *Denetim Ve Güvence Hizmetleri*, 14.B., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2014, s.14)

Sanayi devrimi öncesi ve sonrası denetim kavramının gelişimi, bir başka görüşe göre dört aşamada şu şekilde ifade edilmiştir: ³

- Belge Denetimi Yaklaşımı: Sanayi devrimi ve 1900'lü yıllar arasında uygulanan bu yaklaşımda denetimin amacı belgelerin tamamının incelenerek hata ve hilelerin bulunmasıdır.

- Mali Tablolar Denetimi Yaklaşımı: 1900-1930 yılları arasında uygulanan bu yaklaşımda, hata ve hilelerin belgelerden tek tek ortaya çıkarılması yerine, mali tabloların incelenmesi tercih edilmiştir.

- Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı: 1930 sonrasında iç kontrol yapılarının gelişmesiyle, örnekleme çalışmaları hız kazanmış, denetimin kapsamı sistemlere dayalı bir yaklaşım çerçevesinde şekillenmiştir.

- Yönetim Denetimi Yaklaşımı: Günümüzde finansal tablolar için bağımsız denetim hizmeti veren kuruluşların, denetim dışı danışmanlık hizmetleri vermeleriyle yönetimin denetimine yönelik bir yaklaşım gelişmektedir.

1.2 KURUMSAL YÖNETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM İLİŞKİSİ

Kurumsal yönetim; “modern yaşamda insanların bir amaca ulaşmak için oluşturduğu herhangi bir kurumun yönetiminin düzenlenmesi” veya “bir kurumun beşerî ve mali sermayeyi çekmesine, etkin çalışmasına ve böylece ait olduğu toplumun değerlerine saygı gösterirken uzun dönemde ortaklarına ekonomik değerler yaratmasına imkan tanıyan her türlü kanun, yönetmelik ve uygulamalar” olarak tanımlanmaktadır.⁴

Kurumsal yönetimin gelişiminde; özellikle, işletme tepe yönetimine ilişkin çalışmalar düzenlenmiş, karar almadaki davranışları, hangi paydaşlarla iletişim kurmaları gerektiği, hangi bilgileri ne zaman ve nasıl açıklamaları gerektiği sonuçta bir kurum olarak toplum çıkarlarının gözetilerek işletmelerin nasıl yönetileceğine ilişkin ilkeler belirlenmiştir.⁵

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) tarafından; adillik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk olmak üzere dört temel ilkede tanımlanan kurumsal yönetim, şirketlerin; sermayeyi ve insan kaynaklarını cezbetmesine, etkin performans

³ Bozkurt, a.g.e., ss.17-18

⁴ İsmail Efil, *İşletmelerde Yönetim Ve Organizasyon*, 11.B., Bursa, Dora Basım Yayın Dağıtım, 2010, ss.19-20

⁵ Tamer Koçel, *İşletme Yöneticiliği*, 13.B., İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım, 13.B., İstanbul, 2011, s.456

göstermesine, hedeflerine ulaşmasına, hukuki zorunlulukları ve toplumsal beklentileri yerine getirmesine yönelik, yasa, düzenleme ve gönüllü özel sektör uygulamalarını kapsamaktadır.⁶

OECD kurumsal yönetim ilkeleri şu şekilde açıklanmaktadır:⁷

Etkin Kurumsal Yönetim Çerçevesinin Tesisi: “Kurumsal yönetim çerçevesi, şeffaf ve etkin piyasaları teşvik etmeli, kanunlara uygun olmalı ve farklı denetim, düzenleme ve yürütme erkleri arasında sorumluluk dağılımını açıkça yapmalıdır.”

Hissedarların Hakları ve Önemli Görevleri: “Kurumsal yönetim çerçevesi, hissedarlık haklarını korumalı ve bu hakların kullanılabilmesini kolaylaştırmalıdır.

Hissedarların Adil Muamele Görmesi: “Kurumsal yönetim çerçevesi, azınlık ve yabancı hissedarlar da dahil, bütün hissedarlara eşit muamele yapılmasını güvence altına almalıdır. Bütün hissedarlar haklarının ihlali halinde yeterli bir telafi ya da tazminat elde etme imkanına sahip olmalıdır.”

Kurumsal Yönetimde Paydaşların Rolü: “Kurumsal yönetim çerçevesi, menfaat sahiplerinin haklarını yasalarda veya ikili anlaşmalarda belirtildiği şekilde tanımalı, servet ve yeni iş alanları yaratmada şirketler ile paydaşlar arasında etkin işbirliğini ve mali açıdan güçlü işletmelerin ayakta kalmasını teşvik etmelidir.”

Kamuya Açıklama Yapma ve Şeffaflık: “Kurumsal yönetim çerçevesi, şirketin mali durumu, performansı, mülkiyeti ve idaresi dahil olmak üzere şirketle ilgili bütün maddi konularda doğru ve zamanında açıklama yapılmasını sağlamalıdır.”

Yönetim Kurulunun Sorumlulukları: “Kurumsal yönetim çerçevesi, şirketin stratejik rehberliğini, yönetim kurulu tarafından yönetimin etkin denetimini ve yönetim kurulunun, şirkete ve hissedarlara karşı hesap verme yükümlülüğü taşımasını sağlamalıdır.”

Kurumsal yönetimin, işletme yönetimi açısından iki temel boyutu; yönetim performansının izlenmesi ve denetlenmesi ile işletme zenginliklerini arttırmaya yönelik motive etme ihtiyacı (kurumsal boyut) ve yönetimin hissedarlara ve diğer menfaat

⁶ Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği-Deloitte Ortak Yayını, *Nedir Bu Kurumsal Yönetim*, 2006, <http://www.tkyd.org/tr/yayinlar-tkyd-yayinlari.html> , (20.12.2016) , s.4

⁷ Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği, *OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri 2004*, Ocak 2005, <http://www.tkyd.org/tr/yayinlar-tkyd-yayinlari.html> , (20.12.2016) , ss.13-20

sahiplerine hesap verilebilirliğinin sağlanmasıdır.⁸ Bu açıdan bakıldığında, kurumsal yönetim çerçevesinde gerçekleştirilen faaliyet denetimleri performans değerlendirmesi sonucu motive edici etki yapmakta, uygunluk denetimleri ise kurullara ve mevzuata uyumun sağlanıp sağlanmadığı yönünde hesap verilebilirlik amaçlamaktadır.

Muhasebe ve finans sistemi açısından, işletmelerin ilgililerine anlamlı ve gerçekçi finansal bilgilerin sağlanmasını güven altına alan kurallar topluluğu olarak tanımlanan kurumsal yönetim sisteminin amaçlara uygun biçimde işletilebilmesi için ulusal ve uluslararası muhasebe ilkelerine, ihtisas muhasebesi ilkelerine ve işletmelerin muhasebe sistemlerinin kurallarına uyum önemlidir.⁹ O halde denilebilir ki; muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması ve denetimin bu çerçevede gerçekleştirilmesi kurumsal yönetim anlayışının bir yansımasıdır.

OECD kurumsal yönetim temel ilkeleri olan adillik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk açısından bağımsız denetim ilişkisi şu şekilde açıklanabilir:

Adillik: Bağımsız denetim her firma için uluslararası standartlar çerçevesinde, firma özelliğine bakılmaksızın aynı koşullarda gerçekleştirilir. Standartlar, bağımsız denetimin adil yönü olarak düşünülebilir.

Şeffaflık: Bağımsız denetim süreci sonunda, denetçi görüşü raporlama aşamasında oluşur. Bağımsız denetim raporlarının bilgi kullanıcıları tarafından erişimine açılması denetimin şeffaflık içerisinde gerçekleştirildiğinin göstergesidir. Ayrıca denetim firmalarının şeffaflık raporları, bu tür firmalar hakkında bilgi edinilmesini sağlayan önemli belgelerdir.

Hesap Verilebilirlik: Bağımsız denetim sonucu görüş bildirilmesi, sorumluluk taahhüdünde bulunanların cezai yaptırımları kabul etmesi çerçevesinde gerçekleşir. Cezai yaptırımlar, bağımsız denetimin kamu kuruluşlarına ilişkin yaptırım türüdür. Diğer taraftan ise kamuoyuna makul güvence sağlayan bilgilerin yine kamuoyu önünde denetçinin itibarı için hesap verilebilir olması önemli bir noktadır.

Sorumluluk: Bağımsız denetim her şeyden önce kamu sorumluluğu ile yürütülür. Kamuoyuna şeffaflık içinde objektif bilgilerin sağlanması, makul güvence yönünde görüş bildirilmesi denetimin sorumluluğunu özetler. Ayrıca denetim sürecinde

⁸VivienBeattie, Stella Fearnley, Richard Brandt, *BehindClosedDoorsWhatCompanyAudit Is ReallyAbout*, 1.Ed., PalgraveMcmillan UK, London, 2011, s.26

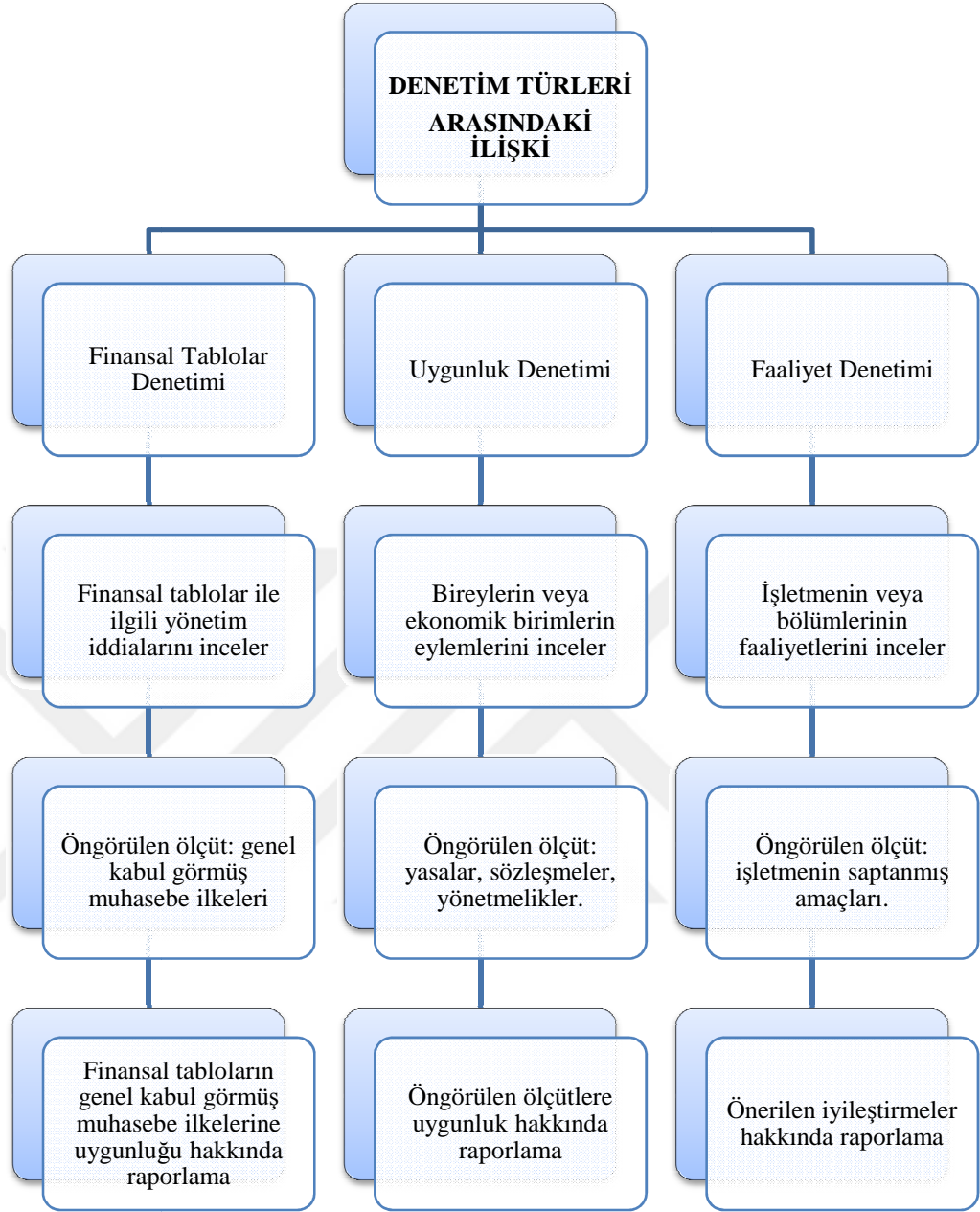
⁹Mustafa A. Aysan, "Muhasebe Ve Kurumsal Yönetim", *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, Sayı 35, Temmuz 2007, Sayfa:19

denetçinin hileli raporlamaya karşı sorumluluğu, üst yönetimin denetçiye bilgi-belge sağlamadaki sorumlulukları bağımsız denetimin sorumluluk yönüne örnek verilebilir.

Kurumsal yönetimi anlayışı bağımsız denetimde çift taraflı yönetim felsefesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bir taraf kurumsal yönetimi benimseyen ve bağımsız denetim sürecinin nesnesi olan müşteri firma, diğer taraf ise yine kurumsal yönetime göre organize olmuş ve denetim sürecinin uygulayıcısı olan denetçidir. Her iki tarafın yönetim felsefeleri kurumsal yönetim paydasında birleşmedikçe denetim süreci başarılı olamaz. Bu nedenle çift taraflı yönetim anlayışı; her iki tarafın aynı doğrultuda düşünebilmesi, hareket edebilmesi ve süreci doğru yönetebilmesi özetle uyum içerisinde çalışabilecek kurumsal bir yapıya sahip olunabilmesidir.

1.3 GENEL OLARAK DENETİM TÜRLERİ

Denetim türlerine genel olarak bakıldığında; finansal tablolar denetimi (muhasabe denetimi), uygunluk denetimi olarak üç ana bölümde yer almaktadır. Bu denetim türleri amaçlarına ve denetimi gerçekleştiren taraflara göre farklılık göstermektedir. Denetim türleri arasındaki ilişkinin özetlenmesi Şekil 1'de ifade edilmektedir:



Şekil 1 Denetim Türleri Arasındaki İlişkiler

(Kaynak: Güredin, a.g.e.,s.18)

1.3.1 Finansal Tablolar Denetimi

İŞletmelerin muhasebe-finans verileri esas alınarak genel kabul görmüş muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanan finansal tablolarının bağımsız denetçiler tarafından uluslararası denetim standartlarına göre denetlenmesi “finansal tablolar denetimi” olarak ifade edilmektedir. Finansal tablolar denetimi; “muhasebe denetimi” veya “bağımsız denetim” olarak da adlandırılmaktadır.

Finansal tablolar denetimde amaçlanan; işletmelerin finansal verilerinin kullanıcıları için makul güvence sağlayacak bilgilerin bağımsız bir denetçi tarafından raporlanarak ifade edilmesidir. Ulusal veya uluslararası birçok dış denetim firması tarafından yapılmakta olan bağımsız denetime olan ihtiyaç, günümüzde bilgi kullanıcılarının artması ile orantılı bir şekilde yükselmektedir.

1.3.2 Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi; en az girdi ile en fazla sonuç almanın hedeflenmesi nedeniyle “verimlilik denetimi”, işletmelerde bu faaliyetleri gerçekleştiren yönetim kadrosunun değerlendirilmesi ile “yönetim denetimi” olarak da adlandırılmaktadır.¹⁰

Performans denetim olarak da ifade edilen faaliyet denetimi; başarı ve başarısızlığın ölçülmesini, nedenlerinin belirlenmesini, çözüm önerilerini içeren tanımlarla ifade edilirken; bir kuruluşun programının, faaliyet ve fonksiyonunun tarafsızca incelenerek etkinlik, verimlilik, ekonomiklik olanaklarının belirlenmesini amaçlar.¹¹

Genel olarak iç denetçiler tarafından gerçekleştirilen faaliyet denetim, günümüzde, hizmet sektörünün gelişmesiyle, bağımsız denetim firmalarının “iç denetim danışmanlık” birimleri tarafından da gerçekleştirilmektedir.

1.3.3 Uygunluk Denetimi

İşletmelerin önceden saptanmış; mevzuat, kural, prosedür gibi çeşitli yazılı hükümlere uygun faaliyet gerçekleştirip gerçekleştirilmediğinin denetimi “uygunluk denetim” olarak tanımlanmaktadır. Uygunluk denetimleri; iç denetçiler, bağımsız denetçiler veya kamu denetçileri tarafından gerçekleştirilmektedir. Örneğin; vergi müfettişlerince işletmelerin vergi incelemeleri kamu mevzuatı yönünden uygunluk denetimi olarak, işletmelerin iç kontrol sisteminin işletme prosedürlerine uygunluk açısından denetimi ise iç denetim yönünden uygunluk denetimi olarak ifade edilebilir.

¹⁰Hasan Kaval, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Örnekleriyle Muhasebe Denetimi*, 3.B., Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s.9

¹¹Ümit Gücenme, *Muhasebe Denetimi*, 1.B., Aktüel Yayınları, İstanbul, 2004, s.137

1.4 BAĞIMSIZ DENETİMDE İÇ DENETİMİN ÖNEMİ

1.4.1 İç Denetimin Tanımı ve Bağımsız Denetim İlişkisi

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından oluşturulan Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi'nde yer alan zorunlu rehberde iç denetim: “ Bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlanmakta, iç denetimin amacı ise “iç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.” şeklinde ifade edilmektedir.¹²

Örgüt yönetiminin bir parçası olarak değerlendirilen iç denetim, örgüt yöneticilerinin temel görevleri arasında bulunması bakımından yönetim sorumluluğunu ifade ederken, kurumsal faaliyetler için güvence vermeyi hedefleyen bağımsız denetim sosyal sorumluluğun yerine getirilmesini ifade eder.¹³

İç denetim faaliyetinin; işletme faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere uygun olarak yönetilmesi, işletme kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması, risklerin tanımlanması ve önlemlerin alınması, uygulamaların gözden geçirilmesi ve izlenmesi konularında ise yöneticilere güvence sağladığı belirtilmektedir.¹⁴

İç denetim, iç denetim standartları çerçevesinde, işletmelerin kendi bünyesinde çalışan iç denetçiler tarafından gerçekleştirilir. İç denetim birimi genelde işletme üst düzey yöneticisine doğrudan bağlı ayrı bir departman olarak organizasyonda yer alır.

İç denetçiler ihtiyaca göre faaliyet veya uygunluk denetimi yapabilen; kontrol, risk yönetimi ve kurumsallık ile ilgili konularda danışmanlık ve denetim yaparak üst yönetime yardımcı olan kişilerdir.¹⁵ Üst düzey yöneticinin bir temsilcisi olarak iç denetçiler, her şubenin veya departmanın yeterince çalışıp çalışmadığı, sağlıklı kayıtlar tutup tutulmadığını, görevlerini net bir şekilde anlayıp anlayamadığını belirlemekle ilgilenirler ve genel olarak iş akışında ve organizasyonunda etkinliği sağlarlar.¹⁶

¹² Türkiye İç Denetim Enstitüsü, <https://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=IcDenetiminTanimi>, (29.01.2017)

¹³ Bayram Aslan, “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 77, Nisan-Haziran 2010, s.65

¹⁴ Hasan Türedi, “Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Denetim İle İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar”, *Yönetim Ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (Akademik Fener)*, Sayı 16, 2011, s. 33

¹⁵ Münevver Yıllancı, Birol Yıldız, Murat Kiracı, *Muhasebe Denetimi*, 1.B., Detay Yayıncılık, 1.Ankara, 2013, s.5

¹⁶ Walter B.Meigs, E.John Larsen, *Principles Of Auditing*, 4.Ed., Richard D.Irwin Inc., Illinois, 1969, s.822

İç denetim ve bağımsız denetim arasındaki benzerlikler şu şekilde ifade edilir: ¹⁷

- Hem dış hem de iç denetçi denetimde test rutinlerini uygular, birçok işlemi araştırır ve analiz eder. Uygulanan test programları ve çalışma metodolojileri benzer şekildedir.

- Her iki denetimde de bilgi sistemlerine yönelik tanıma ihtiyacı vardır. Çünkü bilgi sistemleri hem yönetsel kontrolün hem de finansal raporlamanın önemli unsurudur.

- Her ikisi de profesyonel bir disiplin içindedir ve mesleki standartlara uygun yönetilir.

- İç ve dış denetçiler işbirliği içinde hareket ederler ve buna uygun esaslar denetim standartlarında tanımlanır.

- Her ikisi de işletmelerde iç kontrol sistemleri ile yakından ilişkilidir.

- Her ikisi de, kesin hesapları etkileyen hataların oluşumu, etkileri ve yanlış ifadeler ile ilgilidir. Dış denetçinin, nihai hesaplarda belirtilen kalemleri inceledikten sonra çıkan denetim raporu üzerinde önemli bir yeri vardır. İç denetçiler ise ortaya çıkan hatalara yol açan sistemin zayıf yönlerine ilgi duyacaktır. İki işlev arasında iyi bir işbirliği varsa, bu tür sorunları tanımlamak ve çözmek kolay olacaktır.

- Her iki denetim sonucu faaliyetler hakkında raporlama ile ifade edilir. Bu raporlar, yönetim gösterici niteliktedir.

İç denetim ve bağımsız denetim arasındaki farklılıklar ise şu şekilde ifade edilmektedir: ¹⁸

- Bağımsız denetçi işletme dışı firma çalışanıdır. İç denetçi ise genellikle işletmenin kendi bünyesindeki çalışandır.

- Dış denetçi, hesapların doğru ve adil bir görünüm gösterip göstermediğine ilişkin bir görüş sunmaya çalışır. İç denetçi ise, birçoğu ana muhasebe sistemlerinin dışında kalan risk yönetimi ve iç kontrol sistemlerinin yeterliliği ve etkinliği hakkında bir görüş oluşturur.

- İç ve dış denetim amaç ve çalışma alanı olarak farklılık gösterir.

¹⁷ K.H. SpencerPickett, *The Internal Auditing Handbook*, 3.Ed., John Wiley&SonsLtd.,West Sussex UK, 2010, ss. 89-91

¹⁸Pickett, a.g.e., ss.91-96

- Dış denetim, sınırlı şirketler ve çoğu kamu kurumu için yasal bir gerekliliktir. Ancak iç denetim özel şirketler için zorunlu değildir ve sadece kamu sektörünün bir bölümünde yasal olarak gereklidir.

- İç denetçiler tüm organizasyonun operasyonlarını kapsarken, dış denetçiler öncelikle nihai hesapları taşıyan finansal sistemlerle çalışır. Mali sistemler dış denetçinin ilgi alanı iken, yönetsel ve operasyonel sistemler iç denetçinin ilgi alanıdır.

- İç denetim, kuruluş adına yapılır. Dış denetim ise teknik olarak üçüncü bir taraf tarafından istihdam edilen üçüncü kişiler tarafından dış bilgi kullanıcıları için yapılır.

- İç denetim yıl boyunca sürekli yapılırken, dış denetim genellikle yıl sonu değerlendirmesini (ara dönem denetimi hariç) içerir.

Bağımsız denetçinin ve iç denetçinin denetim çalışmalarında koordinasyon halinde çalışmaları bağımsız denetçi açısından yararlar sağlayabilmektedir. Bunlar şu şekilde ifade edilmektedir¹⁹:

- İç denetçilerin hazırladığı yönetim raporlarının ve diğer çalışma kağıtlarının kanıt olarak kullanılabilmesi,

- İç kontrolü tanımaya yönelik belgelerin tasarlanmasında önemli kaynak olabilmesi,

- Denetimle ilgili sorunların çözümünde işletme hakkında bilgi kaynağı olabilmesi,

- İç denetçi çalışmalarının izlenmesi ile bağımsız denetçinin gözlem yeteneğine katkı sağlaması,

- Bağımsız denetçiler tarafından kabul edilebilir denetim yordamlarını yapısının belirlenmesine yol göstermesi.

1.4.2 İç Denetçi Çalışmalarının Bağımsız Denetimde Kullanılması

İç denetçi ve bağımsız denetçi koordinasyonunun standartlar açısından düzenlenmesine bakıldığında, BDS 610 standardının bağımsız denetim sürecinde iç denetçi çalışmalarının kullanılmasına ilişkin esasları düzenlediği görülmektedir. Bağımsız denetçinin, iç denetçi çalışmalarını kullanması veya doğrudan iç denetçiden

¹⁹ Şaban Uzay, *İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri Ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, 1.B., Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No: 132, Ankara, Haziran 1999, ss. 68-69

yardıma sağlanması denetimde sorumluluğunu azaltmamaktadır. Bağımsız denetçi, iç denetim çalışmalarının kullanılıp kullanılmayacağına karar verirken çeşitli konularda değerlendirmeler yapar. Bu noktada göz önüne alınması gereken kriterler şunlardır.²⁰:

- İç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerin iç denetçilerin tarafsızlığını hangi ölçüde desteklediği,
- İç denetim fonksiyonunun yeterlik düzeyi,
- İç denetim fonksiyonunun kalite kontrol dâhil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığıdır.

Bağımsız denetimde iç denetçi çalışmalarının kullanılmasında iç denetçi ile müzakere süreci önemlidir. Bu süreçteki koordinasyon ile yapılmış olan çalışmaların yeterliliği üzerine sağlıklı bilgiler sağlanabilir. İç denetim fonksiyonunun yeterliliği konusunda bağımsız denetçi tarafından uygulanacak denetim prosedürleri şunlardır:

- Fonksiyonun çalışmasının doğru bir şekilde planlanmış, yürütülmüş, yönlendirilmiş, gözetilmiş, gözden geçirilmiş ve belgelendirilmiş olup olmadığı,
- Fonksiyonun makul sonuçlara ulaşmasına imkân veren yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmiş olup olmadığı,
- İçinde bulunulan şartlar altında ulaşılan sonuçların uygun olup olmadığı ve fonksiyon tarafından hazırlanan raporların, yapılan çalışmanın sonuçları ile tutarlı olup olmadığıdır.²¹

Yukarıda belirtildiği üzere, bağımsız denetçi iç denetçi çalışmalarını kullanarak veya iç denetçiden doğrudan yardım alarak iç denetim fonksiyonu çalışmalarından faydalanmış olur. Fakat bağımsız denetçi; iç denetçinin tarafsızlığına yönelik önemli tehditlerin var olması durumunda veya iç denetçinin gerekli yeterliliğe sahip olmaması durumunda doğrudan iç denetçiden yardım sağlayamaz.²²

Ayrıca doğrudan iç denetçiden yardım alınmasına karar verildiğinde iç denetçinin dış denetçi talimatlarını yerine getireceği ve müdahale yapılmayacağı konularından üst yönetimden, iç denetimin gizlilik ilkesine uyacağı ve tehditler durumunda bağımsız denetçiyi bilgilendireceği konularında ise iç denetçiden yazılı taahhüt alınır.

²⁰ Bağımsız Denetim Standardı 610, “İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması”, paragraf 15

²¹ Bağımsız Denetim Standardı 610, “İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması”, paragraf 23

²² Bağımsız Denetim Standardı 610, “İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması”, paragraf 28

İç denetim fonksiyonlarının doğrudan veya dolaylı olarak kullanılması durumunda ilgili hususların çalışma kağıtlarına dahil edilmesi gerekmektedir. İç denetim fonksiyonunun çalışmasını kullanması durumunda çalışma kağıtlarına eklenmesi gereken önemli konular şunlardır:

- Fonksiyonun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerin iç denetçilerin tarafsızlığını destekleyip desteklemediğinin, fonksiyonun yeterlik düzeyinin ve fonksiyonun kalite kontrol dâhil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığının değerlendirilmesi,

- Kullanılan çalışmanın niteliği ve kapsamı ile buna ilişkin kararın dayanağı,

- Kullanılan çalışmanın yeterliliğini değerlendirmek amacıyla dış denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürleri.²³

İç denetçilerden doğrudan yardım sağlanması durumunda ise çalışma kağıtlarına dahil edilecek konular şu şekilde ifade edilmektedir:²⁴

- Doğrudan yardım sağlanması için kullanılan iç denetçilerin tarafsızlıklarına yönelik tehditlerin varlığı ile önemine ve iç denetçilerin yeterlik düzeyine ilişkin dış denetçinin değerlendirmesi,

- İç denetçiler tarafından yerine getirilen çalışmanın kapsamı ve niteliğine ilişkin kararın dayanağı,

- Çalışmanın kimin tarafından gözden geçirildiği, gözden geçirmenin tarihi ve kapsamı,

- İç denetçiler ve işletmenin yetkili temsilcisinden alınan yazılı muvafakat ve taahhüt,

- Denetimde doğrudan yardım sağlanması için kullanılan iç denetçilerin hazırladığı çalışma kâğıtları.

İç denetçi çalışmalarının kullanılmasında değerlendirmeler, bağımsız denetçinin mesleki muhakemesi kullanılarak yapılır. İç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsü, tarafsız olması, üst yönetimin iç denetim üzerindeki gözetimi, iç denetime ilişkin üst yönetimden baskı olup olmadığı (çeşitli kısıtlamalar gibi), iç denetim fonksiyonunda birbiriyle çelişen sorumluluklarının bulunup bulunmadığı, iç denetçilerin yeterlilikleri

²³Bağımsız Denetim Standardı 610, “İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması”, paragraf 36

²⁴Bağımsız Denetim Standardı 610, “İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması”, paragraf 37

(mesleki kuruluşlara üye olup olmadığı) gibi konular bağımsız denetçinin değerlendirmelerinde önem taşımaktadır.²⁵

1.5 BAĞIMSIZ DENETÇİNİN NİTELİKLERİ VE SORUMLUKLARI

1.5.1 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları

Finansal tablolar denetimi, bağımsız denetçiler (kişi veya kuruluş olabilir) tarafından gerçekleştirilir. Bağımsız denetçi, ilgili yasalara göre bağımsız denetim yapmaya hak kazanmış, lisanslı kişi veya kuruluşları niteler. Genel kabul görmüş standartlar çerçevesinde, denetimin gerçekleştirecek denetçiden beklenenler; işletmenin faaliyet sonuçlarının ve mali durumunun adilliği konusunda mesleki görüşlerini ifade etmek için yeterli derecede titiz bir şekilde şirketin hesaplarını incelemek, kayıtlı hesap hatalarını tespit etmek, hileleri tespit etmek ve yöneticilere danışmanlık yapmak olarak ifade edilmektedir.²⁶

BDS 200’de denetçinin genel amaçları şu şekilde ifade edilmiştir²⁷:

- Bir bütün olarak finansal tabloların, hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve böylece finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair bir görüş bildirmek,
- Bulgularına uygun olarak, finansal tablolar hakkında raporlama yapmak ve BDS’lerin zorunlu tuttuğu bildirimlerde bulunmak.

Bağımsız denetçinin denetim süresince izlediği süreçler, denetçiden beklenen makul güvencenin elde edilmesi ve sağlıklı bilginin sunulması amacıyla yürütülür. Denetçinin mesleki bilgi birikimi, tecrübesi ve eğitimi onun mesleki muhakeme gücünü etkileyen önemli etkenlerdir. Denetçi, bu mesleki muhakemesini (kararını) genel olarak şu alanlarda kullanır:²⁸

- Risk değerlendirme sürecinde,
- Denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına karar verilmesi ve bu prosedürlerin sonuçlarının değerlendirilmesinde,

²⁵Bağımsız Denetim Standardı 610, “İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması”, paragraf A7

²⁶ Arnold W.Johnson, *Principles Of Auditing*, Rinehart&Company, Inc.,New York, 1955, ss. 4-5

²⁷ Bağımsız Denetim Standardı 200, “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”, paragraf 11

²⁸ Behram Soltani, *Auditing An International Approach*, 1.Ed., PearsonEducation, Essex, 2007, s.292

- Yönetim tarafından mali tabloların hazırlanmasında yapılan yargıların ve tahminlerin makul olup olmadığının değerlendirilmesinde.

1.5.2 Bağımsız Denetçinin Sahip Olması Gereken Nitelikler

Belirli bir eğitim düzeyindeki muhasebe meslek mensuplarının (ülkemizde SMMM veya YMM olarak, uluslararası alanda CPA olarak nitelendirilen) bağımsız denetçilik statüsünün, kamu tarafından yetkilendirilerek (lisanslama aşaması sonucunda) kazanılması yanında sahip olunması gereken bazı kişisel özellikler denetimin sürdürülebilirliği için önem taşımaktadır. Johnson, bu yasal gerekliliklerin ötesinde, bağımsız denetçilerin taşıması gereken genel nitelikleri şu şekilde ifade etmiştir:²⁹

- Yüksek öğrenim sahibi,
- Yöneticilik ve iş idaresine duyarlı,
- Bulguları yerinde ifade edebilecek, analitik düşünce tarzına sahip,
- Sorumluluk sahibi, iyi karakterli,
- Prensipleri menfaatlerin üzerinde tutabilen,
- Müşterilerine mümkün olan en etkin şekilde hizmet etme ana hedefi ile birlikte profesyonel işinin esasını sürekli olarak yapmaya istekli,
- Gelişime katkı sağlayan profesyonel bakış açısına sahip.

Mesleki muhakeme gücü ve mesleki şüpheciliğe sahip bakış açısı denetçinin sahip olması gereken iki önemli özelliktir. BDS 200’de mesleki muhakeme; “denetimin yürütülmesi sırasında mevcut olan şartlara uygun olarak atılacak adımlara yönelik bilgiye dayalı kararlar alınırken; ilgili mevzuat, BDS’ler, muhasebe standartları ve etik standartlar çerçevesinde, sahip olunan eğitim, bilgi ve deneyimin kullanılması” olarak tanımlanmıştır.³⁰ Denetçi, denetimi deneyimleri ve aldığı eğitim sonucu kazandığı bilgi birikimi sayesinde oluşan mesleki muhakemesi ile yürütür. BDS 200’de belirtildiği üzere, mesleki muhakeme şu hususlarda karar alınması ile ilgilidir:³¹

- Önemlilik ve denetim riski,

²⁹ Arnold W.Johnson, *Principles Of Auditing*, Rinehart&Company, Inc.,New York, 1955, s. 11-12

³⁰Bağımsız Denetim Standardı 200, “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”, paragraf 13F

³¹Bağımsız Denetim Standardı 200, “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”, paragraf A23

- BDS hükümlerinin yerine getirilmesi ve denetim kanıtı toplanması için uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı,
- Yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanıp toplanmadığının ve BDS'lerin amaçlarına ve dolayısıyla denetçinin genel amaçlarına ulaşmak için daha fazla denetim kanıtı toplamaya ihtiyaç olup olmadığının değerlendirilmesi,
- Finansal raporlama çerçevesinin uygulanmasında işletme yönetimi tarafından yapılan muhakemelerin değerlendirilmesi,
- Elde edilen denetim kanıtına dayanarak sonuçlara ulaşılması (örneğin, finansal tabloların hazırlanmasında yönetim tarafından yapılan tahminlerin makul olup olmadığının değerlendirilmesi).

Mesleki şüphecilik, BDS 200'de "sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket ederek, hata veya hile kaynaklı yanlışlığa işaret eden durumlara karşı dikkatli olmayı ve denetim kanıtlarını titiz bir biçimde değerlendirmeyi içeren tutum" olarak tanımlanmaktadır.³² Denetçi finansal tabloların önemli ölçüde yanlışlık içermesine sebep olan şartların bulunabileceğini kabul ederek, denetimi mesleki şüphecilik içinde planlar ve yürütür.³³ Buna göre mesleki şüphecilik,

- Elde edilen diğer denetim kanıtlarıyla çelişen denetim kanıtları,
- Denetim kanıtı olarak kullanılacak belgelerin ve sorgulamalar sonucunda elde edilen cevapların güvenilirliğinde şüphe uyandıran bilgiler,
- Hile ihtimaline işaret edebilecek durumlar,
- BDS'lerde yer alan denetim prosedürlerine ilâve denetim prosedürleri gerektirebilecek durumlar, karşısında dikkatli olmayı gerektirir.³⁴

1.5.3 Müşteri Firma Yönetiminin Bağımsız Denetçiye Karşı Sorumlulukları

Bağımsız denetçi, denetimini müşteri işletme yönetiminin sorumlulukları çerçevesinde sunduğu ortamda yürütür. BDS 200'de müşteri işletme yönetiminin sorumlulukları şu şekilde ifade edilmiştir:³⁵

³²Bağımsız Denetim Standardı 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", paragraf 13g

³³Bağımsız Denetim Standardı 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", paragraf 15

³⁴Bağımsız Denetim Standardı 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", paragraf A18

- İlgili hâllerde finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu dâhil olmak üzere, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması sorumluluğu,
- Yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların, hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrole ilişkin sorumluluğu,
- Denetçiye; kayıtlar, dokümanlar ve diğer hususlar gibi yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili tüm bilgilere erişim imkânı sağlama sorumluluğu,
- Yürütülen denetimle ilgili olarak denetçinin, yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlardan talep edebileceği ilâve bilgileri sağlama sorumluluğu,
- Denetçiye; denetim kanıtlarının toplanması için işletme içinde gerekli görülen kişilerle kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı sağlama sorumluluğu.

Yukarıda ifade edildiği üzere; yönetimin bağımsız denetim sürecinde sorumlulukları, finansal tabloların mevzuata uygun hazırlanmasına, iç kontrol sistemine ve denetçiye bilgi ve belge sağlanmasına ilişkindir.

Mevzuat hükümleri, finansal tabloların üzerinde, sektörel bazda değişmek üzere belirli bir etkiye sahiptir. Finansal tablolara doğrudan etki edenler “ilgili mevzuat hükümleri”, doğrudan etki etmeyenler ise “diğer mevzuat hükümleri” olarak adlandırılır. BDS 250, finansal tabloların denetiminde ilgili mevzuata karşı bağımsız denetçinin ve yönetimin sorumluluğunu ele alır. Bu standartta yer alan “İşletmenin finansal tablolarında raporlanan tutar ve açıklamaları belirleyen mevzuat hükümlerine uygunluk sağlanması dâhil olmak üzere, işletme faaliyetlerinin mevzuata uygun şekilde gerçekleştirilmesini sağlama sorumluluğu, üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde yönetime aittir” ifadesi müşteri firma yönetiminin finansal tabloların oluşturulmasındaki sorumluluğunu belirtir.³⁵ Yine bu standarda göre, finansal tablolardaki aykırılığı önlemek denetçinin sorumluluğunda değildir ve denetçiden ilgili mevzuata aykırılığın tamamını tespit etmesi beklenemez. Finansal tablolara doğrudan

³⁵Bağımsız Denetim Standardı 200, “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”, paragraf A2

³⁶ Bağımsız Denetim Standardı 250, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması”, paragraf 3

etki eden, vergi mevzuatı, sosyal güvenlik mevzuatı, ticaret kanunları gibi mevzuatlar karşısında bağımsız denetçinin sorumluluğu ilgili mevzuat hükümlerine uygunluk sağlandığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir. Finansal tablolardaki tutar ve açıklamalara doğrudan etkisi olmayan diğer mevzuatla ilgili bağımsız denetçinin sorumluluğu ise finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilecek diğer mevzuata aykırılıkların belirlenmesine yardımcı olması için belirli denetim prosedürlerini uygulamakla sınırlıdır.³⁷

1.5.4 Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar

Bağımsız denetçiler devlet tarafından yetkilendirilirler, kamu yararına hareket ederek, finansal tablolar hakkında makul güvence sağlanması amacıyla görüş bildirirler.

Bağımsız denetim süreci, mevzuatlar çerçevesinde olağan bir şekilde denetçinin mesleki muhakeme gücüne göre yürütülür. Bağımsız denetçilerin, sahip oldukları yetkinliklerin yanı sıra, uyması gerek ahlaki davranışları açıklayan kurallar bütünü etik standartlarını oluşturur. Bu etik kurallar, sağlıklı bir denetim sürecinin yürütülmesi ve raporlanması için sahip olunması gereken kişisel veya kurumsal ahlaki niteliklerdir. Türkiye Denetim Standartları'nda (TDS) yer alan “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı”na göre temel etik ilkeler Tablo 2’de özetlenmektedir:

³⁷ Bağımsız Denetim Standardı 250, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması”, paragraf 7

Tablo 2 Bağımsız Denetçiler İçin Etik İlkeler

DÜRÜSTLÜK	TARAFSIZLIK	MESLEKİ YETERLİK VE ÖZEN	SIR SAKLAMA (GİZLİLİK)	MESLEĞE UYGUN DAVRANIŞ
Bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olmak.	Önyarguların, temayüllerin, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanarak meslek veya işle ilgili muhakemelerini ve kararlarını etkilemesine izin vermemek.	Uygulama, mevzuat ve tekniklerdeki güncel gelişmeler ışığında, mesleki bilgi ve beceriyi müşterilerin yeterli mesleki hizmetleri almalarını temin edecek bir seviyede tutmak ve uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde özen hareket etmek.	Mesleğin icrası sırasında elde edilen bilgilerin gizliliğine riayet etmek, söz konusu bilgilerin açıklanması için yasal bir durumun bulunması haricinde, uygun yetki olmaksızın bu tür bilgileri üçüncü kişilere açıklamamak ve çıkar amaçlı kullanmamak.	İlgili mevzuata uymak ve denetim mesleğinin itibarını zedeleyici fiil ve davranışlardan kaçınmak.

(**Kaynak:** Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı, paragraf 100.5)

TDS/BDS Etik Kurallar Standardındaki açıklamalar ışığında, temel ilkelerle ilgili diğer tanımlamalar ve karşılaşılabilecek sorunlara çözüm yolları aşağıda maddeler halinde yer almaktadır:

- Dürüstlük:

Doğru iş yapma ve güvenilir olmayı da içeren dürüstlük ilkesine göre denetçi, bilgilerin önemli düzeyde yanlış veya yanıltıcı beyan içermesi veya dikkatsizce sunulmuş beyan içermesi veya içermesi gereken bilgilerin göz ardı edilmesi durumunda bu bilgileri içeren belgeleri bilerek diğer bilgiler ile ilişkilendirmemelidir.³⁸

³⁸ Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı, paragraf 110.2

- Tarafsızlık:

Denetçi tarafsızlığa zarar verebilecek durumlarla karşılaştığında söz konusu hizmeti veya faaliyeti yürütmemelidir.³⁹

- Mesleki Yeterlik Ve Özen:

Mesleki yeterliliğin sürdürülebilmesi mesleki gelişime bağlıdır. Mesleki gelişim, sadece denetçi açısından değil denetim ekibini de (yardımcı personel, asistanlar) kapsayıcı şekilde sürekli eğitim yoluyla mesleki ve teknik muhakeme gücünü artırıcı yönde olmalıdır.

- Sır Saklama (Gizlilik):

Denetçinin sır saklama yükümlülüğünü sürdürmesi gereken ortamlar; sosyal ortamlar dahil aile çevresi, potansiyel müşteriler, denetim şirketi bünyesi, danışmanlık aldığı kişi veya kurumlar olarak belirtilmiştir. Denetçi, denetim süreci sona erdikten yani müşteri firma ile ilişkisi kesildikten sonra da sır saklama yükümlülüğü içerisinde. Önceki deneyimleri, sadece mesleki gelişimine ilişkin kullanılabilir, ancak eski müşteriye yönelik gizli bilgilerin kullanımını kesinlikle içermez. Fakat denetçi, bazı durumlarda gizli bir bilgiyi açıklama zorunluluğu yaşayabilir. Bu durumlar; mevzuatın izin verdiği ve müşteri tarafından yetkilendirilen durumlar ve hukuki süreçlerin yürütülmesi kapsamında, kamu görevlilerine zorunlu bilgi verilmesi gereken durumlar olarak ifade edilmiştir.⁴⁰

- Mesleğe Uygun Davranış:

Denetçiler, firmalarının pazarlama aşamalarından görev alırken, açık sözlü ve dürüst olmakla birlikte, sunabilecekleri hizmetlerde aşırıya kaçan iddialarda bulunamazlar ve başka denetçilerle ilgili kötüleyici referans veremezler.⁴¹

1.6 DENETİMİN AŞAMALARI (DENETİM SÜRECİ)

Denetim süreci, denetim şirketi veya denetçinin müşterisi olan dış denetime tabi şirket ile arasında sözleşme yapılması ile başlar. Sözleşme öncesi ise müşteri işletmenin tanınması ve bilgi sahibi olunması için uygulanan prosedürleri içermektedir. Denetim sözleşmesi sonrası, işletmenin iç kontrol sisteminin tanınmasına ilişkin çalışmalar yürütülür. Bu çalışmalarda iç kontrol sisteminde önemlilik arz eden durumlar ve risk

³⁹ Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı, paragraf 120.2

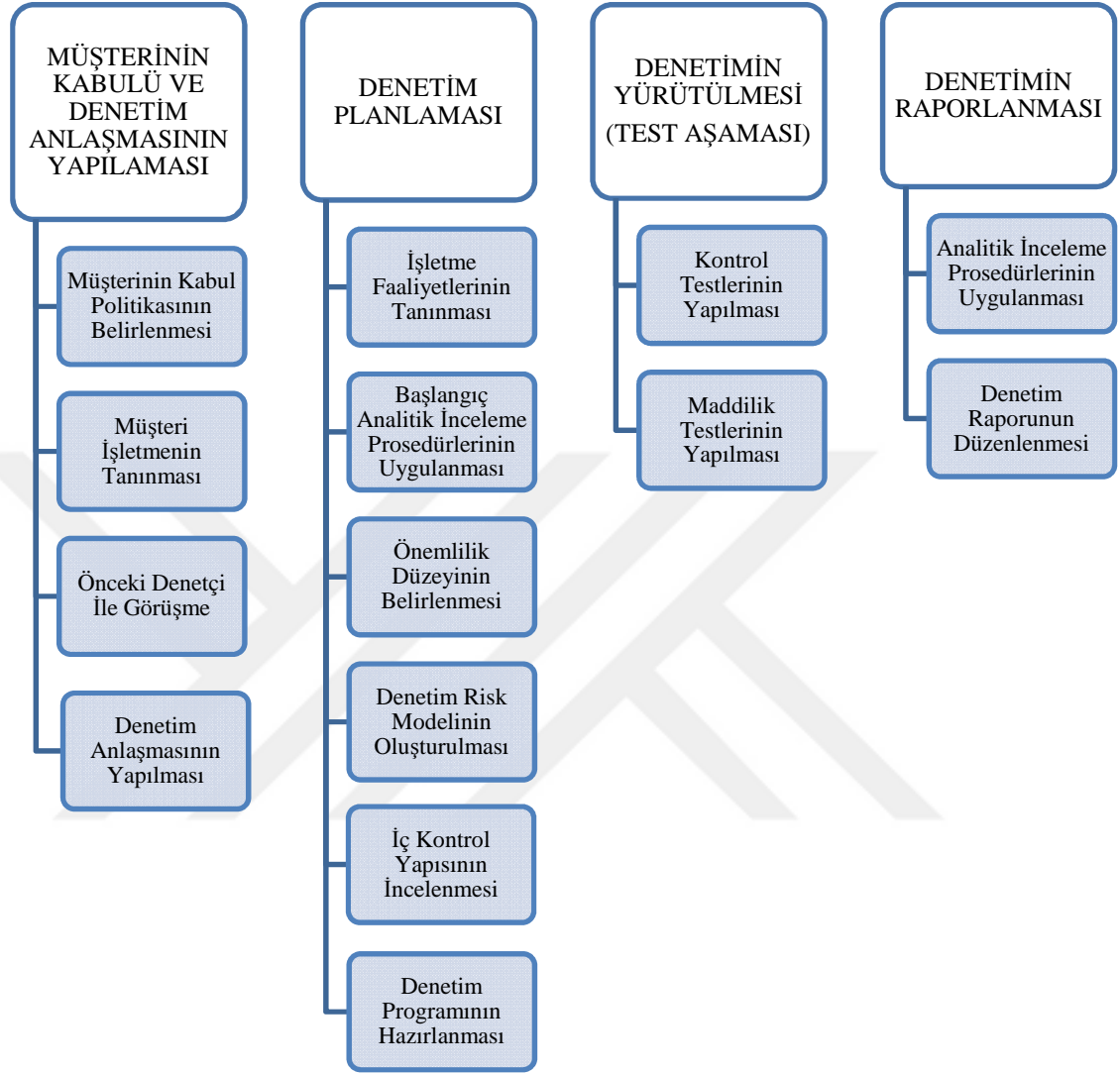
⁴⁰ Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı, paragraf 140.7

⁴¹ Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı, paragraf 150.2

faktörleri ortaya çıkar. İç kontrol sisteminin incelenmesi ile denetim planı çerçevesinde zaman,işgücü yönetimi kriterleri ile denetim programı oluşturulur. Denetim süreci, denetim planının hazırlanmasından sonra gelen, denetim kanıtlarının çeşitli tekniklerle toplanmasını ve değerlendirilmesini içeren test aşaması olarak nitelendirilen bir aşamadır. Denetimin son aşamasında ise uluslararası ve ulusal standartlar (mevzuat) çerçevesinde, bağımsız denetçi denetim raporunu hazırlar ve imzalar. Denetim raporunun teslim edilmesi ile denetim süreci sona erer. Genel itibariyle bu aşamalar ile gelişen denetim süreci, kapsamlı olmakla birlikte, her aşamanın belirli alt bölümlerinden oluşmaktadır. Denetim yapılması sırasında ayrıntılı incelemenin kapsamı ise şu etmenlere bağlıdır:⁴²

- İç kontrol sisteminin durumu.
- Ciddi hataların ortaya çıkabilme olasılığı.
- Müşteriyle yapılan sözleşme hükümleri.
- Bulunan hataların sayısı ve taşıdıkları önemdir.

⁴²Arthur W.Holmes, WayneS.Overmyer, *Muhasebe Denetimi Standartları Ve Yöntemleri*,Çev: Oğuz Göktürk, 8.B., Bilimsel Yayınlar Derneği Yayın No: 5, Ankara, 1975, s.323



Şekil 2 Denetim Süreci Aşamaları

(Kaynak: Bozkurt, a.g.e., s.86)

1.6.1 Müşterinin Kabul Edilmesi ve Denetim Sözleşmesinin Yapılması

Denetim sözleşmesinin yapılmasından önce müşterinin çeşitli kriterlerde değerlendirilmesi önemlidir. Müşteri seçiminde etkili faktörler ve sonrasında müşterinin kabul edilmesi ile sözleşmenin yapılması aşağıda ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.

1.6.1.1 Müşteri Seçiminde Etkili Faktörler

Denetim sürecinin başlamasında ilk aşama denetimi gerçekleştirecek işletmenin denetçi firmaya denetim talebi ile başvurmasıdır. Bu talep, çoğu zaman yasal zorunluluktan kaynaklansa da, günümüzde finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyacı üzerine denetime tabi olmayan işletmelerin de bağımsız denetime ihtiyaç duyduğu gözlemlenmektedir. Denetçi işletmenin, denetim teklifine olumlu cevap vermesi için belirli prosedürlerin de olumlu sonuçlanması gerekir. Bu prosedürler denetçi firmalar arasında farklılık gösterebilir, fakat yürütülen süreçler birbirine benzerdir. Öncelikle müşteri işletmenin tanınması gerekmektedir. Denetçiye gelen talebin müşteri işletmenin üst yönetim kadrosundan geldiği düşünülürse, bu yöneticilerin denetime ve denetim firmasına bakış açısı değerlendirilmelidir. İşletmenin rakipleri de göz önünde bulundurularak, piyasa koşulları ve bu koşullar karşısında müşteri işletmenin pozisyonu karşılaştırılır. Böylece işletmenin ne derece risk ortamında olduğu hakkında bilgi sahibi olunur. İşletmenin, kamu kurumları ve diğer özel işletmeler ile olan ilişkileri incelenir. Örneğin; vergi açısından yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğine dair vergi beyannamelerinin incelenmesi yerinde olacaktır. Finansal durum tablolarını incelenmesi ise işletmenin geçmişi ve şimdiki durumu hakkında görüş oluşturulmasına yardımcı olur. Ayrıca, finansal tablo bilgileri ile, işletmenin mali yapısı ortaya çıkarılarak, denetçi işletmenin ücret karşılığını sağlayıp sağlayamayacağı anlaşılabilir. Müşteri işletmenin organizasyon ve yönetim yapısının; görev-sorumluluk dağılımı, personel kalitesi ve yeterliliği açısından incelenmesi denetim sürecinin yürütülmesinde muhatap alınacak kişilerin yetkinliklerinin anlaşılması için önemlidir. Tüm bu faktörler müşteri işletme içi faktörler bir başka deyişle doğrudan müşteri ile ilgili unsurlar olarak kabul edilir. İşletme dışından bilgi alınarak müşteri işletme tanınmalıdır. Burada en önemli bilgi kaynağı ise işletmenin geçmiş denetimlerini gerçekleştiren denetçi veya denetçilerdir. Öncelikle eski denetçinin, neden tekrar denetim çalışmasından bulunmadığı sorgulanmalıdır. Burada müşteri işletmenin olumsuz bir davranışının olup olmadığı, denetim sürecinde ne gibi bir tavır içerisinde olduğu, denetimin yürütülmesinde işletme kaynaklarının nasıl kullanıldığı ve kaynakların yeterliliği hakkında eski denetçinin görüşleri alınarak müşteri işletme ile ilgili sağlıklı görüş elde edilmelidir.

TDS/ Kalite Kontrol Standardı 1'de bahsedildiği üzere, müşteri ilişkisinin devamlılığı ve denetim sözleşmesinin kabulünde müşteri dürüstlüğüne ilişkin denetim

kalitesi etkileyen ve denetçinin göz önünde bulundurması gereken unsurlar şu şekilde ifade edilmektedir.⁴³

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

1.6.1.2 Müşteri İle Denetim Sözleşmesinin Yapılması

Bağımsız denetimin başlangıcından, raporlanmasına kadar sorumlu olan denetçi ve müşteri firma arasında yazılı olarak düzenlenen ve bu iki tarafa ilişkin bilgilerin yer aldığı bağımsız denetim sözleşmesi ile denetim süreci fiilen başlamış olur. Denetim sözleşmesi farklı yasal koşullarda şekillenebilir, ülkeler arası farklılık gösterebilir. Fakat denetim standartları, denetim sözleşmelerine ilişkin ifadeler içermektedir. BDS 210' da bağımsız denetim sözleşmesinin içeriği hakkında ifade edildiği üzere, denetim sözleşmesinin imzalanmasından önce, denetimin ön şartlarının sağlanıp sağlanmadığı ve denetçi ile müşterinin sözleşme şartlarını aynı yönde anlayıp anlamadığı belirlenmelidir. Bu standardın ana hükümlerinde, denetimin ön şartları şöyle belirtilmektedir:⁴⁴

⁴³ Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı, paragraf A19

⁴⁴ Bağımsız Denetim Standardı 210, "Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerin de Anlaşmaya Varılması", paragraf 6

- Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilip olmadığı belirlenmesi,
- Müşteri işletme yönetiminin; ilgili hâllerde finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu dâhil olmak üzere, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmasında ve iç kontrole ilişkin sorumluluğunu anladığına dair mutabakatının alınması,
- Denetçiye; kayıtlar, dokümanlar ve diğer hususlar gibi yönetimin finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili tüm bilgilere erişim imkânı sağlanması,
- Yürütülen denetimle ilgili olarak denetçinin yönetimden talep edebileceği ilâve bilgileri sağlanması,
- Denetim kanıtlarının toplanması için işletme içinde gerekli görülen kişilerle kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı sağlanmasıdır.

Denetim sözleşmesinin kabulünden önce, denetçinin çalışma alanına ilişkin denetim kapsamındaki sınırlandırmalar mevzuatta zorunlu hüküm bulunmadıkça kabul edilemez. Yukarıda belirtilen ön şartların sağlanmaması durumunda denetçi, denetim sözleşmesini kabul etmez.

Ön şartların sağlanması durumunda, kabul edilecek denetim sözleşmesi, TDS'ye göre şu hususları içerir:⁴⁵

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

Bu hususların dışında yer alabilecek diğer hususlar da şu şekilde belirtilmektedir:⁴⁶

⁴⁵Bağımsız Denetim Standardı 210, "Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerin de Anlaşmaya Varılması", paragraf 10

⁴⁶Bağımsız Denetim Standardı 210, "Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerin de Anlaşmaya Varılması", paragraf A23-A24

- Denetim standartları ve ilgili mevzuat hükümleri dâhil olmak üzere denetimin kapsamının detaylandırılması,
- Denetimin sonuçlarına ilişkin olarak yapılacak her türlü bildirim şekli,
- Denetim BDS'lere uygun olarak planlanmış ve yürütülmüş olsa dahi, iç kontrolün yapısal kısıtlamalarının yanı sıra denetimin kendi yapısal kısıtlamaları sebebiyle, bazı önemli yanlışlıkların tespit edilemeyebileceğine ilişkin kaçınılmaz bir riskin mevcut olduğu hususu,
- Denetim ekibinin kimlerden oluşacağı dâhil olmak üzere denetimin planlanması ve yürütülmesine ilişkin olarak kararlaştırılan hususlar,
- Yönetimden yazılı açıklamalar sunmasının beklendiği,
- Yönetimin, denetçinin denetimi öngörülen programa uygun olarak tamamlayabilmesi için taslak finansal tabloları ve bu tablolara ilişkin diğer bilgileri denetçiye zamanında sağlamaya ilişkin mutabakatı,
- Yönetimin, denetçi raporu tarihinden finansal tabloların yayımlandığı tarihe kadar geçen sürede haberdar olduğu ve finansal tabloları etkileyebilecek her türlü bilgiyi denetçiye bildirmeye ilişkin mutabakatı,
- Ücretlerin hesaplanmasında kullanılan esaslar ve faturalandırmaya ilişkin kararlaştırılan hususlar,
- Yönetimin, denetim sözleşmesini ve bu sözleşmede yer alan şartları üstlendiğini belirtmesi.
- Denetimin bazı alanlarında başka denetçilerin ve uzmanların yer almasına ilişkin olarak kararlaştırılan hususlar,
- İşletmenin diğer çalışanlarının ve iç denetçilerinin denetime katılımına ilişkin olarak kararlaştırılan hususlar,
- Denetçinin ilgili işletmede ilk defa denetim yapıyor olması durumunda, önceki denetçiyle yapılacak olan görüşme ve işlemlere ilişkin olarak kararlaştırılan hususlar,
- Denetçinin yükümlülüğünün sınırlandırılması ihtimalinin bulunması durumunda bu tür sınırlandırmaların belirtilmesi,
- Denetçi ile işletme arasındaki her tür ilâve anlaşmaya yapılacak atıflar,
- Çalışma kâğıtlarının diğer taraflara verilmesine ilişkin her türlü yükümlülüklerdir.

İşletmenin yükümlülüklerine ilişkin bir değişiklik veya ilk başta talep edilen denetimin niteliğine ilişkin yanlış anlaşılma durumları söz konusu ise denetim sözleşmesinin şartlarının değiştirilmesi talebi makul olarak değerlendirilebilir.⁴⁷

1.6.2 Denetim Planlaması

Denetim süreci bir dizi programlar içeren bir yoldur. Denetim planının amacı; denetimi safhalara ayırmak, denetçileri bu safhalarda görevlendirmek, uygulama yöntemlerini belirlemek ve zamanlamayı sağlamaktır.⁴⁸

BDS 300’de belirtildiği üzere, denetime yönelik genel denetim stratejisinin oluşturulmasını da içeren denetim planlamasının finansal tabloların denetimine olan katkıları:

- Denetimin önemli alanlarına dikkatini yoğunlaştırması konusunda denetçiye yardımcı olmak.
- Muhtemel problemlerin zamanında belirlenmesi ve çözüme kavuşturulması konusunda denetçiye yardımcı olmak.
- Denetimin etkin ve verimli biçimde yürütülmesi için denetimin düzgün biçimde düzenlenmesi ve idare edilmesi konusunda denetçiye yardımcı olmak.
- Denetim ekibi üyelerinin, öngörülen risklere karşılık verecek uygun seviyede kabiliyet ve yeterlik sahibi kişilerden seçilmesi ve bu kişiler arasında uygun bir iş dağılımı yapılması konularında denetçiye yardımcı olmak.
- Denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesini, gözetimini ve yaptıkları çalışmanın gözden geçirilmesini kolaylaştırmak.
- Uygun hâllerde topluluğa bağlı birimlerin denetçileri ile uzmanlar tarafından yapılan çalışmanın koordinasyonunda yardımcı olmak olarak ifade edilmiştir.⁴⁹

Denetim planlamasının temelinde genel denetim stratejisi yer alır. Denetçi genel denetim stratejisini oluştururken öncelikle; (1) denetimin kapsamını tanımlayan denetimin özelliklerini, denetimin yürütülmesi için ihtiyaç duyulan kaynakların niteliğini, denetimin zamanlamasını ve kurulması gereken iletişimlerin niteliğini planlamak amacıyla denetimin raporlama amaçlarını belirler (2) mesleki muhakemesini

⁴⁷Bağımsız Denetim Standardı 210, “Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerin de Anlaşmaya Varılması”, paragraf A30

⁴⁸Güredin, a.g.e., s.184

⁴⁹ Bağımsız Denetim Standardı 300, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması”, paragraf 2

kullanarak, denetim ekibinin çalışmalarının yönlendirilmesinde önemli olduğunu düşündüğü faktörleri değerlendirir (3) ön denetim çalışmaları sonuçlarını ve -uygun hâllerde- sorumlu denetçinin işletme için yürüttüğü diğer denetimlerden elde ettiği bilgilerin ilgili olup olmadığını değerlendirir.⁵⁰

Denetim sonucu makul bir görüşe ulaşmak için denetim sürecinin nasıl tasarlanacağını ifade eden denetim planlaması genel olarak aşağıda belirtilen aşamalarından oluşur:⁵¹

- İşletmeye ilişkin bilgilerin toplanması,
- İç kontrol yapısının incelenmesi,
- Önemlilik düzeyinin belirlenmesi,
- Denetim riskinin saptanması,
- Denetim programının oluşturulması,

Planlamanın ilk aşaması müşteri işletmenin iç ve dış çevresi ile tanınmasıdır. Bu süreç sonucu elde edilen veriler müşterinin risk faktörünü değerlemede yardımcı olacaktır. Müşteri işletmenin dış çevresini bağlı bulunduğu endüstri koşulları oluşturmaktadır. Küresel krizlerin etkisiyle, günümüzde işletmeler zorlu rekabet ortamlarında, risk düzeyi yüksek koşullarda faaliyet gösterdiklerinden, müşterinin bağlı olduğu pazara tepkileri gözlemlenmelidir. Örneğin; “İşletme rekabetçi koşullar içerisinde nasıl bir davranış sergiliyor?”, “Pazar değişimlerine gösterdiği veya gösteremediği tepkilerin yansıması finansal açıdan ne gibi sonuçlar doğuruyor?” gibi soruların cevaplandırılması gerekmektedir. Böylece işletme içi risk düzeyi belirlenirken, dış riskin ne ölçüde etki ettiği anlaşılabilir. Bununla birlikte, sağlıklı bir denetim planlaması için müşteri işletme ile ilgili elde edilmesi gereken bilgiler şu şekilde ifade edilmektedir:⁵²

- Müşterinin faaliyet gösterdiği iş kolu ve özellikleri,
- Uyguladığı muhasebe politikaları ve prosedürleri,
- İç kontrol sisteminin güvenilirlik derecesi,
- Denetlenecek finansal tablo kalemlerinin önemlilik derecesi,
- Düzenleme yapılması gereken finansal tablo kalemleri,

⁵⁰ Bağımsız Denetim Standardı 300, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması”, paragraf 8

⁵¹ Vasfi Haftacı, Muhasebe Denetimi, 3.B., Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2014, s.49

⁵²Güredin, a.g.e.s.186

- Denetim kapsamının genişletilmesini gerektirecek önemli nedenlerin var olup olmadığının belirlenmesi,

- Hazırlanacak denetim raporlarının türü ve içeriği.

Denetim planının detayı denetim programı ile belirlenir. Denetim programları, denetimin aşamalarının ayrıntılı sürecini belirten yazılı yönergelerdir. Temel plan olarak da ifade edilen denetim programında işletmede hangi alanlarda denetim yapılacağı, hangi tekniklerin kullanılarak kanıt toplama çalışmalarının gerçekleştirileceği belgelenir.⁵³ Ayrıca, denetimi gerçekleştirecek işgücü (denetçi ve denetçi yardımcıları) ve zaman planlaması (denetim takvimi) da denetim programlarında belirtilir.

Denetim programı hazırlanırken göz önünde bulundurulması gereken asgari unsurları şunlardır:⁵⁴

- Planlamadan önce; işletmenin içinde bulunduğu sektörün özellikleri, iç kontrol sistemi, organizasyon yapısı, üretim süreci, iş akışı hakkında araştırma yapılmalıdır.

- Finansal tablolar, önceki denetime ait çalışma kağıtları ve denetim raporları gözden geçirilmelidir.

- İç kontrol sisteminin güvenilirliği açısından denetim riski ve önemliliği göz önünde bulundurularak incelenmesi gerekmektedir.

- Muhasebe politikaları ayrıntılı bir şekilde incelenmelidir.

- Bağımsız denetimin türü, kapsamı ve zamanı yöneticiler ve personel ile tartışılmalıdır.

- Denetim süresince, denetçilerle bilgi alışverişinde bulunacak personel belirlenmelidir.

- Bağımsız denetim ekibi içinde iş bölümü planlaması yapılmalıdır.

Özetle; denetim planının yazılı ve ayrıntılı biçimi olan denetim programı müşteri işletmenin tanınması koşuluyla oluşturulacak iş gücü, zaman ve teknik süreçlerin işletme içi koordinasyon ile planlanmasıdır.

⁵³ Kaval, a.g.e., s.116

⁵⁴ Hayrettin Usul, *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim*, 1.B., Detay Yayıncılık, Ankara, 2013, ss.81-82

1.6.2.1 Denetimde Önemlilik ve Risk Kavramları

Denetim sonucu ortaya çıkan durum ile karar vericiler için bir dayanak oluşmaktadır. Finansal tablo kalemleri içinde biri veya birkaçı karar vericileri etkileyecek, doğru veya yanlış yönlendirebilecek nitelikte ise bu noktada “önemlilik” kavramından bahsedilebilir. Bağımsız denetçi ilk olarak denetimin planlama aşamasında önemli derecedeki finansal tablo kalemlerini belirlediği takdirde daha sağlıklı ilerleyen bir denetim süreci yaratır. Planlama aşamasınca denetçinin önemlilikle ilgili belirlediği bu ilk durum “önemlilik eşiği” veya “planlanan önemlilik” olarak ifade edilmekle birlikte:

- risk değerlendirmenin yapısının, zamanlamasının, kapsamının belirlenmesi,
- yanıltıcı beyan riskinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi ve
- ilave denetim yöntemlerinin yapısının, zamanlamasının ve kapsamının belirlenmesi için temel oluşturur.⁵⁵

TDS’de önemlilik kavramı, BDS 320’de ele alınmaktadır. Bu standartta belirtildiği üzere denetçi, önemlilik kavramını; denetim planlamasında, yürütülmesinde, belirlenen yanlışlıkların denetim üzerindeki ve varsa düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki ve denetçi raporundaki görüşün oluşturulmasındaki etkisinin değerlendirilmesinde kullanır.⁵⁶

BDS 320’de, bağımsız denetçinin muhakeme gücü ile belirleyeceği önemliliğin, finansal tabloların bütünü ele alınarak, genellikle başlangıç noktası olarak seçilen bir kıyaslama noktasına yüzdesel bir oran uygulanarak belirleneceği belirtilmiş, uygun kıyaslama noktası için ise şu faktörlerin örnek olabileceğinin altı çizilmiştir.⁵⁷

- Finansal tabloların unsurları (öz varlıklar, borçlar, özkaynak, hâsılat, harcamalar vb.),
- Belirli bir işletmenin finansal tablo kullanıcılarının dikkatinin odaklanma eğilimi gösterdiği kalemlerin (kâr, gelir, net varlıklar gibi) bulunup bulunmadığı

⁵⁵ Melih Erdoğan, v.d., *Denetim*, 1.B., T.C.Anadolu Üniversitesi Yayın No: 2618, Eskişehir, 2012, s.22

⁵⁶ Bağımsız Denetim Standardı 320, “Bağımsız Denetimin Planlamasında Ve Yürütülmesinde Önemlilik”, paragraf 5

⁵⁷ Bağımsız Denetim Standardı 320, “Bağımsız Denetimin Planlamasında Ve Yürütülmesinde Önemlilik”, paragraf A3

- İşletmenin niteliği, işletmenin yaşam döngüsünün neresinde bulunduğu ve işletmenin faaliyet gösterdiği sektör ve ekonomik çevre, işletmenin ortaklık yapısı ve nasıl finanse edildiğidir.

BDS 320’de önemlilik; bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemlilik ve bu önemliliğin altından kalan tutar olarak ifade edilen “performans önemliliği” olarak tanımlanmıştır. Bu standarda göre performans önemliliği; belirli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için denetçi tarafından önemlilik düzeyi veya düzeylerinin altında belirlenen tutar veya tutarları ifade eder.⁵⁸

Performans önemliliği; basit hesaplamanın ötesinde denetçinin muhakeme gücünü kullanmasıyla, düzeltilmemiş ve tespit edilmemiş yanlışlıkların toplamının bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemliliği aşması ihtimalini uygun bir düşük seviyeye indirmek amacıyla belirlenir.⁵⁹

Önemli olmayacak gibi görünen küçük tutardaki işlem kalemlerinin de önemli olabileceği ihtimali önemliliğin niteliksel boyutuna dikkat çeker. Niteliksel boyuttaki önemlilik, niceliksel özelliği olmayan, ölçülmeleri zor ve tanımlanması denetçinin mesleki muhakemesine bağlı olarak belirlenebilir.⁶⁰ Niceliksel olarak önemsenmeyen fakat niteliksel yanlışlıklar içerebilen önemlilik durumları; hile kaynaklı (manipülasyonlar) veya şirket sözleşmesi ile oluşabilecek (hukuka aykırı işlemin gizlenmesi) yanlışlıklar ile oluşabilir.⁶¹

Denetim riski, “Finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen, denetçinin duruma uygun olmayan bir denetim görüşü vermesi riski” olarak tanımlanmakta, önemli yanlışlık riski ile tespit edilememe riskinin bir fonksiyonu olarak ifade edilmektedir.⁶²

Denetim riski ve önemlilik birbiriyle ilişkili kavramlar olup, denetim süresince;

- Önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesinde ve değerlendirilmesinde,

⁵⁸ Bağımsız Denetim Standardı 320, “Bağımsız Denetimin Planlamasında ve Yürütülmesinde Önemlilik”, paragraf 9

⁵⁹ Bağımsız Denetim Standardı 320, “Bağımsız Denetimin Planlamasında ve Yürütülmesinde Önemlilik”, paragraf A12

⁶⁰ Nurten Erdoğan, “Muhasebe Denetiminde Niteliksel Önemliliğin Gerekliliği”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 31, Temmuz 2006, s.114

⁶¹ Nuran Cömert, “Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Kullanılabilecek Yöntemler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:109, Ocak-Şubat 2012, s.33

⁶² Bağımsız Denetim Standardı 200, “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”, paragraf 13C

- Denetim prosedürlerinin nitelik, zaman ve kapsam yönünden değerlendirilmesinde,

- Düzeltilmemiş yanlışlıkların, finansal tablolar ve denetim raporu görüşüne etkisinin değerlendirilmesinde göz önünde bulundurulur.⁶³

Denetçi, denetim planını hazırlarken oluşabilecek tüm risklerin ötesinde mali tablolar üzerinde önemli yanlışlıklara neden olabilecek riskleri belirlemeli ve bu risklerin mali tablolara yansımaları ve mali tablo kullanıcılarına etki düzeyi hakkında yargıya ulaşmalıdır.⁶⁴ Denetim planlama aşamasında denetçi tarafından belirlenen kabul edilebilir denetim riski, denetim programının kapsamı ile ters orantılıdır. Eğer denetim riski düşük olarak kabul edilmişse denetim programının kapsamı daha geniş tutulmalı, tam tersi durumda yani yüksek bir denetim riski belirlenmiş ise denetimin kapsamı dar tutulur.⁶⁵

Denetçi, önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesinde ise; ilgili kişilerin sorgulanması, analitik prosedürler, gözlem ve tetkikler gibi risk değerlendirme prosedürlerini uygular.

Denetçinin, hangi tekniği uygularsa uygulasin denetim riskini sifira indiremeyecegi gercegi ile denetçiden beklenen; risk unsurunu mümkün olduğuna kadar sifira indirmek, bunu da gerçekleştirirken her aşamada mesleki özen ve dikkati göstermesidir.⁶⁶

Yönetici yolsuzlukları, yasadışı eylemler, müşteri işletmenin ilişkili olduğu kişi ve kuruluşlar ve müşterinin faaliyetine son vermesi olasılığı denetçinin denetimin her aşamasında göz önünde bulundurması gereken özel risk alanları olarak tanımlanmıştır.⁶⁷ Bu risk alanlarının tespit edilmesi ve raporlanması denetçinin makul güvence vermedeki sorumluluğunu ifade ederken, denetim planlaması aşamasında iç kontrole ilişkin yürütülen prosedürlerin tasarlanmasında ayrı bir öneme sahiptir.

1.6.2.2 İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi

İşletme yöneticileri tarafından işletmenin mal varlığını korumak için alınan tedbirlerin organizasyonu olarak tanımlanan iç kontrolün ana ilkeleri; hata ve hilelere

⁶³ Bağımsız Denetim Standardı 320, “Bağımsız Denetimin Planlamasında Ve Yürütülmesinde Önemlilik”, paragraf A1

⁶⁴ Kaval, a.g.e., s.115

⁶⁵ Yılancı, v.d., a.g.e., s.52

⁶⁶ Usul, a.g.e., s.85

⁶⁷ Celal Kepekçi, *Bağımsız Denetim*, 3.B., Siyasal Kitabevi, Ankara, 1998, s.42

karşı mücadele etmek ve yönetim sonuçlarının eleştirilmesi ve analizi olarak ifade edilmekte, bu yönüyle de önleyici kontrol olarak yeniden tanımlanabilmektedir.⁶⁸

İşletmelerin mevcut iç kontrol sistemleri, bağımsız denetim sürecini kolaylaştıran veya zorlaştıran bir unsur olarak denetçilerin karşısına çıkabilir. Burada önemli faktör ise etkin bir iç kontrol sisteminin eksikliği ile artacak olan denetim riski faktörüdür. Risk faktörünün artış göstermesi, denetim sürecine, -özellikle zaman yönünden- artçı bir faktör olarak ise parasal açıdan olumsuz etkisi olacağı önemli bir gerçektir.

İşletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı ile; performans ve kârlılık hedeflerine ulaşılır, kaynak kayıpları önlenir, güvenli raporlama sağlanır, mevcut yasalara uyum sağlanarak işletme kimliğine zarar gelmesi önlenir.⁶⁹

Bir işletmenin hedeflerine ulaşabilmesi için, üst yönetim tarafından belirlenen prosedür, program, politikaları ifade eden iç kontrol sistemi; yönetim politikalarına bağlılık, işletme varlıklarının korunması, yolsuzlukların ve hataların önlenmesi, muhasebe ve finans kayıtlarının doğruluğunun sağlanması, mali raporlamanın sağlıklı şekilde yürütülmesini sağlayacak yöntemlerden oluşur.⁷⁰

Her işletmenin içinde bulunduğu koşullara göre değişen iç kontrol sistemi, büyük işletmeler için; yetki ve sorumlulukların uygun derecede belirlendiği bir organizasyon planı, finansal verilerin kontrolünü sağlayabilecek bir muhasebe sisteminin varlığı, her departmanın görevlerinin takip edilebileceği prosedürlerin yaratılması, görev ve sorumluluklara göre belirlenmiş uygun kalitede ve sayıda personel ile oluşturulmalıdır.⁷¹

İç kontrol sistemini etkinliği göz önüne alındığında Tablo 3'te durum özetlenmektedir:

⁶⁸ Tuğrul Dirimtekin, *Muhasebede İç Kontrol İlkeleri*, Bursa İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi İşletme Fakültesi Yayın No:3, Bursa, s.3

⁶⁹ Cemal İbiş, Özgür Çatıkkaş, "İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış", *Sayıştay Dergisi*, Sayı 85, Nisan-Haziran 2012, s.99

⁷⁰ Tamer Aksoy, *Basel 2 ve İç Kontrol*, Ankara SMMO Yayın No:53, Ankara, 2007, s.242

⁷¹ Ferruh Çömlekçi, *Muhasebe Denetimi*, Eskişehir İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:202/131, Eskişehir, 1978, ss.37-38

Tablo 3 Etkin-Etkin Olmayan İç Kontrol Yapısının Karşılaştırılması

ETKİN İÇ KONTROL YAPISI	ETKİN OLMAYAN İÇ KONTROL YAPISI
Denetim riski azalır.	Denetim riski artar.
Denetim süresi kısalır.	Denetim süresi uzar.
Denetim kolaylaşır.	Denetim zorlaşır.
Denetim alanı daralır.	Denetim alanı genişler.
Denetim raporundaki savın güvenilirliği artar.	Denetim raporundaki savın güvenilirliği azalır.

(Kaynak: Haftacı, a.g.e., ss.76-77)

İç kontrol sisteminin anlaşılmasında; denetçinin önceki denetim tecrübeleri, işletmede referans oluşturan el kitapları, iş tanımları, akış şemaları gibi belgeler, muhasebe sistemi tarafından hazırlanan kayıtların denetimi, bilgi işlem sisteminin, yönetim işleyişinin gözlemlenmesi önemli faktörler olarak sıralanabilir.⁷² Bağımsız bir iç denetçi veya müşteri departmanı tarafından gerçekleştirilen hızlı, periyodik ve etkin denetimler, iç kontrol sistemini daha tatminkar kılabilir.⁷³

Bağımsız denetçinin, müşteri işletmede iç kontrol sistemini anlamasında önemli yanlışlıklara ilişkin riskleri değerlendirirken göz önünde bulundurulabilecek önemli faktörler: önemlilik kavramı, işletme büyüklüğü, organizasyon yapısı, işletme faaliyetlerinin çeşitliliği, yasal düzenlemeler olarak belirtilmektedir.⁷⁴

Yönetsel ve finansal karakterli faaliyetleri içeren iç kontrol sisteminde iç denetçinin çalışma alanı sadece muhasebe ve finansal karakter taşıyan faaliyetler değil aynı zamanda yönetimi ilgilendiren faaliyetler de olabilmekte, bağımsız denetçi ise sadece finansal kontrolle ilgilenmektedir.⁷⁵

Bağımsız denetimin inceleme alanına giren mali iç kontrol ana ilkeleri şu şekilde belirtilmektedir:⁷⁶

- Görev ve sorumlulukların uygunluğunun saptanması gerekmektedir.
- Muhasebe ve mali işler birbirinden ayrılmalıdır. (Örneğin; tahsilatlarla uğraşan bir kimse aynı zamanda ilgili kayıtları muhasebeleştirmeyle görevli olmamalıdır.

⁷² Aksoy, a.g.e., s.242

⁷³ Johnson, a.g.e., s.52

⁷⁴ Davut Pehlivanlı, *Modern İç Denetim*, 1.B., Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2010, s.46

⁷⁵ Tuğrul Dirimtekin, *Muhasebede Denetim Raporları*, Bursa İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi İşletme Fakültesi Yayın No:8, Bursa, 1981, s.7

⁷⁶ Arthur W.Holmes, Wayne S.Overmyer, *Muhasebe Denetimi Standartları Ve Yöntemleri*, Çev: Oğuz Göktürk, Bilimsel Yayınlar Derneği Yayın No: 5, 8.B, Ankara, 1975, ss.126-127

- Muhasebe ve işlemlerin doğruluğunu güven altına almak için, doğrulukları saptanmalıdır.
- Hataların bulunması açısından kolaylık sağlaması için bir ticari işlem sadece bir kişinin sorumluluğunda olmamalıdır.
- Personel dikkatle seçilmeli ve eğitilmelidir. İyi eğitim sonucu, işin kalitesi yükselir ve maliyetler düşer.
- Kötü eğilimli personeli caydırması bakımından, iş sözleşmesi yapılmalıdır.
- Hile olasılıklarını azaltması için olanaklar çerçevesinde personel rotasyona tabi olmalıdır.
- Her pozisyon için talimatlar yazılı olarak düzenlenmelidir.
- Çift kontrol sisteminin varlığı, iç kontrol sisteminin yerine geçemeyeceğinden yeterince güven unsuru sağlamamalıdır.

Denetçi tarafından incelemeye tabi tutulan iç kontrol sisteminde eksiklikler olabilir. BDS 265 'de tanımlandığı üzere, iç kontrol eksikliği, finansal tablolardaki yanlışlıkların zamanında önlenilecek şekilde tasarlanmaması veya hataları önleyebilecek uygun kontrol sisteminin bulunmamasıdır. Fakat bu eksiklik üst yönetimin dikkatini çekebilecek düzeyde ise “önemli iç kontrol eksikliği” olarak tanımlanır. Bu standartta iç kontrol eksikliklerinin bulunduğu dair göstergeler şu şekilde örneklendirilmiştir:⁷⁷

- Kontrol çevresinin etkin olmayan yönlerine ilişkin kanıtlar, örneğin: Yönetimin finansal olarak ilgilendiği önemli işlemlerin, üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından uygun biçimde incelenmediğine dair göstergeler.
- Bir risk değerlendirme sürecinin oluşturulmasının beklendiği bir durumda; işletmede böyle bir sürecin bulunmaması
- İşletmenin risk değerlendirme sürecinin etkin olmadığına ilişkin kanıtlar; örneğin denetçinin işletmenin risk değerlendirme sürecinin tespit etmiş olması gerektiğini düşündüğü bir “önemli yanlışlık” riskinin, yönetim tarafından tespit edilememesi.
- Belirlenen ciddi (önemli) risklere yetersiz karşılık verildiğine ilişkin kanıtlar; örneğin, böyle bir riske karşılık kontrollerin bulunmaması.

⁷⁷ Bağımsız Denetim Standardı 265, “İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara Ve Yönetime Bildirilmesi”, paragraf A7

- İşletmenin iç kontrolü tarafından önlenemeyen veya tespit edilip düzeltilemeyen ancak denetçinin uyguladığı prosedürler sırasında tespit edilmiş olan yanlışlıklar.

- Hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlığa ilişkin düzeltmenin yansıtılması amacıyla önceden yayınlanmış finansal tabloların yeniden düzenlenmiş olması.

- Yönetimin finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin yaptığı gözetimde yetersiz kaldığına dair kanıtlar.

Son olarak, iç kontrol sisteminin güçlü olması denetim sürecine etkisi bakımından da önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Denetim sürecinde elde edilen denetim kanıtının nitelik ve nicelik yönünden büyüklüğü ile iç kontrol sisteminin güçlü veya zayıf olması yönünden ters orantılı bir ilişki söz konusudur. Yeterli bir iç kontrol sisteminin varlığında denetçi daha az kanıt toplama ihtiyacı duyarken, zayıf bir iç kontrol sistemi mevcut ise denetçinin daha fazla miktarda ve çeşitte kanıt toplaması gerekmektedir.⁷⁸

1.6.3 Denetim Kanıtlarının Elde Edilmesi

Denetim süreci, denetime esas finansal tablolar ile ilgili bilgilerin yani denetim kanıtlarının elde edilmesi ve çeşitli tekniklerle değerlendirilmesi sürecidir. Bağımsız denetçi görüşüne dayanak olan denetim kanıtları için BDS 500'de iki temel ölçü tanımlanmıştır. Birincisi; denetim kalitesinin ölçüsü olan ve güvenilirliği ifade eden “uygunluk” , ikincisi ise denetim kanıtının miktar ölçüsü olan “yeterlilik”. Risk faktörü arttıkça daha çok miktarda denetim kanıtına ihtiyaç duyulacaktır. Denetim kanıtının kalitesinin artması ise daha az denetim kanıtı gerektirir. Denetim kanıtının kalitesi ile miktarı arasında ters orantılı bir ilişki söz konusudur.

Denetim kanıtları; elde edilmiş yönü açısından iç kanıtlar ve dış kanıtlar olarak ikiye ayrılır. İç kanıtlar; muhasebe kayıtları, iç kontrol belgeler ve benzer işletme dokümanlarıdır. Dış kanıtlar ise denetçinin kendisinin doğrulama, gözlem, araştırma, denetleme gibi çeşitli yollarla elde ettiği bilgilerdir. Fakat doğrulama, gözlem ve diğer dışsal deliller diğer kanıtların incelenmesinin yerini tutamayacağından hesapların

⁷⁸Meigs,Larsen, a.g.e., s.137

açıklandığı adaleti daha da desteklemek için ek kanıt olarak kabul edilmelidir.⁷⁹ Bu durumda; muhasebe kayıtları denetçi için esas kanıt niteliğinde iken, denetçinin soruşturması ile elde ettiği bir başka kanıt ise destekleyici kanıt niteliğindedir.

Denetim kanıtları denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürler sonucu elde edilir. Bunun yanında, denetim kanıtları; daha önce yürütülen denetimlerden, kalite kontrol prosedürlerinden veya yönetimin faydalandığı bir uzman tarafından hazırlanan bilgilerden de elde edilebilir.⁸⁰ Bu noktada, uzman bilgileri kullanılacaksa, uzmanın yeterliliği, kabiliyeti ve tarafsızlığı değerlendirilmelidir.

Denetim kanıtlarının güvenilirliği denetim kanıtının kaynağından, niteliğinden ve elde edildiği şartlardan etkilenir. BDS 500’de denetim kanıtının güvenilirliği konusunda şu genellemeler yapılmıştır:⁸¹

- İşletme dışı bağımsız kaynaklardan elde edilen kanıtlar daha güvenilirdir.
- Denetim kanıtının hazırlanması ve korunması üzerindeki işletme tarafından uygulanan ilgili kontrollerin etkin olması durumunda, işletme içinden elde edilen denetim kanıtının güvenilirliği artar.
- Doğrudan denetçi tarafından elde edilen denetim kanıtı dolaylı olarak elde edilen denetim kanıtından daha güvenilirdir.
- Fiziki veya elektronik ortamda ya da başka bir ortamda bulunan belge şeklindeki denetim kanıtı, sözlü olarak elde edilen kanıttan daha güvenilirdir
- Bir belgenin aslından elde edilen denetim kanıtı, güvenilirliği; kopyalanmış belgelerden elde edilen denetim kanıtından daha güvenilirdir.

Denetim kanıtlarının yetkinliği kanıtının inandırıcılığını etkileyen önemli bir faktördür. İç kontrol sisteminin etkinliği, denetçinin doğrudan hesaplama ile elde ettiği kanıtlar, objektiflik derecesi, bağımsız kaynaktan elde edilen kanıtlar, bilgi kaynaklarının (bireylerin) niteliği kanıtların yetkinliğini etkileyen özelliklerdir.⁸²

BDS 500’de denetim kanıtlarının elde edilmesine yönelik teknikler: tetkik, gözlem, dış teyit, yeniden hesaplama, yeniden uygulama, analitik prosedürler, sorgulama olarak belirtilmiştir. Bu teknikler, standartta şu şekilde açıklanmıştır:

⁷⁹ Benjamin Newman, *Auditing A CPA ReviewText*, 2.Ed., John WileyAndSonsInc., New York, 1964, s.15

⁸⁰ Bağımsız Denetim Standardı 500, “Bağımsız Denetim Kanıtları”, paragraf A1

⁸¹ Bağımsız Denetim Standardı 500, “Bağımsız Denetim Kanıtları”, paragraf A31

⁸² AlvinA.Arens, James K.Loebbecke, *Auditing An IntegratedApproach*, 5.Ed., Prentice-Hall International Inc.,New Jersey, 1991, s. 176

- Tetkik: İşletme içinden veya dışından elde edilen, basılı veya elektronik ortamda ya da başka bir depolama ortamında bulunan kayıt veya belgelerin incelenmesini ya da varlıkların fiziki olarak incelenmesidir.⁸³
- Gözlem: Başkaları tarafından uygulanan bir süreç veya prosedürün izlenmesidir.⁸⁴
- Dış Teyit: Üçüncü bir tarafın (teyit eden taraf) denetçiye fiziki veya elektronik ortamda ya da başka bir depolama ortamında verdiği yazılı yanıtta elde edilen denetim kanıtıdır.⁸⁵
- Yeniden Hesaplama: Belge veya kayıtların matematiksel doğruluğunun kontrolüdür.⁸⁶
- Yeniden Uygulama: Aslen işletmenin iç kontrolünün bir parçası olarak uygulanan prosedür veya kontrollerin, denetçi tarafından bağımsız bir şekilde yürütülmesidir.⁸⁷
- Analitik Prosedürler: Finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla finansal bilgilerin değerlendirilmesidir.⁸⁸
- Sorgulama: İşletme içindeki veya dışındaki bilgili kişilerden, finansal ve finansal olmayan konularda bilgi alınmasıdır.⁸⁹

1.6.4 Denetimde Analitik Prosedürler

BDS 520’de analitik prosedürler: “finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla, finansal bilgilerin değerlendirilmesi” olarak tanımlanmış, analitik prosedürlerin ayrıca, “beklenen değerlerden ciddi ölçüde farklılık gösteren veya diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren belirlenmiş dalgalanmaların veya ilişkilerin gerektiğinde araştırılmasını da kapsayacağı” ifade edilmiştir.⁹⁰ Kısaca izlenen analitik prosedürler, işletmeden sağlanan bilgilerin kullanılabilirliğinin incelendiği, doğruluğuna kanaat getirilen bir dizi uygulamalar içermektedir.

⁸³ Bağımsız Denetim Standardı 500, “Bağımsız Denetim Kanıtları”, paragraf A14

⁸⁴ Bağımsız Denetim Standardı 500, “Bağımsız Denetim Kanıtları”, paragraf A17

⁸⁵ Bağımsız Denetim Standardı 500, “Bağımsız Denetim Kanıtları”, paragraf A18

⁸⁶ Bağımsız Denetim Standardı 500, “Bağımsız Denetim Kanıtları”, paragraf A19

⁸⁷ Bağımsız Denetim Standardı 500, “Bağımsız Denetim Kanıtları”, paragraf A20

⁸⁸ Bağımsız Denetim Standardı 500, “Bağımsız Denetim Kanıtları”, paragraf A21

⁸⁹ Bağımsız Denetim Standardı 500, “Bağımsız Denetim Kanıtları”, paragraf A22

⁹⁰ Bağımsız Denetim Standardı 520, “Analitik Prosedürler”, paragraf 4

Analitik prosedürler denetimin temel üç aşamasında da kullanılabilir. Planlama aşamasında çalışmanın zamanlamasını, yapısını ve kapsamı belirlerken, kanıt toplama yani yürütme aşamasında kanıt toplanması ve değerlendirilmesinde, raporlama aşamasında ise maddi yanlışlıkların tespit edilmesinde kullanılabilir.⁹¹

Analitik prosedürler; hesap bakiyelerinin zaman içerisinde değişim analizi olan trend analizi, finansal tablo hesaplarının karşılaştırmasını içeren oran analizi, hesap bakiyelerinin değişimini inceleyen uygunluk testleri ve çok miktarda verinin değerlendirildiği bilgisayar destekli istatistiksel değerlendirme olan veri madenciliği gibi tekniklerle uygulanmaktadır.⁹²

Analitik prosedürlerin tasarlanması sürecinde, işletmenin finansal bilgilerinin çeşitli verilerle karşılaştırılmasına ilişkin değerlendirmeler yapılır. Örneğin; önceki dönemlere ait karşılaştırmalı bilgiler, bütçe tahminleri, benzer sektör bilgileri, brüt satış kar yüzdeleri gibi bilgiler karşılaştırmaya esas oluşturabilir.⁹³ Karşılaştırma metodu içeren beş temel analitik prosedür yöntemi ise şunlardır:⁹⁴

- Müşteri ve endüstri verilerinin karşılaştırılması.
- Müşteri verilerinin önceki dönem verileriyle karşılaştırılması.
- Müşteri verilerinin beklenen sonuçlar ile karşılaştırılması. (müşteri tarafından belirlenen)
- Müşteri verilerinin beklenen sonuçlar ile karşılaştırılması. (denetçi tarafından belirlenen)
- Müşteri verilerinin mali olmayan beklenen verilerle karşılaştırılması.

Analitik prosedürlerin tasarımı sürecinde kullanılacak çeşitli verilerin güvenilir olup olmadığının değerlendirmesi gerekmektedir. Bu konuda BDS 520’de verilerin güvenilir olup olmadığına karar verilirken şu unsurların dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir:⁹⁵

- Mevcut bilgilerin kaynağı önemlidir. İşletme dışından bağımsız bir kaynaktan elde edilen bilgiler daha güvenilir olabilir.

⁹¹ Seval Kardeş, *Denetimin Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı Ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, 1.B., Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No:29, Ankara, 1996, ss. 22-23

⁹² Rick Hayes, v.d., *Principles Of Auditing An Introduction To International Standards On Auditing*, Pearson Education, Essex, 2005, s. 318

⁹³ Bağımsız Denetim Standardı 520, “Analitik Prosedürler”, paragraf A1

⁹⁴ Arens, Loebbecke, a.g.e., s.217

⁹⁵ Bağımsız Denetim Standardı 520, “Analitik Prosedürler”, paragraf A12

- Karşılaştırılabilir veriler güvenilirdir.
- Bilgiler ihtiyaca uygun olmalıdır. Tam ve doğru bilgilerin hazırlanmasında gerekli kontroller yapılmış olmalıdır.

Uygulanan analitik prosedürlerin sonuçları, beklenenden farklı bir durum ortaya çıkarırsa veya bilgiler tutarsızlık gösterirse; yönetimin sorgulanıp, verilen yanıtlarla ilgili uygun denetim kanıtları elde edilir veya ikinci bir seçenek olarak diğer denetim prosedürleri uygulanır.⁹⁶

1.6.5 Denetimde Çalışma Kağıtları

BDS 230'da denetçi belgeleri olarak da ifade edilen çalışma kağıtları, “uygulanan denetim prosedürlerine, elde edilen ilgili denetim kanıtlarına ve denetçinin ulaştığı sonuçlara ilişkin kayıtlar” olarak tanımlanmıştır.⁹⁷ Denetçi tarafından varılan sonucun dayanağına ve denetimin ilgili standartlara ve mevzuata uygun olarak planlanıp yürütüldüğüne dair kanıt sağlayan çalışma kağıtları; gelecekteki denetimlerde de önem arz edecek hususların kaydının tutulmasını ve denetim ekibinin kendi çalışmalarından sorumlu olmasını sağlaması amaçlarını taşır.⁹⁸

Denetçinin her denetim çalışması için ayrı hazırladığı özel ve gizli yazılı materyaller olan çalışma kağıtları; denetim raporunun ve denetçi görüşünün temelini oluşturan kalıcı bilgi kaynaklarını temsil eder.⁹⁹ Çalışma kağıtlarının muhafazasında gizlilik esastır ve sorumluluk denetçidedir. Fakat diğer taraflara verilmesi hususu, denetim sözleşmesinde karara bağlanabilir.

TDS Kalite Kontrol Standardı 1'de çalışma kağıtlarının mülkiyeti “mevzuatta aksi belirtilmedikçe çalışma kâğıtları denetim şirketine aittir ve yapılan çalışmanın geçerliliğini veya güvence denetimlerinde denetim şirketinin veya personelinin bağımsızlığını zedelememek şartıyla denetim şirketi kendi takdirine bağlı olarak, çalışma kâğıtlarını bölümler hâlinde veya çalışma kâğıtlarından alıntılar yaparak ilgili müşterinin erişimine sunabilir” olarak ifade edilmektedir.¹⁰⁰

⁹⁶ Bağımsız Denetim Standardı 520, “Analitik Prosedürler”, paragraf 7

⁹⁷ Bağımsız Denetim Standardı 230, “Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi”, paragraf 6A

⁹⁸ Bağımsız Denetim Standardı 230, “Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi”, paragraf 2-3

⁹⁹ Johnson, a.g.e., s.34

¹⁰⁰ Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı, paragraf A63

İyi hazırlanmış çalışma kağıtları, denetim raporunu gözden geçirenler için yardımcı kaynak olmakla birlikte, denetçiye, karşılaşılabileceği hukuki sorunlarda savunma aracı olarak koruma sağlar.¹⁰¹

Çalışma kağıtlarının uzman denetçiler tarafından yönetimi ile denetim çalışması da koordine edilir. Üst düzey bir denetçi, farklı kâğıtlarla çalışmak için asistan görevlendirmesini dikkatli bir şekilde planlayarak, bir seferde birçok aşamalı olarak çalışmasını organize edebilir.¹⁰²

Çalışma kağıdı; doğrudan denetim performansını etkilemesi, tarihsel bilgiyi kayıt altına alması, denetçinin görüşlerine temel teşkil etmesi, denetim raporu için bilgi akışı sağlaması ve denetim çalışmasıyla ilgilenenlerin inceleme ve değerlemelerinde yardımcı olması bakımından bağımsız denetçinin araştırmalarında önemli bir elemandır.¹⁰³

Çalışma kağıtlarının biçimi ve kapsamı;

- İşletmenin büyüklüğü ve karmaşıklığı,
- Uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliği,
- Belirlenen önemli yanlışlık riskleri,
- Elde edilen kanıtın önemi,

gibi faktörlere bağlıdır.¹⁰⁴

Denetim programları, analizler, notlar ve tutanaklar, önemli hususlara ilişkin özetler, onay mektupları, kontrol listeleri, elektronik posta yazışmaları çalışma kağıtlarına örnek olarak gösterilebilir fakat muhasebe kayıtları çalışma kağıtlarının yerine geçemez.¹⁰⁵

Çalışma kağıtlarının denetim kanıtlarına yardımcı olduğu düşünüldüğünde; denetim planlamasında, genel denetim stratejisinin, denetim planının ve planda yapılan değişikliklerin çalışma kağıtlarına dahil edilmesi denetimin belgelendirilmesi açısından önemlidir. Ayrıca üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişimin yazılı olması halinde ilgili yazışmalar çalışma kağıtlarına eklenir.¹⁰⁶

¹⁰¹Holmes, Overmyer, a.g.e., s.243

¹⁰²Meigs, Larsen, a.g.e., s.165

¹⁰³HowardF.Stettler, *Auditing Principles*, 3.Ed., Prentice-HallInc., New Jersey, 1970, s. 112

¹⁰⁴Bağımsız Denetim Standardı 230, “Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi”, paragraf A2

¹⁰⁵Bağımsız Denetim Standardı 230, “Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi”, paragraf A3

¹⁰⁶Bağımsız Denetim Standardı 260, “Üst Yönetimden Sorumlu Olacaklarla Kurulacak İletişim”, paragraf 23

1.6.6 Denetçi Görüşleri ve Bağımsız Denetimin Raporlanması

1.6.6.1 Bağımsız Denetçinin Farklı Görüş Şekilleri

Bağımsız denetçi, elde ettiği kanıtlar doğrultusunda finansal tablolar hakkında görüşünü bağımsız denetim raporunda açıklar. Denetçinin, görüşünün oluşmasında; elde edilen kanıtların niteliği ve bu kanıtların değerlendirilmesinde mesleki muhakeme gücü etkilidir. BDS 700’de denetçinin finansal raporlamaya uygunluk çerçevesinde, görüşünü açıklamadan önce şu konularda değerlendirmelerde bulunması gerektiği belirtilmiştir.¹⁰⁷

- Seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının finansal tablolarda yeterli bir şekilde açıklanıp açıklanmadığı,
- Seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının uygunluğu ile bu politikaların geçerli finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olup olmadığı,
- Yönetim tarafından yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığını,
- Finansal tablolarda sunulan bilgilerin ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olup olmadığı,
- Hedef kullanıcıların önemli işlem ve olayların finansal tablolarda aktarılan bilgiler üzerindeki etkisini anlamalarını sağlamak amacıyla finansal tablolarda yeterli açıklama yapılıp yapılmadığı,
- Her bir finansal tablonun başlığı dâhil olmak üzere, finansal tablolarda kullanılan terminolojinin uygun olup olmadığı.

Bağımsız denetçi değerlendirmelerini önemli yanlışlık ihtimalleri ile yapar. Görüş şekillerini etkileyen önemli konu finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğidir. BDS 450’de yanlışlık; “Raporlanan bir finansal tablo kaleminin tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması ile aynı kalemin geçerli finansal raporlama çerçevesine göre olması gereken tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması arasındaki farklılıktır” şeklinde tanımlanmıştır. Finansal tablolardaki önemli bir yanlışlık, (a) Seçilen muhasebe politikalarının uygunluğu, (b) Seçilen muhasebe politikalarının uygulanması veya (c) Finansal tablolardaki açıklamaların uygunluğu veya yeterliliği ile ilgili olarak ortaya çıkabilir.¹⁰⁸

¹⁰⁷ Bağımsız Denetim Standardı 700, “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama”, paragraf 13

¹⁰⁸ Bağımsız Denetim Standardı 705, “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”, paragraf A3

Seçilen muhasebe politikalarının uygunluğu ile ilgili yanlışlıklar;

- Seçilen muhasebe politikalarının geçerli finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olmadığı durumlarda veya

- İlgili dipnotlar dâhil olmak üzere finansal tabloların, temelini oluşturan (dayanağını oluşturan) işlem ve olayları, gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtmadığı durumlarda ortaya çıkabilir.¹⁰⁹

Seçilen muhasebe politikalarının uygulanmasıyla ilgili olarak, finansal tablolarda önemli yanlışlıklar ise; yönetimin seçilen muhasebe politikalarını finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olarak uygulamaması durumunda veya, seçilen muhasebe politikalarının uygulama yöntemi sebebiyle ortaya çıkabilir.¹¹⁰

Finansal tablo açıklamalarının uygunluğu veya yeterliliğiyle ilgili olarak finansal tablolarda önemli yanlışlıklar;

- Finansal tabloların, geçerli finansal raporlama çerçevesi tarafından zorunlu kılınan açıklamaların tümünü içermediği durumlarda,

- Finansal tablolardaki açıklamaların, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak sunulmadığı durumlarda veya

- Finansal tablolarda, gerçeğe uygun sunumun sağlanması için gereken açıklamalara yer verilmediği durumlarda ortaya çıkabilir.¹¹¹

Değerlendirmeler sonucunda bağımsız denetçinin açıklayacağı görüş iki farklı şekilde olabilir. Finansal tablolar geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmışsa “olumlu görüş” verir. Fakat bir bütün olarak finansal tablolar önemli yanlışlık içeriyorsa veya önemli yanlışlık içermediği sonucu için yeterli kanıt elde edilememişse “olumlu görüş dışında bir görüş” verir.

Olumlu görüş dışında verilebilecek görüş şekilleri şunlardır:

- Sınırlı Olumlu Görüş (Şartlı Görüş)
- Olumsuz Görüş
- Görüş Bildirmekten Kaçınma

¹⁰⁹ Bağımsız Denetim Standardı 705, “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”, paragraf A4

¹¹⁰ Bağımsız Denetim Standardı 705, “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”, paragraf A6

¹¹¹ Bağımsız Denetim Standardı 705, “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”, paragraf A7

BDS 705’de ifade edildiği üzere yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkilerini veya uygun denetim kanıtı elde edilemediği için tespit edilememiş yanlışlıkların, finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerini tanımlamak için yanlışlıklar bağlamında “yaygın” terimi kullanılır.¹¹²Bu tanımlamayla birlikte olumlu görüş dışında oluşabilecek görüş şekilleri şu durumlarda tanımlanmaktadır:

- **Sınırlı Olumlu Görüş (Şartlı Görüş)** : Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olduğu ancak finansal tablolarda yaygın olmadığı sonucuna varırsa sınırlı olumlu görüş verir. Ayrıca; görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememekle birlikte, -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olabileceği ancak yaygın olmayabileceği sonucuna vardığı takdirde de şartlı olumlu görüş verebilir.¹¹³

- **Olumsuz Görüş**: Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablolar için önemli ve (etkisinin) yaygın olduğu sonucuna varırsa olumsuz görüş verir.¹¹⁴

- **Görüş Vermekten Kaçınma**: Denetçi, görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse ve -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği sonucuna varırsa görüş vermekten kaçınır. Denetçi, birden fazla belirsizlik içeren istisnai durumlarda, belirsizliklerin her birine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmiş olmasına bağlı kalmaksızın, belirsizliklerin muhtemel etkileşimi ve finansal tablolar üzerindeki muhtemel kümülatif etkileri sebebiyle, finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmanın mümkün olmadığı sonucuna vardığında ise yine görüş vermekten kaçınır.¹¹⁵

1.6.6.2 Bağımsız Denetim Raporunun İçeriği

Bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütülen denetimler için denetim raporunun içeriği, BDS 700’de ifade edildiği üzere şu maddelerle özetlenebilir:

¹¹² Bağımsız Denetim Standardı 705, “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”, paragraf 5B

¹¹³ Bağımsız Denetim Standardı 705, “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”, paragraf 7

¹¹⁴ Bağımsız Denetim Standardı 705, “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”, paragraf 8

¹¹⁵ Bağımsız Denetim Standardı 705, “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”, paragraf 9-10

- Sözleşme şartları gereği muhataba hitaben, yazılı olarak düzenlenen raporun başlığında “Bağımsız Denetçi Raporu” ifadesi yer alır.
- Raporun giriş paragrafında; denetlenen işletme, işletmenin denetlenmiş olduğu, denetlenen finansal tabloların başlıkları/tarihleri/dönemleri, önemli muhasebe politikalarına ilişkin açıklamalar açıkça belirtilir.
- Denetlenen firmada finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olan kişilerin sorumlulukları “Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu” başlıklı bölümünde açıklanır. Bu açıklamada yönetimin; finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmasından ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumlu olduğuna dair bir ifade yer alır.¹¹⁶
- “Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu” başlıklı bölümde bağımsız denetçinin sorumluluğunun finansal tablolar hakkında görüş bildirmek olduğu ifade edilir. Denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütüldüğünün belirtilmesinin yanında bu standartların; denetçinin etik hükümlere uymasını ve denetimi, finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence elde etmek üzere planlayıp yürütmesini gerektirdiği de açıklanır.¹¹⁷
- “Görüş” başlıklı bölümde; finansal tablolara ilişkin olumlu görüş verilirken, mevzuat tarafından aksi zorunlu kılınmadıkça, denetçi görüşünde birbirine eş değer kabul edilen şu ifadelerden biri kullanılır: “Finansal tablolar ..., [geçerli finansal raporlama çerçevesi]’ne uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır” veya “Finansal tablolar ..., [geçerli finansal raporlama çerçevesi]’ne uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır”.¹¹⁸
- BDS’ler kapsamındaki raporlama sorumluluğuna ek olarak denetçi raporunda diğer raporlama sorumluluklarına da yer verileceği durumda söz konusu diğer sorumlulukları ayrı bir bölümde, “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer

¹¹⁶ Bağımsız Denetim Standardı 700, “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama”, paragraf 26

¹¹⁷ Bağımsız Denetim Standardı 700, “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama”, paragraf 30

¹¹⁸ Bağımsız Denetim Standardı 700, “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama”, paragraf 35

Yükümlülüklerle İlişkin Rapor” alt başlığında veya bölümün içeriğine uygun başka bir alt başlık altında ele alınır.¹¹⁹

- Son bölümde denetçi raporu tarih ve adres de belirterek imzalar. Burada önemli nokta denetim raporu tarihi üzerindedir. Denetçi raporu tarihi; ilgili dipnotların, yönetim sorumluluk beyanlarının ve denetçi görüşüne dayanak sağlayan diğer denetim kanıtlarının elde ediliş tarihinden önce olamaz.¹²⁰

1.7 BAĞIMSIZ DENETİM VE KALİTE İLİŞKİSİ

1.7.1 Kalitenin Tanımı ve Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler

Gelişen dünyada rekabetin artması, işletmeleri kendi alanlarında en iyiyi yapmaya zorlamaktadır. Çünkü günümüz ekonomisinde müşteri açısından tercih yapılacak firmaların sayısı artmaktadır ve marka bağlılığı dışında hiçbir firma müşterisinin vazgeçilmezi değildir. Çözüm yolu olarak; üretilen mal ve hizmette müşteriler için değer yaratmak ve müşteri bağlılığını sağlamak için işletme kültüründe modern düşünce ve eylem tarzlarının yerleştirilmesi gerekir. Bu noktada, “kullanıma, spesifikasyonlara ve müşteri istek ve beklentilerine uygunluk olarak” tanımlanan kalite kavramı, her türlü sektöre uyarlanabilen bir yönetim felsefesidir.¹²¹

ISO 9000 kalite yönetim sisteminin temel kavramları arasında yer alan, kalite isteklerini sağlamak için kullanılan uygulama tekniklerini ve faaliyetleri ifade eden kalite kontrol ise; ekonomik etkinliğin sağlanabilmesi amacıyla kalite halkasının çeşitli aşamalarındaki süreçlerin gözlenebilmesine ve hataların düzeltilmesine yönelik teknikleri içerir.¹²²

Bağımsız denetimde kalite, denetim şirketinin izlediği teknik ve kültürel gelişimi içeren özgün politikalarla oluşturulur. Bir denetimin iyi performansı ve olumlu özellikleri olarak tanımlanan denetim kalitesi, teknik yeterliliğe ve bağımsızlığa bağlıdır.¹²³

¹¹⁹ Bağımsız Denetim Standardı 700, “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama”, paragraf 38

¹²⁰ Bağımsız Denetim Standardı 700, “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama”, paragraf 41

¹²¹ İsmail Efil, *Toplam Kalite Yönetimi*, 7.B.,Dora Yayınları, Bursa, 2010, s.9

¹²² İsmail Efil, *Toplam Kalite Yönetimi*, 7.B.,Dora Yayınları, Bursa, 2010, s.159

¹²³ David O'Regan, *Auditor's Dictionary: Terms, Concepts, ProcessesAndRegulations*, John Wiley&Sons.Inc., New Jersey, 2004, s.35 ; VivienBeattie, Stella Fearnley, Richard Brandt, *BehindClosedDoorsWhatCompanyAudit Is ReallyAbout*, PalgraveMacmillan, New York, 2001, s.14

Denetçi firmaların verdikleri hizmet çeşitleri açısından bakıldığında; denetim dışı hizmet gelirlerinin denetim faaliyet gelirlerinden yüksek olmasının mali açıdan denetçinin müşteriye bağlılığını arttırdığı, bu bağlılığın ise denetçi bağımsızlığını olumsuz etkileyerek denetim kalitesini düşürdüğü belirtilmektedir.¹²⁴

Yapılan farklı akademik araştırmalar, denetim kalitesinin etkilendiği unsurları ortaya çıkarmaktadır. Selimoğlu ve Yeşilçelebi tarafından gerçekleştirilen, mesleki aidiyetin çeşitli boyutlarının incelendiği ve denetim kalitesine etkilerinin araştırıldığı bir akademik çalışmanın sonucunda: mesleği ile duygusal bağı yüksek olan çalışanın işini severek yaptığından denetim kalitesine de olumlu etki ettiği görülmüştür. Ayrıca mesleki birikimlerin (mesleğe yapılan yatırımların) artması denetimin girdi kalitesini yükselttiği yine bu çalışmada ortaya konulmuştur.¹²⁵

Devletin denetim kalitesi üzerine etkisi olarak algılanabilecek, Acar Ve Senal tarafından gerçekleştirilen bir akademik çalışmada, Kamu Gözetim Kurulu'nun bağımsız denetim kalitesine etkisi incelenmiştir. Bu çalışma sonuçlarına göre; uluslararası denetim firmaları tarafından gözetimin kamu kuruluşu ile yapılmasının denetim kalitesini olumlu etkileyeceği belirtilmiştir. Ayrıca kamu gözetiminin varlığı ile denetçilerin daha iyi niteliğe sahip olacağı ve standartları iyi bileceği öngörülerek denetim kalitesinin yükseleceği ifade edilmiştir. Bunu yanı sıra Kamu Gözetim Kurulu içerisinde yer alabilecek meslek örgütü mensupların denetim kalitesine olumsuz etkileyeceği görüşü yer almıştır.¹²⁶

Borsa İstanbul'da bağımsız denetçi seçimi belirleyicileri üzerine yapılan bir akademik çalışmada, denetim kalitesi ve müşteri işletme ilişkisi çerçevesinde sonuçlar ortaya konulmuştur. Tuan'ın gerçekleştirdiği araştırma sonucunda; yönetim kurulu üye sayısı, şirketin piyasa değeri ve şirketin yaşı ile denetim kalitesi arasında olumlu ilişki

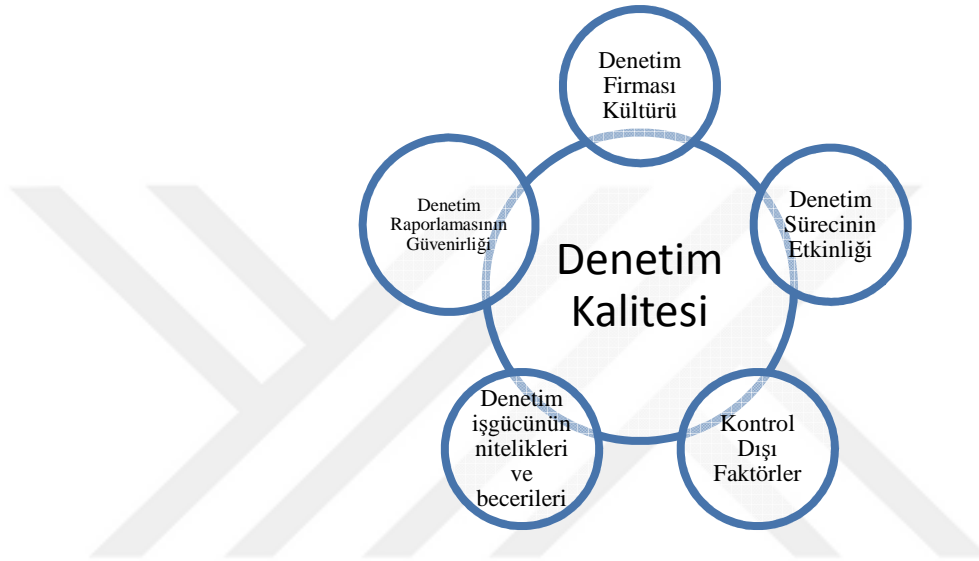
¹²⁴ Durmuş Acar, Serpil Senal, Hayrettin Usul, "Bağımsız Denetim Kalitesi:Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı 22, Cilt 16, 2011, s. 294

¹²⁵ Seval Kardeş Selimoğlu, Gül Yeşilçelebi, "Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi:Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, Sayı 64, Ekim 2014, , s. 47

¹²⁶Durmuş Acar, Serpil Senal, "Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe Ve Denetime Bakış*, Sayı:35, Ekim 2011, s.47

olduğu tespit edilirken, yönetim kurulu başkanının aynı zamanda genel müdür olması ve şirketin halka açıklık oranı arasında ters oranlı ilişki olduğu tespit edilmiştir.¹²⁷

İngiltere’de faaliyet gösteren Finansal Raporlama Konseyi (FRC) denetim kalitesi çerçevesinin beş temel faktörünü; (1) denetim firmasının kültürü, (2) denetim ortaklarının ve personelin nitelikleri ve becerileri, (3) denetim sürecinin etkinliği, (4) denetim raporlamasının güvenilirliği ve kullanılabilirliği (5) denetim kalitesini etkileyen kontrol dışı faktörler olarak belirtmiştir.¹²⁸



Şekil 3 Denetim Kalitesi Faktörleri

(Kaynak: Johnstone, Gramling, Rittenberg, a.g.e., s.15)

Yukarıda Şekil 3’de belirtilen denetim kalitesi faktörlerinin alt unsurları ve izlenmesi gereken politikalar şunlardır:¹²⁹

- Denetim Firmasının Kültürü: Denetim kalitesinin değer verildiği ve ödüllendirildiği bir çalışma kültürü yaratmak için izlenmesi gereken yöntemlerdir. Doğru işi yapmanın hem kamu menfaatine uygun olduğu hem de firma itibarını geliştirmeye imkan verdiği vurgulanmalıdır. Denetim firması, çalışanlarının, ortaya çıkabilecek zorlu sorunları çözmek için yeterli zaman ve kaynağa sahip olmalarını sağlanmalıdır. Parasal değerlendirmelerin denetim kalitesini olumsuz yönde

¹²⁷Koray Tuan, “Bağımsız Denetçi Seçiminin Belirleyicileri: Borsa İstanbul’da Bir Araştırma”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:132, Kasım-Aralık 2015, s.44

¹²⁸ Karla M.Johnstone, AudreyA.Gramling, LarryE.Rittenberg, *Auditing A Risk-Based Approach To Conducting A Quality Audit*, South-Western Cengage Learning, Ohio, 2013,s.14

¹²⁹Johnstone, Gramling, Rittenberg, a.g.e., ss.15-16

etkilememesinin sağlanmalıdır. Denetim ortaklarına zor konularda rehberlik etme ve profesyonel kararlarını destekleme olanağı verilmelidir. Denetim firmasının, müşteri kabul ve devam kararlarını vermek için uygun sistemleri bulunduğundan emin olunmalıdır. Kalite denetiminde önemli olan kişisel özelliklerini teşvik eden değerlendirme ve promosyon uygulamaları teşvik edilmelidir. Denetim kalitesinin denetim firması tarafından izlenmesini sağlanmalı ve denetim kalitesinin eksik olduğu tespit edildiğinde uygun sonuçların alınması gerekmektedir.

- Denetim Ekibinin Beceri Ve Yetenekleri: FRC, denetim firması çalışanlarının belirli faaliyetleri gerçekleştirdiklerinde denetim kalitesine olumlu katkıda bulunduğunu belirtmektedir. Örneğin; müşterilerin işini anlama ve etik standartlara bağlı kalma, denetim sırasında tespit edilen mesleki şüphencilik sorunlarının sergilenmesi, denetim yapan personelin uygun seviyede deneyime sahip olmasını ve üstlerinin denetimleri altında olmasını sağlamak, ortakların ve yöneticilerin alt düzey personellere danışmanlık ve iş başında eğitim olanakları sağlamaları, eğitim, muhasebe ve endüstri uzmanlık konularının anlaşılmasına yardımcı olmak amacıyla eğitime katılmak ve eğitim sırasında öğrenmek, vb.

- Denetim Sürecinin Etkinliği: Denetim sürecinin etkinliği denetim metodolojisi iyi yapılandırıldığında ortakları ve yöneticileri, denetim planlamasında titizlikle çalışmaya teşvik eder. Etkin ve verimli bir şekilde yeterli uygun denetim kanıtı elde etmek için bir çerçeve ve prosedürler sağlar. Denetim standartlarına uymayı sağlar, ancak profesyonel yargılamayı engellemez. Denetim çalışmalarının etkili bir şekilde gözden geçirilmesini sağlar. Etkin bir denetim süreci ile denetim kalite kontrol prosedürleri etkili şekilde uygulanır.

- Denetim Raporlarının Güvenilirliği: Denetim raporlarının açık ve anlaşılır biçimde yazılmış olması, denetlenen finansal tabloların doğru ve adil olduğuna inandırıldığı düzeyde denetim kalitesi de yükselir.

- Denetim Firmasının Kontrol Edemediği Faktörler: FRC, denetim firmasının kontrolü dışında olan ve denetim kalitesini doğrudan etkileyen faktörleri kabul etmektedir. Örneğin; müşteri firmanın çevre unsurları ve kurumsallaşma derecesi bu faktörlerdendir.

1.7.2 TDS/Kalite Kontrol Standardında Denetim Kalitesi

TDS / Kalite Kontrol Standardı 1’de kalite kontrole yönelik denetim şirketinin amacı: “denetim şirketinin ve personelinin, mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluk sağladığı ve denetim şirketi veya sorumlu denetçi tarafından düzenlenen raporların içinde bulunan şartlara uygunluğu hususlarında kendisine makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamak” olarak ifade edilmektedir.¹³⁰

Denetim şirketinin kalite kontrole ilişkin yazılı hale getirip, personeline bildirmesi gereken politika ve prosedürler; denetim şirketinde kaliteye ilişkin liderlik sorumluluklarını, etik hükümleri, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabul edilip devam ettirilmesini, insan kaynaklarını, yürütme ve izleme süreçlerini içerir.¹³¹

Denetim şirketinde liderlerin, kaliteye yönelik prosedür yaratmadaki sorumlulukları kurum içi şirket kültürünün geliştirilmesine ilişkindir. Kalite anlayışının benimsenmesi ve sürdürülebilir olması hususunda kurum içi kültürün geliştirilmesi ile ilgili hususlar, bu kalite kontrol standardında belirtildiği üzere:

- Personele ilişkin performans değerlendirme, ücret ve sair haklar ile terfi (teşvik sistemleri dâhil) konularını ele alan politika ve prosedürlerin, denetim şirketinin kalite taahhüdünü her şeyden üstün tuttuğunu gösterecek şekilde oluşturulması,
- Ticari kaygıların yapılan çalışmaların kalitesinin önüne geçmemesini sağlayacak şekilde yönetim sorumluluklarının belirlenmesi,
- Kalite kontrol politika ve prosedürlerinin geliştirilmesi, belgelendirilmesi ve desteklenmesi için yeterli kaynağın sağlanması konularını içermektedir.¹³²

Bağımsız denetimde, denetçinin uyması gereken etik ilkeler sadece denetim sürecini değil, denetimin kalitesini de etkileyen unsurlardır. Denetimde kalite kontrol unsurlarından biri sayılan etik ilkelerin (dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış) güçlendirilmesi; liderlik, eğitim, izleme ve aykırılık durumunda eyleme geçilmesi unsurlarıyla güçlendirilir.¹³³

Müşteri ilişkisinin devam etmesi ve denetim sözleşmesinin kabulü, denetçi tarafından belirli unsurların varlığı ve devamı konularında güvence vermesi ile

¹³⁰ Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı, paragraf 11

¹³¹ Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı, paragraf 16

¹³² Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı, paragraf A5

¹³³ Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı, paragraf A9

mümkündür. Bu unsurlar: denetim konusunda yetkin olmak, etik hükümlere uymak, müşterinin dürüstlüğünü kabul etmiş olmak olarak ifade edilir.¹³⁴ Bu açıdan bakıldığında, kalifiye eleman istihdamı, şirket içi eğitimler bağımsız denetim kuruluşları için kalite göstergeleri sayılabilir.

Denetim kalitesini etkileyen insan kaynakları unsuru, kalite kontrol standardında; “Denetim şirketinin denetimleri mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütmesi, denetim şirketinin veya sorumlu denetçilerin içinde bulunulan şartlara uygun rapor düzenlemesini sağlamak için gerekli yeterlik ve beceriye sahip, etik ilkelere bağlı uygun personeli bulunduğuna yönelik kendisine makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturması” olarak belirtilmiştir.¹³⁵ Bu prosedürler her bir denetimin sorumluluğunun bir denetçiye verilmesi ve denetimin mesleki ve hukuki şartlara uygun olarak yürütülmesini öngörür. Bağımsız denetimde kaliteyi sürdürecektir insan kaynaklarının yeterlik yönünden gelişmesini sağlayacak etkenler; meslekle ilgili konularda yüksek öğrenim alınması, teorik ve uygulamalı eğitimler dâhil sürekli mesleki gelişim, mesleki tecrübe, daha deneyimli çalışanlar refakatinde denetim ekibinin diğer üyelerinin yetiştirilmesi, bağımsız olması zorunlu olan personel için bağımsızlık eğitimi olarak belirtilir.¹³⁶

Denetimin yürütülmesinde, kaliteye ilişkin prosedürler: yönlendirme ve gözetim sorumluluklarını, gözden geçirme sorumluluklarını ve denetimin yürütülmesinde kalite tutarlılığını arttırmaya yönelik hususları içermektedir. Denetimin yürütülmesinde kalite tutarlılığının sağlanması rehberler aracılığıyla sağlanır. Bu rehberlerde belirtilecek unsurlar şunlardır:¹³⁷

- Çalışma hedeflerinin anlaşılmasını sağlamak amacıyla denetim ekiplerinin denetimle ilgili nasıl bilgilendirildiği.
- Denetim standartlarına uygunluk sağlama süreçleri.
- Denetimin yönlendirilmesi ve gözetimi, çalışanların eğitimi ve yetiştirilme süreçleri.
- Yapılan çalışmanın, varılan önemli yargıların ve düzenlenen rapor şeklinin gözden geçirilme yöntemleri.

¹³⁴ Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı, paragraf 26

¹³⁵ Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı, paragraf 29

¹³⁶ Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı, paragraf A25

¹³⁷ Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı, paragraf 32

- Yapılan çalışmanın, harcanan zamanın ve gözden geçirme işleminin boyutunun uygun şekilde belgelendirilmesi.

- Tüm politika ve prosedürleri güncel tutmaya yönelik süreçler.

Kalite Kontrol Standardı 1’de denetim kalitesini gözden geçirme:“rapor tarihi veya öncesinde denetim ekibinin vardığı önemli yargıların ve raporu oluştururken ulaştığı sonuçların tarafsız bir şekilde değerlendirilmesini sağlamak için tasarlanmış bir süreç” olarak tanımlanmıştır.¹³⁸ Denetim şirketi tarafından, denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmenin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını içeren ve belgelenmesi gereken prosedürler ise;

- Önemli hususların sorumlu denetçi ile müzakere edilmesini,

- Finansal tablolar veya denetimin konusunu oluşturan diğer bilgiler ile önerilen denetçi raporunun gözden geçirilmesini,

- Denetim ekibinin vardığı önemli yargılar ile ulaştığı sonuçlara ilişkin seçilen çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesini,

- Denetçi raporu oluşturulurken ulaşılan sonuçların ve önerilen raporun uygun olup olmadığının değerlendirilmesini içerir.¹³⁹

Kalite Standardı 1’de denetimin kalitesini gözden geçiren kişi: “Denetim ekibinde yer almayan, denetim ekibinin vardığı önemli yargılar ve raporu oluştururken ulaştığı sonuçları tarafsız olarak değerlendirmek için yeterli ve uygun deneyim ve yetkiye sahip denetim şirketi personeli, denetim şirketi dışından uygun yeterliğe sahip bir kişi veya bu kişilerden oluşturulmuş bir ekiptir.” ifadeleriyle tanımlanmıştır.¹⁴⁰ Denetim kalitesini gözden geçirecek kişi yeterli deneyim ve bilgi donanımına sahip olmalı ve tarafsız olarak hareket etmelidir. Denetim kalitesinin gözden geçirilmesi, denetim raporu tarihinden önce tamamlanmalıdır.

Denetim yönlendirilmesi ve gözetimi aşamasında, kaliteye ilişkin yapılacaklar: denetimin ilerleyişinin takip edilmesi, denetim ekibi üyelerinin yeterlik ve kabiliyetlerinin, çalışma zamanının değerlendirilmesi, denetimin yürütülmesi sırasında ortaya çıkan önemli hususların ele alınması ve değerlendirilmesi, denetimin yürütülmesi

¹³⁸ Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı, paragraf 12F

¹³⁹ Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı, paragraf 37

¹⁴⁰ Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı, paragraf 12G

sırasında daha deneyimli denetim ekibi üyeleri tarafından değerlendirilecek veya istişare edilecek konuların belirlenmesi olarak belirtilmiştir.¹⁴¹

Denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerinin izlenmesi hususunda takip edilecek süreç şu adımları içerir:

- Her bir sorumlu denetçinin tamamlanmış en az bir denetiminin periyodik olarak teftişi dâhil, denetim şirketinin kalite kontrol sisteminin sürekli olarak gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi,

- İzleme sürecine ilişkin sorumluluğun, şirkette o sorumluluğu üstlenebilecek yeterli ve uygun deneyim ve yetkiye sahip yönetici veya yöneticilere ya da diğer kişilere verilmesi,

- Denetimi yürüten veya denetimin kalitesini gözden geçiren kişilerin bu denetimin teftişinde yer almamasının sağlanması.¹⁴²

Kalite kontrol sistemi; mesleki standartlara, mevzuata veya makul güvence sağlamaya yönelik yetersiz kalınmasına ilişkin eksiklikler veya yanlışlıklar içerebilir. Denetim kalitesinin izlenmesi sonucunda bu aykırı durumları giderecek tavsiyelerde bulunulur.

Yukarıda bahsedilen TDS Kalite Kontrol Standardı 1'in denetimde kalite kontrole ilişkin temel noktaları Şekil 4'te özetlenmektedir.

¹⁴¹ Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı, paragraf 37

¹⁴² Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı, paragraf 48

LİDERLİK SORUMLULUKLARI	<ul style="list-style-type: none"> • Denetim şirketinin kurum içi kültürü geliştirecek ve kaliteden sorumlu personelin bu sorumluluğu üstlenmesinde uygun kriterlere sahip olmasını sağlayacak prosedürler oluşturulur.
ETİK İLKELERE UYUMLULUK	<ul style="list-style-type: none"> • Etik standartların temel ilkeleri göz önünde bulundurularak denetim personelinin bunlara uyumlarına ilişkin prosedürler oluşturulur.
MÜŞTERİ İLİŞKİLERİ VE DENETİMİN KABULÜ	<ul style="list-style-type: none"> • Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin devamının belirli hususlar çerçevesine alınması için gerekli prosedürler oluşturulur
İNSAN KAYNAKLARI	<ul style="list-style-type: none"> • Denetimin mevzuata, meslek ilkelerine göre yapılmasının sağlanması için uygun nitelikte işgücünün oluşturulmasına ve denetim ekiplerinin belirlenmesine ilişkin prosedürler oluşturulur.
YÜRÜTME	<ul style="list-style-type: none"> • Denetimin yürütülme kalitesinin tutarlılığına, yönlendirme ve gözetim sorumluluklarına ve gözden geçirme sorumluluklarına ilişkin prosedürler oluşturulur.
İZLEME	<ul style="list-style-type: none"> • Denetim şirketinin kalite kontrol politikalarının izlenmesine, tespit edilen eksikliklerin belirlenmesine, bildirilmesine ve düzeltilmesine ilişkin prosedürler oluşturulur.

Şekil 4 Denetimde Kalite Kontrole İlişkin Temel Noktalar

İKİNCİ BÖLÜM:

BAĞIMSIZ DENETİMİN ULUSLARARASI BOYUTU

2.1 BAĞIMSIZ DENETİMDE ULUSLARARASI KURULUŞLAR

Uluslararası açıdan bağımsız denetim konusuna bakıldığında, denetimi doğrudan veya dolaylı olarak etkileyen kuruluşlar: uluslararası meslek örgütleri, ulusal meslek örgütleri, kamu kuruluşları olarak sıralanabilir.

Bu çalışmada, yukarıda belirtilen üç ana başlıkta örneklendirilebilecek kuruluşlar; uluslararası meslek örgütlerine örnek olarak IFAC (International Federation Of Accountants – Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu), uluslararası meslek örgütlerine örnek olarak AICPA (American Institute Of CPAs – Amerikan Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü) ve kamu kuruluşlarına örnek olarak ise PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board – Şirket Muhasebesi Kamu Gözetim Kurulu) ele alınmıştır.

2.1.1 IFAC (International Federation Of Accountants – Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)

IFAC, 1977 yılında Almanya’da yapılan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi’nde kurulmuştur. Kurulduğu tarihte 51 ülkeden 63 üyeye sahip olan kuruluşun bugün 130 ülkeden (Türkiye’den de olmak üzere) 175 üyesi mevcuttur.¹⁴³

Misyonunu; kamu yararı için uluslararası standartları sağlamak ve geliştirmek, muhasebe mesleğine ve organizasyonlarına profesyonel destek sağlamak ve ilgili alanlarda kamuoyu sağlamak olarak açıklar.¹⁴⁴

Uzmanlık, doğruluk, şeffaflık değerlerini benimseyen kuruluşun organizasyonu içerisinde uluslararası standartları belirleyen dört önemli bağımsız kurul yer alır:

IAASB (The International Auditing And Assurance Standards Board – Uluslararası Denetim Ve Güvence Standartları Kurulu),

IAESB (The International Accounting Education Standards Board – Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu),

¹⁴³ IFAC, <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history> , (19.01.2015)

¹⁴⁴ IFAC, <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview>, (21.01.2015)

IESBA (The International Ethics Standards Board For Accountants – Uluslararası Muhasebe Etik Standartları Kurulu),

IPSASB (The International PublicSector Accounting Standards Board – Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu)

2008 yılında İstanbul’da yapılan 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi açılış konuşmasında, IFAC Başkanı Dr. Fermin Del Valle, IFAC standartları ile başarılmaya çalışılanın “uyum” kavramından, aynı anda aynı yöne hareket eden birçok mesleki taraf ve yüksek standartların dünya çapında kullanılmasını ifade eden “yakınsama” kavramına geçişinden bahsetmiş, IFAC’ın muhasebe uygulamasının seviyesini yükseltecek standartlar geliştirmeye ve finansal raporlamayı dünya çapında güvenilir ve yüksek kaliteli hale getirmeye çalıştığını ifade etmiştir.¹⁴⁵

Eski adı IAPC (The International Auditing Practices Committee – Uluslararası Muhasebe Uygulama Komitesi) olan IAASB 1978 yılında kurulmuştur. Kuruluşundan itibaren dönemsel gelişimine bakıldığında, finansal tabloların denetimi, uluslararası standartların revize edilmesi ve son aşamada ise farklı kuruluşların etkisiyle ayrıntılı bir yapıya dönüşen standartların yalınlaştırılması projesi (Clarity Project) faaliyetlerinin önemli adımlarını oluşturmaktadır. Uluslararası denetim standartlarının yalın, anlaşılır hale getirilmesi projesi 2004 yılında başlatılmıştır, 2008 yılı sonunda tamamlanmıştır ve tüm yalın standartlar için yürürlük tarihi 2009 yılı olarak belirlenmiştir. 2015 yılı başı itibariyle aktif olan projeler: denetim kalitesi, revizyon belirleme, inovasyon çalışma grupları ve diğer bilgi ile ilgili denetçinin sorumluluğu konularındadır.

IAESB, profesyonel muhasebecilik alanında sürekli öğrenme ve gelişim sağlayacak standartları ortaya oluşturur. 2014 yılı Ağustos ayında yayınlanan 2014-2016 IAESB strateji ve çalışma planında belirtilen stratejik amaçların en üst basamağında kamu yararının yer almıştır. Profesyonel muhasebecilerin eğitimini ve gelişimini içeren yüksek kalitede standartların yayınlanması, uluslararası eğitim standartlarının; geliştirilmesinin ve uygulanmasının teşvik edilmesi, performans ölçüm kriterlerinin geliştirilmesi ve periyodik olarak gözden geçirilip yeni standartların

¹⁴⁵Fermin Del Valle, “Küreselleşme, Standartlarda Yakınsama ve Muhasebe Mesleğine Rehberlik Eden İlkeler”, *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, Sayı 40, Ekim 2008, s:19

gerekliliğinin tespit edilmesi konuları da bu planda yer alan diğer stratejiler olarak belirlenmiştir.¹⁴⁶

IESBA, profesyonel muhasebeciler için denetçi bağımsızlığına yön veren etik standart kılavuzunu geliştiren bir diğer bağımsız kuruldur. Kurul etik standartların düzenlenmesiyle ilgili çeşitli projeler yürütmüştür. Örneğin; 2008 yılında tamamlanan denetimde bağımsızlık temalı iki projede denetim müşterilerinin ücretleri ve denetçilerin iç denetim ile ilişkileri ele alınmıştır ve yetersiz kalan standartlarda güncelleme yapılmıştır.

IPSASB, kamu sektörü (hükümetler ve diğer kamu organları) tarafından kullanılan finansal tablolar için muhasebe standartlarını geliştiren kuruldur. Bu kurulun, IFAC organizasyonu içerisinde yer alması, muhasebe-denetim standartlarının sadece özel sektör için değil, kamu sektörü için de önem arz ettiğinin göstergesidir. IPSASB tarafından geliştirilen standartların kamu yönetimleri tarafından kullanılmasını zorunlu hale getiren en önemli etken yaşanan finansal krizlerdir. Krizlerin etkisinin azaltılmasında, kamu sektörünün finansal göstergelerini daha etkin oluşturması ve yorumlaması adına bu standartların önemi ortaya çıkmaktadır. Bu açıdan günümüzde birçok ülkenin standartları kendi sistemlerine uyarladığı görülmektedir. 2014 yılı Nisan ayı tarihli IPSASB temel verilerinde yer alan ülkeler ve uluslararası organizasyonlar; Avusturya, Brezilya, Kamboçya, Kosta Rika, Kenya, Peru, Güney Afrika, İspanya, İsviçre, Vietnam, Avrupa Komisyonu, NATO, OECD olarak belirtilmiştir.¹⁴⁷

20 Ocak 2015 tarihli New York Times gazetesinde yayınlanan makalesinde Güney Kaliforniya Üniversitesi'nden Prof. Dr. Jacob Soll; Yunanistan'da yaşanan ekonomik krizde, kamu sektörünün uluslararası muhasebe standartlarını dikkate almamasının etkisini belirtmiştir. Soll'a göre; Yunanistan'ın borcu, standartlar olmadan hesaplandığından olduğundan fazla çıkmıştır. Bu nedenle yatırımların, kredilerin, politik durumun istikrarı ve güvenin artırılması için uluslararası standartların muhasebe sistemine entegre edilmesi gerekmektedir.¹⁴⁸

¹⁴⁶ IFAC, <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IAESB-2014-2016-Strategy-and-Work-Plan.pdf> sayfa7 , (23.01.2015)

¹⁴⁷ IFAC, <https://www.ifac.org/sites/default/files/uploads/IPSASB/IPSASB-Fact-Sheet-December-2014.pdf> , (25.01.2015)

¹⁴⁸ JacobSoll, "Greece's Accounting Problem", http://www.nytimes.com/2015/01/21/opinion/greeces-accounting-problem.html?_r=3 , (22.01.2015)

2.1.2 AICPA (American Institute Of CPAs – Amerikan Mali Müşavirler Enstitüsü)

145 ülkeden muhasebe alanında çalışan profesyonellerin oluşturduğu bir meslek örgütü olan AICPA, 1887 yılında ilk olarak AAPA (American Association Of Public Accountants – Amerikan Muhasebeciler Birliği) adıyla A.B.D.’ de kurulmuştur. 1917 yılında AIA (American Institute Of Accountants- Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü) adını alan kuruluş, 1957 yılından itibaren bugünkü ismiyle, AICPA (American Institute Of CPAs – Amerikan Mali Müşavirler Enstitüsü) olarak faaliyet göstermektedir.

Kamunun yanı sıra meslek mensuplarının ve müşterilerin çıkarlarını da koruyarak profesyonel bir anlayışla üyelerine kaynak, bilgi, liderlik sağlamayı, misyon olarak belirleyen kuruluş bu misyonu şu önemli görevler ile birlikte gerçekleştirir:¹⁴⁹

Temsil: Kamu kurumları veya diğer kuruluşlardan önce, mali müşavirlerin ulusal temsilcisidir.

Sertifikasyon-Lisanslama: Düzenlediği standartlar ve gerçekleştirdiği sınavlar ile mali müşavirlerin lisans almalarında, yükseltme aşamalarında yetkilidir.

İletişim: Objektiflik, dürüstlük, güven çerçevesinde kamusal farkındalık yaratmak ve üyelerin görüşlerini, ihtiyaçlarını ortaya koymak amacını iletişim görevi ile gerçekleştirir.

Eğitim Ve Meslek Edindirme: Nitelikli bireyleri mali müşavirlik mesleği yönünde cesaretlendirici, eğitici ve sonuçta meslek edindirici bir süreç izler.

Performans Ve Standartlar: Standartlar oluşturur. Üyelerin mesleki idarelerini, uzmanlıklarını ve performanslarını sürekli geliştirmeleri yönünde ve standartları da zorlayıcı bir unsur olarak kullanarak destekler.

Kuruluşun üyeleri arasında profesyonel muhasebeciler, muhasebe alanında akademik faaliyetlerde bulunanlar, kamu kurumlarındaki tecrübeli kişiler yer almaktadır. Kuzey Carolina – Durham, New Jersey – Ewing, New York – New York, Washington – D.C. olmak üzere dört lokasyona sahiptir. AICPA organizasyonunun en üst kademesinde bulunan 25 kişilik yönetim kurulunda muhasebe alanında çalışan akademisyenler ve dünyanın önde gelen muhasebe-denetim şirketlerinden üst düzey yöneticiler yer almaktadır.

¹⁴⁹ AICPA, http://www.aicpa.org/About/Governance/Bylaws/Pages/bl_911.aspx, (06.01.2015)

AICPA içerisinde, uygulama alanlarında politika karar alıcıları olarak görev yapan çeşitli icra komiteleri yer alır. Yönetim kurulu, konseyin icra komitesi olarak faaliyet gösterir. Diğer komiteler ise şunlardır:¹⁵⁰

- Muhasebe Standartları İcra Komitesi
- Güvence Hizmetleri İcra Komitesi
- İş Ve Sanayi İcra Komitesi
- İşgücü Denetim Kalite Merkezi İcra Komitesi
- Adli Hizmetler ve Değerleme Hizmetleri İcra Komitesi
- Kamusal Denetim Kalite Merkezi İcra Komitesi
- Bilgi Teknolojileri İcra Komitesi
- Firma Uygulama Yönetimi İcra Komitesi
- Finansal Planlama İcra Komitesi
- Ön Sertifika Eğitimi İcra Komitesi
- Profesyonel Etik Yönetimi İcra Komitesi
- Profesyonel Uygulama İcra Komitesi
- Vergi İcra Komitesi
- Kadın Girişimciler İcra Komitesi

AICPA konseyi; meslek mensupları (mali müşavirler), endüstri dallarından ilgili çalışanlar, eğitimciler, hukuk veya danışmanlık alanında çalışanlar, emekli meslek mensupları ve kamu temsilcileri ile oluşturulan genel yönetim / karar organıdır. Yılda iki kez mayıs ve ekim aylarında toplanan konseyin üyelerinin büyük çoğunluğu (%50'den fazlası) mali müşavirlerdir.

AICPA çalışmalarının bağımsız denetim alanında katkıları üç boyutta özetlenebilir:

İnsan kaynağı: AICPA nitelikli meslek mensuplarının bağımsız denetim alanında faaliyet gösterebilmesini sağlayan CPA sınavını gerçekleştirir. Profesyonel uygulamaların denetimini de sağlayarak, mesleki sorunların açığa çıkarılmasında ve çözüm bulunmasında önemli rol oynar.

Standartların oluşturulması: AICPA, denetim kavramının zeminini oluşturan genel kabul görmüş denetim standartlarını, enstitünün uzman komitesi olan “denetim

¹⁵⁰ AICPA, <http://www.aicpa.org/ABOUT/GOVERNANCE/EXECUTIVECOMMITTEES/Pages/ExecutiveCommittees.aspx>, (29.12.2014)

standartları kurulu” ile oluşturmuştur. Günümüzde değişen koşullara uyum sağlayabilecek şekilde zaman zaman gözden geçirilen denetim standartları ile ilgili önemli bir çalışma yalınlaştırma alanında gerçekleştirilmiştir. Yalın proje olarak da ifade edilebilecek bu çalışmada, standartların daha anlaşılabilir olması ve uluslararası denetim standartları ile uyumlu hale getirilmesi amaçlanmıştır.

Kalite çalışmaları: AICPA kalite konusunda çalışmaları üç açıdan ele alınabilir; denetim kalitesi (Denetim Kalite Merkezi), denetçi kalitesi (İşgücü Denetim Kalite Merkezi İcra Komitesi) ve kamu alanında kalite. Bu üç unsur aynı zamanda denetim sürecinin paydaşlarını oluşturmaktadır. Öyle ise denilebilir ki; AICPA için kalite çalışmaları denetimin tüm boyutlarına yayılmış bir disiplindir.

2.1.3 PCAOB (PublicCompany Accounting Oversight Board – Amerikan Kamu Muhasebe Gözetim Kurulu)

Türkiye’deki KGK (Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu) benzeri bir resmi kurum olan PCAOB, 2002 yılında Sarbanes-Oxley Yasası ile A.B.D. Washington’da kurulmuştur. Merkezi Washington’da bulunan kurulun; New York, Atlanta, Charlotte, Chicago, Dallas, Denver, Orange Country, San Francisco olmak üzere 8 bölgede ofisleri vardır. Kurulun genel organizasyon çerçevesinde yönetim kuruluna bağlı birimleri, ofisleri şu şekilde özetlenebilir:¹⁵¹

- Ekonomik Araştırmalar Merkezi
- Sicil Kayıt – İnceleme Birimi
- Soruşturma – Disiplin Birimi
- İç Denetim Ve Performans Değerlendirme Ofisi
- Bilgi Teknolojileri Ofisi
- İdari İşler Ofisi
- Küçük İşletmeler İrtibat Ofisi
- Uluslararası İlişkiler Ofisi
- Kamu İşleri Ofisi
- Denetim Ofisi
- Araştırma - Analiz Ofisi
- Genel Danışmanlık Ofisi

¹⁵¹ PCAOB, <http://pcaobus.org/About/Staff/Pages/default.aspx>, (23.12.2014)

- Kamusal İlişkiler Ofisi
- İletişim Ofisi
- Sekreterlik Ofisi

PCAOB'nin yönetim kurulu biri başkan olmak üzere toplam beş üyeden oluşur. Üyelerin hepsi dünyanın önce gelen üniversitelerinden, hukuk, muhasebe alanlarında mezuniyet derecesi olan, ve alanlarında uzman kişilerdir. Yönetim kurulu üyeleri, A.B.D. hükümetinin bağımsız bir birimi olan SEC (U.S. Securities and Exchange Commission – Menkul Kıymetler Ve Borsa Komisyonu) tarafından atanırlar. Kamu yararı, idare, mükemmellik, dürüstlük, adalet, takım çalışması, farklılık gibi yedi değeri ilke edinen PCAOB, kamu yararı çizgisinde yatırımcıların çıkarlarını da gözeterek şirket denetimlerine nezaret etmeyi misyon olarak, yenilikçi araçlar ile denetim kalitesini arttırmayı ise vizyon olarak benimser.¹⁵²

30 Temmuz 2002 tarihli Sarbanes-Oxley Yasası ile kurulan PCAOB ile ilgili hususlar yasanın birinci bölümünde yer alır. Kurulun görevleri şöyle ifade edilmiştir:¹⁵³

- Muhasebe-denetim firmalarını kayıt altına almak.
- Denetim, kalite kontrol, etik, bağımsızlık gibi konularda standartlar hazırlamak ve yürürlüğe koymak.
- Kayıtlı muhasebe-denetim firmalarının denetim süreçlerini yürütmek.
- Kayıtlı muhasebe-denetim firmalarıyla ilgili soruşturma yapmak ve disiplin yaptırımlarını gerçekleştirmek.
- Kurul bütçesi oluşturmak ve yönetmek.
- Sarbanes-Oxley kanunu, oluşturulacak standartları, kurallar ve diğer mesleki prosedürler çerçevesinde uygulamak.
- Benzer diğer görevleri, profesyonel standartlar ve kalite kontrol prosedürleri ile yatırımcıları ve kamuyu koruma amaçlı gerçekleştirmek.

Kurulun 2013 yıllık raporunda, yatırımcıların çıkarlarını korumak misyonu ile yapılan çalışmaları dört alanda oluşturulduğunu görülmektedir:¹⁵⁴

- Muhasebe şirketlerinin tescil işlemleri.
- Standartların oluşturulması.

¹⁵² PCAOB, <http://pcaobus.org/About/History/Pages/default.aspx>, (20.12.2014)

¹⁵³ PCAOB, http://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf, (23.12.2014)

¹⁵⁴ PCAOB, <http://pcaobus.org/About/Ops/Documents/Annual%20Reports/2013.pdf>, (20.12.2014)

- Muhasebe şirketlerinin denetimi.
- Disiplin yasaları çerçevesinde gerekli yaptırımların uygulanması.

PCAOB, çalışmalarında yardımcı olabilecek, gerekli durumlarda yorum yapabilecek, yatırımcılarla ve standartlarla ilgili olmak üzere iki ayrı danışma grubuyla çalışır. - Yatırımcılarla ilgili danışma grubu, yatırım faaliyetlerine ilişkin güncel gelişmeler hakkında bilgi sahibidir. 2014 yılı itibarıyla 19 kişiden oluşan bu tavsiye grubu, gerekli prosedürlerin uygulanması konusunda kurula tavsiye niteliğinde bilgi sağlar. Standartlarla ilgili danışma grubu ise, denetim konusunda ve ilgili güncel standartlar konusunda kurula tavsiye niteliğinde bilgi sağlar.

Kurulun, Sarbanes – Oxley yasasının 1. başlığı 101. bölümünde sıralanan görevleri arasında muhasebe-denetim standartlarının belirlenmesi ve uygulamada takip edilmesi belirtilmiştir. PCAOB tarafından kabul edilip SEC tarafından onaylanan standartlar ve Nisan 2003 tarihinde kabul edilen, AICPA tarafından daha önceden oluşturulmuş, geçici standartlar olarak adlandırılan standartlar Ek 1’de yer almaktadır.

PCAOB tarafından belirlenen, yürütme işlevine yardımcı yedi temel kural şu şekilde açıklanabilir:¹⁵⁵

Genel Hükümler: Kurallar içerisinde geçen önemli terimlerin açıklamaları yer alır.

Tescil Ve Raporlama: Bağımsız denetimi gerçekleştirecek firmaların faaliyet göstermesi için gereken sicil kayıt işlemleri ile ilgili prosedürleri ifade eder.

Denetim standartları Ve Diğer Mesleki Prosedürler: Bağımsız denetimde uyulması gereken standartları ve uygulama yönergelerini, ayrıca diğer mesleki prosedürleri içerir.

Teftiş: Bu bölümde, bağımsız denetim firmalarının kurul tarafından teftişine ilişkin kurallar yer alır. Bağımsız denetim, muhasebecilik firmaları sadece sicil onayı zamanında değil, ara zamanlarda da kurulun teftişine tabidir.

Soruşturma Ve Yargılamalar: Lisans almış şirketlerin dahil olabileceği soruşturma ve yargılama usullerine ilişkin bilgi verir.

¹⁵⁵ PCAOB, <http://pcaobus.org/Rules/PCAOBRules/Pages/default.aspx>, (21.12.2014)

Uluslararası İlişkiler: A.B.D. yasal sistemi içinde organize olmuş, A.B.D. dışı ülkelerdeki yasalar ile yönetilen uluslararası şirketlerin denetimlerine ve soruşturmalarına ilişkin kuralları açıklar.

Finansman: Kurulun tespit edeceği/ettiği yıllık destek harçları hakkındaki açıklamalar yer alır.

PCAOB, kayıtlı muhasebe-denetim firmalarına, başta Sarbanes-Oxley olmak üzere diğer yasalara karşı ihmalleri durumunda gizli şekilde soruşturma yürütebilir. Soruşturmalar sonucunda ise gerekli yaptırımları uygulayabilir. Yürütülen soruşturmaların gizliliği ise sonuca ulaşıncaya kadar sürer.

PCAOB, standartların geliştirilmesi, tartışılması ve sonuca varılması hususunda danışma grupları ve SEC personeliyle birlikte projeler gerçekleştirmektedir. Denetim ofis birimi tarafından 30 Eylül 2014 tarihinde yayınlanan ajandada Ekim 2014 – Mart 2015 zaman dilimi içerisinde şu konularda karara varılması hedeflenmektedir:¹⁵⁶

- Denetimde şeffaflık konusunda iyileştirme,
- Denetçi raporlama modeli,
- Denetçilerin denetimi ve gözetimi,
- Uzman yardımları,
- PCAOB denetim standartları için uygulama çerçevesi,
- Süreklilik.

2.2 MUHASEBE SKANDALLARI GÖLGESİNDE BAĞIMSIZ DENETİM VE SARBANES – OXLEY YASASI

2000 li yılların başlarında, özellikle 2002 yılında uluslararası firmalarda yaşanan muhasebe skandalları hem ilgili şirketlerin hem de bağımsız denetim şirketlerinin faaliyetlerine gölge düşürmüştür. İflas eden şirketlerin yanı sıra bağımsız denetim şirketlerinde yaşanan prestij kaybı beraberinde devlet kurumları tarafından yasal revizyonların yapılmasına yol açmıştır. Muhasebe skandalları ve bağımsız denetim merkezi olan A.B.D. 2002 yılında kabul edilen Sarbanes – Oxley (SOX) Yasası ile en büyük yasal reformu yapmıştır Dönemin A.B.D. Başkanı George W. Bush tarafından, “Roosevelt döneminden beri yapılan en kapsamlı Amerikan iş uygulama reformu” olarak ifade edilerek imzalanan iş dünyasını doğrudan etkileyecek yasa, ismini

¹⁵⁶ PCAOB, http://pcaobus.org/Standards/Documents/201409_Standard_Setting_Agenda.pdf, (23.12.2014)

sponsorları demokrat senatör Paul S. Sarbanes ve cumhuriyeçi temsilci Michael G. Oxley'den almıştır.¹⁵⁷

SOX yasası öncesi dönem ise, bu yasanın gerekliliğini ortaya koyar biçimde çeşitli büyük skandalların gölgesinde geçmiştir. Muhasebe skandallarının kronolojik sırasıyla yer aldığı Tablo 4'te görülmektedir.

Tablo 4 Muhasebe Skandalları Kronolojisi

FİRMA	YIL	DENETİM FİRMASI	ÜLKE
BankersTrust	1988	Arthur Young&Co	United States
Phar-Mor	1992	Coopers&Lybrand	United States
Informix Corporation	1996	Ernst&Young	United States
Sybase	1997	Ernst&Young	United States
Cendant	1998	Ernst&Young	United States
Waste Management, Inc.	1999	Arthur Andersen	United States
MicroStrategy	2000	PWC	United States
Unify Corporation	2000	Deloitte&Touche	United States
ComputerAssociates	2000	KPMG	United States
Lernout&Hauspie	2000	KPMG	Belgium
Xerox	2000	KPMG	United States
One.Tel	2001	Ernst&Young	Australia
Enron	2001	Arthur Andersen	United States
Swissair	2001	PricewaterhouseCoopers	Switzerland
Adelphia	2002	Deloitte&Touche	United States
AOL	2002	Ernst&Young	United States
Bristol-MyersSquibb	2002	PricewaterhouseCoopers	United States
CMS Energy	2002	Arthur Andersen	United States
Duke Energy	2002	Deloitte&Touche	United States
Vivendi Universal	2002	Arthur Andersen	France
Dynegy	2002	Arthur Andersen	United States
El Paso Corporation	2002	Deloitte&Touche	United States
Freddie Mac	2002	PricewaterhouseCoopers	United States
Global Crossing	2002	Arthur Andersen	Bermuda
Halliburton	2002	Arthur Andersen	United States
Homestore.com	2002	PricewaterhouseCoopers	United States
ImCloneSystems	2002	KPMG	United States

¹⁵⁷ElisabethBumiller, "Bush Signs Bill Aimed At FraudInCorporations", The New York Times, 31.07.2012, <http://www.nytimes.com/2002/07/31/business/corporate-conduct-the-president-bush-signs-bill-aimed-at-fraud-in-corporations.html> , (03.06.2015)

Kmart	2002	PricewaterhouseCoopers	United States
Merck&Co.	2002	PricewaterhouseCoopers	United States
Merrill Lynch	2002	Deloitte&Touche	United States
Mirant	2002	KPMG	United States
Nicor	2002	Arthur Andersen	United States
PeregrineSystems	2002	KPMG	United States
Qwest Communications	2002	1999, 2000, 2001 Arthur Andersen - 2002 KPMG	United States
ReliantEnergy	2002	Deloitte&Touche	United States
Sunbeam	2002	Arthur Andersen	United States
Tyco International	2002	PricewaterhouseCoopers	Bermuda
WorldCom	2002	Arthur Andersen	United States
RoyalAhold	2003	Deloitte&Touche	United States
Parmalat	2003	Grant Thornton SpA	Italy
HealthSouth Corporation	2003	Ernst&Young	United States
Nortel	2003	Deloitte&Touche	Canada
ChiquitaBrands International	2004	Ernst&Young	United States
AIG	2004	PricewaterhouseCoopers	United States
Bernard L. MadoffInvestmentSecurities LLC	2008	Friehling&Horowitz	United States
AngloIrish Bank	2008	Ernst&Young	Ireland
SatyamComputer Services	2009	PricewaterhouseCoopers	India
LehmanBrothers	2010	Ernst&Young	United States
Sino-Forest Corporation	2011	Ernst&Young	Canada-China
Olympus Corporation	2011	Ernst&Young	Japan
Autonomy Corporation	2012	Deloitte&Touche	United States

(**Kaynak:** Wikipedia, http://en.wikipedia.org/wiki/Accounting_scandals, (02.06.2015))

SOX yasasının kabul edilışinde söz konusu tarihe kadarki skandalların ötesinde, 2002 yılında yaşanan ve tarihin en büyük skandalları arasına giren Enron skandalı ve Enron'un denetim ve danışmanlık hizmetleri için yıllık 52 milyon dolar ödediği denetim firması Arthur Andersen'in iflası en büyük paya sahiptir. Ayrıca Big 6 – Big 5 geçişini sağlayan olay da, büyük firmaların birleşmelerle azalan sayısına karşın geçişin bu sefer büyük bir iflas (Arthur Andersen) ile sonuçlanmasıdır.

SOX yasası toplam 11 ana bölümden oluşmaktadır:¹⁵⁸

- PCAOB – PublicCompany Accounting Oversight Board
- Denetçi Bağımsızlığı

¹⁵⁸Sarbanes-OxleyAct, 2002

- Firma Sorumluluğu
- Geliştirilmiş Finansal Açıklamalar
- Analizci Uyuşmazlığı (Analizci eğitimine ilişkin bölüm)
- Komisyon (SEC) Kaynakları ve Otorite
- Çalışmalar Ve Raporlar
- Firma Ve Denetim Suçu Sorumluluğu (saymanlık açısından)
- Beyaz Yakalı Suç Cezası
- Şirket Vergi Dönüşleri
- Şirket Hilesi Ve Sorumluluk (saymanlık açısından)

SOX yasasının en reformist tarafı, 1. bölümü oluşturan ve bağımsız denetimi doğrudan ilgilendiren kısımdır. SOX ile kurulan PCAOB denetim firmalarının gözetiminde ve gerekli disiplin uygulamalarında yetkili kuruluş olmuştur. PCAOB'nin firmaların gözetiminin yanı sıra, AICPA tarafından belirlenen bağımsız denetim standartlarını revize ederek onaylaması ile denetimde standartlaşma yasal zemine kavuşturmuştur.

SOX yasasının kuruluşunda hedeflenenler; (1) sermaye piyasası kanunlarının uygulanmasını güçlendirmek, (2) bağımsız denetime olan güveni yeniden inşa ederek güçlendirmek, (3) yönetsel sorumlulukları geliştirmek, (4) kamuyu aydınlatmayı ve finansal raporlamayı geliştirmek, (5) Muhasebe firmaları, araştırmacılar gibi diğer dış paydaşları geliştirmek olarak ifade edilir.¹⁵⁹

SOX sonrası 10 yıllık değerlendirmede, SEC (Amerikan Sermaye Piyasası Komisyonu) tarafından uygulanan cezai yaptırımların tutarı 2000-2001-2002 yıllarına göre artış göstermekte, bazı yıllarda düşen rakamlar ile istikrar bozulmaktadır.¹⁶⁰ Kabul edilmişinden itibaren, “SOX yasası ile hedeflenenler ve gerçekleşenler” durum değerlendirmelerinin ötesinde, yasanın maliyetleri ve kazanımları aşağıda özetlenmiştir:¹⁶¹

¹⁵⁹ SEC, <https://www.sec.gov/news/testimony/ts042105whd.htm> ,(03.06.2015)

¹⁶⁰ Elaine Harwood, Laura Simmons, “The Tenth Anniversary of SOX: Its Impact and Implications For Future Securities Litigation and Regulatory Enforcement Activity”, *Bloomberg BNA Corporate Accountability Report*, Vol.10, No.28, July 13, 2012, s.6

¹⁶¹ William J. Dodwell, “Six Years Of The Sarbanes-Oxley Act: Are We Better Off?”, *The CPA Journal*, August 2008, ss.39-40

Maliyetleri şunlardır:

- Yönetim maliyetleri, yüksek denetim ücretleri ile daha az kar marjları ve yavaş gelişen ekonomik büyüme,
- Yönetim ile dış denetçi arasındaki belirgin çalışma fazlalığı,
- Yeni denetçiler için daha stresli bir çalışma ortamı yaratması,
- Yabancı yatırımcıların SOX yasasından kaçınması sonucu yatırımların azalması.

Kazanımları şunlardır:

- SOX denetimleri sonu şeffaflığın ve güvenilir mali raporlar elde edilebilirliğin artması.
- SOX denetimi sonucu ortaya çıkabilecek olası başarısızlık durumu şirketlerin yüksek kalitede kontrol ve kurumsal yönetim temelinde motive eder.
- SOX incelemesinin varlığı, şirketleri denetçilere ve denetime daha önem vermesi konusunda zorlar.
- SOX yönergeleri ile muhasebe içi kontrol ve dokümantasyon gelişir.
- SOX dokümantasyonları hazırlık süreci, yeni personelin gelişimine olumlu katkı sağlar.

Enron skandalı sonrasında, finansal tablolarda yanıltıcı bilgilerin verilmesi, gerçek dışı karlar gösterilmesi gibi başlıca nedenlerle birlikte muhasebe skandalları gündeme gelmektedir. Örneğin; 2014 yılında, finansal tablolarda abartılmış kar gösterilmesi dolayısıyla ortaya çıkan 420 milyon dolarlık muhasebe skandalı sonucunda Tesco başkanı istifa etmiştir.¹⁶² Ardından 2015 yılında 32 yıllık iş ortaklığı yapılan denetim firması PwC ile yollarını ayıran şirket Deloitte ile anlaşmıştır.¹⁶³

SEC yetkilileri, 2014 yılındaki muhasebe hileleri soruşturmalarının 2013 yılına göre arttığını, bunun da finansal raporlama yanlışlıklarının tespitine ilişkin 2013 yılında

¹⁶²Geoffrey Smith, “TescoChairmanResignsAfter \$420 Million Accounting Scandal”, *Fortune*, 23.10.2014, <http://fortune.com/2014/10/23/tesco-chairman-resigns-after-420-million-accounting-scandal/>, (15.06.2015)

¹⁶³TheGuardian, “TescoNamesDeloitte As New AuditorAfter Accounting Scandal”, 11.05.2015, <http://www.theguardian.com/business/2015/may/11/tesco-names-deloitte-as-new-auditor-after-accounting-scandal-pwc>, (15.06.2015)

oluşturulan çalışma biriminin sonucu olduğunu belirtiyorlar ve beklentileri de gelecek yıllarda soruşturma sayılarının artış göstereceği yönünde.¹⁶⁴

Aslında alınan yasal önlemlerin, getirilen katı kuralların sonrasında, muhasebe skandallarının ortaya çıkarılması kamu kuruluşların başarısı olarak görülebilir. Fakat diğer yandan, günümüzde yıllık toplamda belki de milyar dolarlar ile ifade edilen bu skandalların devam etmesi ise hem genel ekonomik düzen hem de marka şirketler açısından olumsuz bir tablo oluşturmaktadır.

2.3 ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARI

2.3.1 Uluslararası Denetim Firmalarının Gelişimi

Uluslararası alanda faaliyet gösteren denetim firmalarının tarihi geçmişleri incelendiğinde, denetim ve muhasebe ilişkisinin etkisi görülmektedir. Günümüzde faaliyet gösteren global denetim firmalarının kuruluşları 19. yüzyıla dayanmaktadır. 19. yüzyılda muhasebecilik mesleği ile uğraşan girişimciler önce küçük ortaklıklarla sonrasında ise büyük şirket birleşmeleriyle global denetim markalarının oluşmasına katkı sağlamıştır. Örneğin 1830'lu yıllarda Londra'da serbest muhasebecilik ile uğraşan William Deloitte önce "Deloitte" markası ile kendi şirketini kurmuş, 1850'li yıllarda ise farklı isimlerle kurulan ortaklıklar gelecekteki büyük birleşmelerin habercisi olmuştur. Bir başka global denetim firması olan Price Waterhouse Coopers (PwC) tarihine bakıldığında, 1849 yılında Samuel Lowell Price'ın ve 1854 yılında William Cooper'ın Londra'da kendi şahsi ofislerini kurarak ve ileride çeşitli ortaklıklar ve büyük birleşmeler ile bugünkü PwC markasının temellerinin atıldığı görülmektedir. Bu durumda anlaşılacağı üzere 19. yüzyılda sanayi devriminin etkisiyle ekonominin (sermayenin) merkezi İngiltere, muhasebecilik alanında faaliyet gösteren birçok meslek uzmanının veya ortaklıkların çıkış yeri olmuştur. Paranın merkezini takip eden muhasebe-denetim firmaları büyük ortaklıklarını (birleşmelerini) 20. yüzyılda A.B.D. gerçekleştirmiştir. Soğuk savaşın ardından uluslararası denetim firmalarını faaliyet bölgelerini hızla genişleterek günümüz küresel pazarında yer edinmişlerdir.

¹⁶⁴ Jean Eaglesham, Michael Rapoport, "SEC Gets Busy With Accounting Investigations", *The Wall Street Journal*, 20.01.2015, <http://www.wsj.com/articles/sec-gets-busy-with-accounting-investigations-1421797895> ,(15.06.2015)

2.3.2 Uluslararası Denetim Firmalarının Genel Özellikleri

Dünya çapında faaliyet gösteren uluslararası denetim firmalarını genel olarak bağımsız denetim faaliyetleri ile hizmet vermektedirler. Firmaların yıllık gelir raporlarına bakıldığında da denetim hizmetlerinin en yüksek paya sahip olduğu görülmektedir. Fakat denetim pazarında verilen hizmet sadece bağımsız denetimle sınırlı değildir. Bu firmaların verdikleri hizmetleri şu başlıklarda sıralamak mümkündür:

- Bağımsız Denetim Hizmetleri
- Vergi Hizmetleri
- Danışmanlık Hizmetleri
- Kurumsal yönetim
- Kurumsal finansman
- Muhasebe uygulamaları
- Risk yönetimi
- Bilgi sistemleri
- Performans değerlendirme ve yönetimi

Denetim firmalarının organizasyon yapıları merkez ofis ve bölge ofisleri açısından yönetim kademelerinde farklılık göstermektedir. Merkez ofiste başkanlık ve başkan yardımcıları pozisyonları en üst kademedeki yöneticileri oluşturmaktadır. Firmanın tepe yöneticisi olan başkan, tüm faaliyetlerden sorumludur ve karar organı olan yönetim kurulunun başkanıdır. Yönetim kurulunda bulunan başkan yardımcıları, verilen hizmetlere göre ve klasik işletme fonksiyonlarına göre organizasyon içinde sorumluluk üstlenmektedirler. Merkez ofis dışında bulunan ülke ofislerinde organizasyon yapılarını oluşturan denetim takımlarındaki personel dereceleri ve görevleri en üst kademedeki en alt kademeye göre şu şekilde ifade edilmiştir:¹⁶⁵

Ortak:

- Müşteri ile sağlanacak hizmet konusunda anlaşmaya varır.
- Denetim sürecinin uygun, doğru planlandığını garanti eder.
- Denetim takımındaki personelin uygun yeteneklere ve deneyime sahip olduğunu garanti eder.

¹⁶⁵ William F.Messier, Steven M.Glover, Douglas F.Prawitt, *Auditing&Assurance Services A Systematic Approach*, 6.Ed., McGraw-HillIrwin, New York, 2008, s.48

- Denetim takımının faaliyetlerini gözetir ve çalışma kağıtlarını gözden geçirir.

- Denetim raporunu imzalar.

Yönetici:

- Denetim planının hazırlanmasını yönetir.

- Denetim takımının çalışma programını oluşturmasını yönetir ve kontrolü sağlar.

- Çalışma kağıtlarını, finansal tabloları ve denetim raporunu gözden geçirir.

Uzman / Sorumlu:

- Denetim programının geliştirilmesine yardımcı olur.

- Bütçeleri hazırlar.

- Denetim iş görevleri hazırlar ve denetim performansını günlük olarak yönetir.

- Denetim elemanlarının/asistanlarının yönetiminden ve gözetiminden sorumludur.

Asistan:

- Hazırlanan denetim iş görevlerini yerine getirir.

- Tamamlanan işin dokümantasyonunu hazırlar.

- Karşılaşılan denetim/muhasebe sorunları hakkında uzman/sorumlu personeli bilgilendirir.

Uluslararası denetim firmalarının ücretlerinde; müşteri işletmenin boyutu ve coğrafi dağılımı, denetim firmasının büyüklüğü, denetim firmasının danışmanlık hizmetlerinin seviyesi, müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin kalitesi, ücret sözleşmesinin türü gibi etkenler belirleyici olmaktadır.¹⁶⁶

¹⁶⁶ Hayes, v.d., a.g.e., s.52

2.3.3 Uluslararası Denetim Pazarının Liderleri: Dört Büyük Denetim Firması

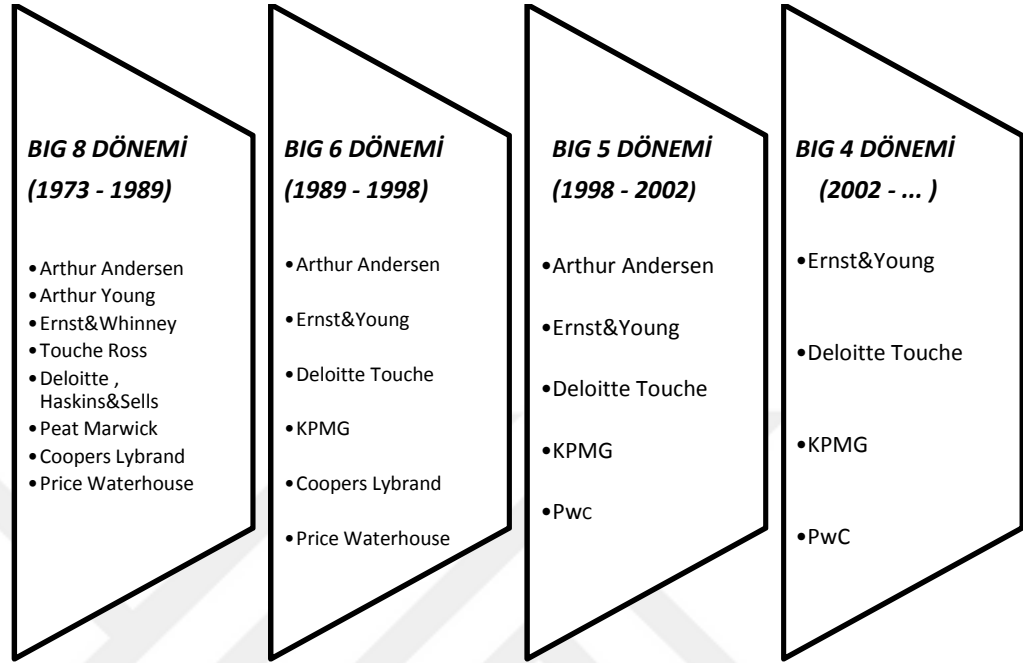
2.3.3.1 Tarihsel Gelişimleri ve Genel Özellikleriyle Dört Büyük Denetim Firması

Bağımsız denetim pazarı birçok global ve yerel şirketi bünyesinde barındırır. Yerel şirketlerin etki alanı ülke faaliyetleri ile sınırlı kalırken, uluslararası sermayenin gücü ile hareket eden büyük denetim firmaları dünya pazarını bölgelere ayırmakta, global bir bakış açısıyla yerel pazarlarda liderliği elde etmektedirler. Sonuçta yıllık hasılatların milyar dolarlara ulaştığı uluslararası denetim pazarı büyük resmi oluşturur. Her ne kadar birçok uluslararası denetim firması yer alsa da, pazar hakimiyeti “4 büyükler” olarak ifade edilen denetim firmalarındadır. Bu nedenle pazarın %60’lık payını elinde bulunduran büyük firmaların etkisiyle, diğer firmaların aşabileceği yüksek bariyer oluşur ve bu nedenle piyasa özelliği “sıkı oligopol” olarak tanımlanabilir.¹⁶⁷Büyükler kavramı genelde İngilizce olarak, sayılarına göre “BigFour”, “Big Six”,...vb. olarak ifade edilir ve zamanla sayıca değişime uğrayan bu firmalar için bu şekilde literatür oluşmuştur. Zamanla sayıca değişim ise büyük denetim firmalarının çoğunlukla çeşitli birleşmeler sonucu sayılarının günümüze kadar dört lider firmaya ulaşmasıdır. Şekil 5’te 8 büyükten (Big 8) 4 büyüğe (Big 4) global denetim firmalarının tarihsel gelişimi görülmektedir.

“Global denetim firmalarının gelişimi” başlığında da ele alındığı üzere büyük denetim firmalarının sayılarının azalmasında birinci etken şirket birleşmeleridir. “Büyükler” yani bağımsız denetim pazarının liderleri olarak nitelendirilen firmaların ilk önemli birleşmeleri 70’li yılların sonunda gerçekleşmiştir. A.B.D.’li Haskins&Sells ve İngiliz Deloitte 1978 yılında ve A.B.D.’li Ernst&Ernst ve İngiliz Whinney Murray 1979 yılında birleşmiştir. Böylece 8 büyükler (Big 8) 1970’li yılların sonunda ortaya çıkmıştır. 80’li ve 90’lı yılların sonunda tekrarlayan birleşmeler ise 6 büyükleri (Big 6) ve 5 büyükleri (Big 5) ortaya çıkarmıştır. Birleşmeler haricinde, 4 büyüklere (Big 4) ulaşılan dönemin kapısını yaşanan şirket skandalları sonucu pazardan çekilen Arthur Andersen firması aralamıştır. Enron skandalı sonrasında piyasayı terk eden firmanın içinde bulunduğu durum, yıllar sonra diğer bağımsız denetim liderlerinin muhasebe

¹⁶⁷ Bernard Ascher, “The Audit Industry: World’s Weakest Oligopoly?”, *The American Antitrust Institute Working Paper No:08-03*, August 2008, s.14

skandallarına yol açabilecek durumlara karşı daha tedbirli olmalarına karşı uyarı olmuştur.



Şekil 5 8 Büyükten 4 Büyüğe Denetim Firmaları

(Kaynak: AbigailAllen, KarthikRamanna, SugataRoychowdhury, “The Auditing OligopolyAndLobbying On Accounting Standards”, Harvard Business School WorkingPaper 13-054, 19 August 2013, s.47)

Tarihsel geçmişiyle belirli dönemlerde pazar liderlerinin sayısı değişse de belirli firmaların hakim olduğu, oligopol piyasa olarak ifade edilen uluslararası denetim pazarında 4 büyük firmanın iş modeli ise;

Piyasa fiyatlarını belirledikleri,

Pazara girişin zor olduğu,

Bir firmanın eylemlerinin diğer bir firmayı etkileyebileceği rekabetçi bir ortamın olduğu,

Sarbanes-Oxley gibi düzenleyici yasa ve standartların yer aldığı,

Yalnızca uzun dönemli müşteri ve firma ilişkisi ile ayırt edilebilen homojen hizmetler verilen, bir ortamda karakterize edilebilir.¹⁶⁸

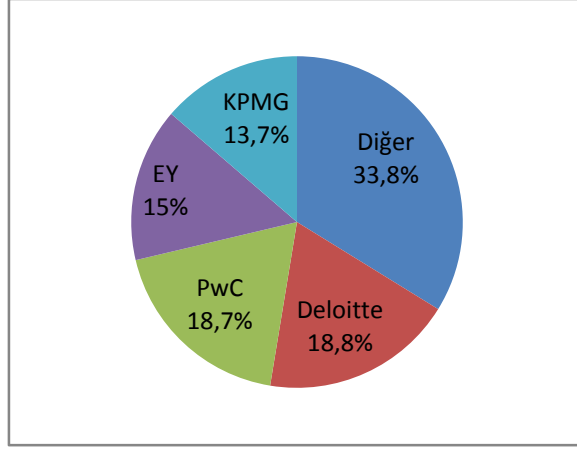
¹⁶⁸FrancineMcKenna, “Is AnyOtherAuditFirmVulnerableBesidesErnst& Young?”, Forbes Magazine, 23.12.2010, <http://www.forbes.com/sites/francinemckenna/2010/12/23/is-any-other-audit-firm-vulnerable-besides-ernst-young/>, (28.01.2015)

Bu ortamda firmaların diğerleri üzerinde etkileyici özelliği olduğu; (1) firma birleşmeleri veya diğer stratejik ortaklıklar, (2) organizasyon yapılanmaları (3) hizmet çeşitleri (4) insan kaynakları politikaları gibi başlıca alanlarda gözlemlenebilir. Örneğin; 1989 yılında gerçekleşen Touche&Ross ile DeloitteHaskins&Sells, Ernst&Whinney ile Arthur&Young birleşmeleri rekabet politikaları açısından örnek oluşturmaktadır.

International Accounting Bulletin (IAB) tarafından yayınlanan 2014 yılı dünya araştırmasında, dört büyük denetim firması ile orta ölçekli diğer denetim firmalarının rakamsal analizleri yer almaktadır. Şekil 6'da görüldüğü gibi 4 büyük denetim firmasının 2014 yılı toplam pazar payı %66,2'ye, yani orta ölçek firmaların pazar payları toplamının yaklaşık iki katına eşittir. 2014 yılı toplam gelirlerinde ise; Deloitte 34,2 milyar dolar, PwC 33,9 milyar dolar, EY 27,3 milyar dolar, KPMG 24,8 milyar dolara ulaşmıştır. 2004 yılı ile karşılaştırıldığında, 10 yıllık sürede firmaların gelirlerinde yaklaşık iki kat artış gözlemlenmektedir.¹⁶⁹

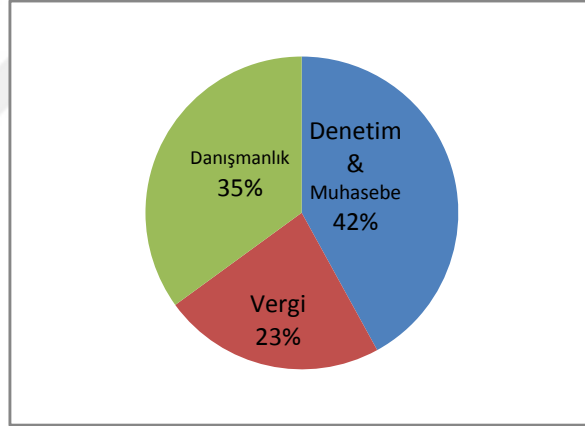
Şekil 7'de yer alan hizmet türüne göre dağılımdan, toplam gelirlerin %42 lik payının denetim & muhasebe, %35 lik payının danışmanlık, %23 lük payının ise vergi hizmetlerinden oluştuğu anlaşılmaktadır. Ayrıca bu üç hizmet alanındaki dağılımda, yıldan yıla danışmanlık hizmetlerinin payının arttığı, buna karşılık denetim & muhasebe hizmetlerinin payının azaldığı, sonuç itibariyle liderlikte hala denetim & muhasebe hizmetlerinin yer aldığı ifade edilmektedir. Firmaların gelecek dönem planlarında; kurumsal yönetim ve finansman konularında müşterilerine yol gösteren, onların sistemlerini oluşturan danışmanlık hizmetlerine ayrı önem verildiği gözlemlenmektedir. Ayrıca genel ekonomik düzenin kaygan bir zeminde hareket ettiği günlerde, büyük denetim firmalarının kurumsal yönetim ve finansman danışmanlıklarının önemi piyasa tecrübeleri ve bilgi sağlama becerileri ile artmaktadır.

¹⁶⁹ Ana Gyorkos, Vincent Huck, "AreWeHeadingTowards A BigTwo Market?", *International Accounting Bulletin*, Issue 545, January 2015, s.1



Şekil 6 4 Büyük Denetim Firmasının 2014 Yılı Pazar Payları

(Kaynak: International Accounting Bulletin, “World Survey 2015”, Issue 545, January 2015, s.6)



Şekil 7 4 Büyük Denetim Firmasının 2014 Yılı Gelirlerinin Hizmet Türüne Göre Dağılımı

(Kaynak: International Accounting Bulletin, “World Survey 2015”, Issue 545, January 2015, s.7)

Tablo 5’te, sektörün en büyük istihdamını sağlayan 15 firmaya ait bilgiler yer almaktadır. Buna göre; 4 büyük denetim firması ortak, yönetici ve diğer denetim personeli istihdamı açısından diğerler firmaların üstündedir. Genel görünüme bakıldığında ise tüm denetim firmalarında (iki firma hariç) istihdam 2013 yılına göre artmıştır. Firmaların ofis yani şube sayılarına bakıldığında; ilgili rakamlarla firma büyüklüklerinin doğru orantılı olmadığı görülmektedir. Örneğin; tablonun alt

basamaklarında yer alan bir denetim firmasının ofis sayısı neredeyse 4 büyükler ile aynı olmasına karşın yıllık gelirler açısından önemli derecede farklılık bulunmaktadır.



Tablo 5 15 Denetim Firmasının 2014 Yılı Organizasyon Bilgileri

SIRALAMA	FİRMA	TOPLAM ÇALIŞAN			TOPLAM ORTAK		PROFESYONEL PERSONEL		YÖNETİCİ PERSONEL		OFİS	
		2014	2013	Büyüme(%)	2014	2013	2014	2013	2014	2013	2014	2013
1	Deloitte	210,400	202,885	4	10,247	10,189	163,676	157,505	36,477	35,192	674	677
2	PwC	195,433	184,235	6	10,002	9,597	153,051	143,111	32,380	31,527	758	776
3	EY	188,292	174,808	8	9,703	9,468	141,859	130,569	36,730	34,771	700	700
4	KPMG	162,031	155,180	4	9,137	8,991	124,753	119,348	28,141	26,841	700	700
5	BDO	59,428	56,389	5	5,037	4,908	45,940	43,461	8,451	8,020	1,328	1,264
6	Grant Thornton	40,197	38,543	4	2,975	2,907	30,273	28,735	6,949	6,901	725	693
7	RSM	37,443	31,896	17	3,279	2,871	28,172	23,657	5,992	5,368	732	678
8	CroweHorwath	31,040	29,414	6	3,544	3,352	22,338	21,363	5,158	4,699	726	684
9	Baker Tilly	26,846	26,847	0	2,603	2,754	19,916	19,754	4,327	4,339	693	738
10	MooreStephens	26,290	27,081	-3	2,495	2,636	19,486	19,595	4,309	4,850	626	667
11	Nexia	24,066	23,131	4	2,707	2,739	16,548	15,774	4,811	4,618	576	604
12	PKF	20,869	22,543	-7	2,624	2,660	13,645	15,383	4,600	4,500	435	385
13	Kreston	20,319	20,090	1	1,522	1,504	15,891	15,645	2,906	2,941	633	623
14	HLB	18,708	16,474	14	1,868	1,701	13,813	12,090	3,027	2,683	605	455
15	Mazars	14,088	13,746	2	748	742	11,401	11,047	1,939	1,957	250	250

(Kaynak: International Accounting Bulletin, "World Survey 2015", Issue 545, January 2015, s.10)

Yukarıdaki sayısal bilgilerde görüldüğü üzere, uluslararası denetim pazarında belirli firmaların liderliği açıktır ve değişen sıralamalarda yine büyük denetim firmaları pazara hakim durumdadır. Pazar payının büyük bölümünün bu firmalarda olmasının başlıca nedenleri; firmaların tarihi geçmişlerinin eskilere dayanması ve dolayısıyla klasik muhasebe büroları ile başlayan deneyimlerini uluslararası arenaya aktarabilme becerileri, oluşturdukları marka imajının hem insan kaynakları açısından hem de müşteriler açısından çekiciliğe sahip olması, büyük sermayeye sahip olmaları ve girdikleri yerel pazarlarda kolayca şube yapılanmasına gidebilmeleri olarak belirtilebilir.

2.3.3.2 Uluslararası Denetim Pazarının 4 Büyük Denetim Firması

2.3.3.2.1 PriceWaterhouseCoopers (PwC)

157 ülkede faaliyet gösteren PwC firmanın bugünkü adını alması ve küresel bir şirket olması bir çok tarihsel birleşmeye / ortaklığa dayanır. SamuelLowellPrice 1849 yılında Londra’da muhasebe bürosu kurar. 1865 yılında Price, Waterhouse ve Holyland ortaklığı; 1874 yılındaPrice ve Waterhouse ortaklığıyla PriceWaterhouse şirketine dönüşür. 1982 yılına gelindiğinde şirket artık dünya çapında faaliyet gösteren bir organizasyondur. William Cooper 1854 yılında Londra’da, daha sonradan Cooper Kardeşler’e dönüşecek olan muhasebe bürosunu kurar. 1957 yılında Cooper Kardeşler şirketi ile 1898 yılında kurulan Lybrand,RossBrothers, Montgomery ortaklığı birleşerek Coopers&Lybrand şirketini oluşturur. 1998 yılında gelindiğinde ise PriceWaterhouse ve Coopers&Lybrand şirketleri birleşerek bugünkü PwC adını alır.¹⁷⁰

PwC 2014 yıllık raporunda, yıl içi toplam brüt gelirlerin bir önceki yıla oranla %6 artış gösterdiği ve yaklaşık 34 milyar dolara ulaştığı belirtilmektedir. 2014 yılına ait farklı alanlara göre oluşan veriler Tablo 6 , Tablo 7, ve Tablo 8’de gösterilmiştir:

¹⁷⁰ PWC, <http://www.pwc.com/gx/en/careers/our-history.jhtml>, (29.01.2015)

Tablo 6 PwC 2014-2013 Yılları Faaliyet Bölgelerine Göre Brüt Gelirler Karşılaştırması

	2014 YILI BRÜT GELİRLERİ (milyar dolar)	2013 YILI BRÜT GELİRLERİ (milyar dolar)	DEĞİŞİM ORANI
Asya	3,902	3,706	%5,3
Avustralya – Pasifik Adaları	1,552	1,642	(-)%5,5
Orta ve Doğu Avrupa	821	809	%1,5
Batı Avrupa	12,777	11,829	%8
Orta Doğu - Afrika	1,170	1,074	%9
Kuzey Amerika- Karayipler	12,704	12,000	%5,9
Güney ve Orta Amerika	1,026	1,028	(-)%0,2
TOPLAM	33,952	32,088	%5,8

(Kaynak: PWC Global AnnualReview2014,
http://www.pwc.com/m1/en/publications/global_annual_review_2014.html , s.13, (29.01.2015))

Tablo7 PwC 2014-2013 Yılları Hizmet Çeşitlerine Göre Brüt Gelirler Karşılaştırması

	2014 YILI BRÜT GELİRLERİ (milyar dolar)	2013 YILI BRÜT GELİRLERİ (milyar dolar)	DEĞİŞİM ORANI
Güvence	15,137	14,761	%2,7
Danışmanlık	10,002	9,153	%9,3
Vergi	8,813	8,175	%7,8
TOPLAM	33,952	32,088	%5,8

(Kaynak: PWC Global AnnualReview2014,
http://www.pwc.com/m1/en/publications/global_annual_review_2014.html , s.13, (29.01.2015))

Tablo 8 PwC 2014 Yılı Toplam Brüt Gelirinin Hizmet Verilen Sektörlere Göre Dağılımı

SEKTÖR	BRÜT GELİR ORANI
	%
Bankacılık	13,4
Endüstriyel Üretim	12,6
Portföy Yönetimi	12,5
Perakendecilik	11,5
Enerji	7,9
Sağlık	7,2
Teknoloji	6,4
Kamu Sektörü	6,0
Profesyonel Hizmetler	5,4
Sigortacılık	4,9
Eğlence&Medya	4,2
Ulaşım&Lojistik	3,1
Otomotiv	2,6
İletişim	2,3
TOPLAM	100

(Kaynak: PwC Global AnnualReview2014,

http://www.pwc.com/m1/en/publications/global_annual_review_2014.html , s.15, (29.01.2015)

Tablo 6'daki verilere göre PwC'nin 2014 yılı brüt gelirlerinde Asya ve Kuzey Amerika pazarında diğer pazarlara göre daha yüksek oranda artış görülmektedir. Asya pazarındaki yükselişin; Çin, Japonya ve Hindistan ülkelerine yapılan yatırımların sonucu olduğu ifade edilmektedir.

Tablo 7'de görüldüğü üzere, 2013 yılında olduğu gibi 2014 yılında da güvence hizmetleri toplam gelir içerisinde en büyük paya sahiptir. Güvence, danışmanlık ve vergi hizmet alanlarındaki artış oranlarında ise en büyük oran danışmanlık hizmetlerine aittir.

Tablo 8, toplam gelirlerin hizmet verilen sektörler göre dağılımını göstermektedir. Bu noktada firmanın önemli derecede gelir sağladığı müşterilerinin bankacılık, endüstriyel üretim, portföy yönetimi ve perakendecilik alanında faaliyet gösterdiği anlaşılmaktadır.

2.3.3.2.2 DeloitteToucheTohmatsu (Deloitte)

1990 yılında ToucheRoss ve DeloitteHaskins&Sells birleşmesiyle kurulan bugünkü firmanın temeli, 1845 yılında muhasebeci olan William Deloitte tarafından atılmıştır. 1952 yılında Deloitte ve Haskins&Sells, 1960 yılında ise Touche ve Ross birleşir. Bugün, Deloitte firması 150 den fazla ülkede 674 ofisi ile faaliyet göstermektedir. Firmanın hizmet çeşitleri; yönetim danışmanlığı, finansal danışmanlık, vergi hizmetleri, risk yönetimi ve denetim olarak sıralanır.

Deloitte 2014 Global Raporu'nda, 2014 yılındaki gelirlerin 2013 yılına göre %6.5 oranında artarak toplamda 34.2 milyar dolara ulaştığı belirtilmektedir.¹⁷¹

Tablo 9, 2014 yıllık gelirlerinin faaliyet bölgelerine dağılımını göstermektedir. Buna göre en yüksek gelir Kıta Amerika'sında elde edilmiştir. Hizmet türlerinden yönetim danışmanlığının; hem artış oranındaki hem de toplam gelirdeki payının en yüksek olduğu Tablo 10'da belirtilmiştir. Sektörel gelir dağılımını gösteren Tablo 11'de sağlık sektöründeki artış oranının en yüksek olmasında rağmen, toplam gelirin en çok finans sektöründen elde edildiği görülmektedir.¹⁷²

Tablo 9 Deloitte 2014 Yılı Gelirlerinin Faaliyet Bölgelerine Göre Dağılımı

FAALİYET BÖLGELERİ	GELİRLER (milyar dolar)	2013 YILINA GÖRE ARTIŞ ORANI (%)
Amerika	17,4	7.5
Avrupa-Orta Doğu-Afrika	12.1	5.8
Asya-Pasifik	4.8	4.9

Kaynak: Deloitte Global Report 2014, 2014,

<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/About-Deloitte/gx-gr14-summary-final.pdf> , s.6, (29.01.2015)

¹⁷¹Deloitte Global Report 2014,

<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/About-Deloitte/gx-gr14-summary-final.pdf> , s.6, (29.01.2015)

¹⁷²Deloitte Global Report 2014,

<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/About-Deloitte/gx-gr14-summary-final.pdf> , s.6, (29.01.2015)

Tablo 10 Deloitte 2014 Yılı Gelirlerinin Hizmet Türlerine Göre Dağılımı

HİZMET TÜRÜ	GELİR (milyar dolar)	2013 YILINA GÖRE ARTIŞ ORANI (%)
Yönetim Danışmanlığı	11.4	10.3
Denetim	10.1	2.5
Vergi	6.5	7.7
Risk Yönetimi	3.2	4.2
Finansal Danışmanlık	3	6.8

Kaynak: Deloitte Global Report 2014,

<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/About-Deloitte/gx-gr14-summary-final.pdf> , s.6, (29.01.2015)

Tablo 11 Deloitte 2014 yılı Gelirlerinin Sektörlere Göre Dağılımı

SEKTÖRLER	GELİR (milyar dolar)	2013 YILINA GÖRE ARTIŞ ORANI (%)
Finans	9.5	5.9
Hizmet	6.6	4.5
Üretim	4.3	0.1
Kamu	4	11.9
Teknoloji,Medya,İletişim	3.8	9.1
Sağlık	3.1	17.4
Enerji	3	2.8

Kaynak: Deloitte Global Report 2014,

<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/About-Deloitte/gx-gr14-summary-final.pdf> , s.6, (29.01.2015)

2.3.3.2.3 Ernst&Young (EY)

1989 yılında Arthur Young ve AlwinErnst şirketlerinin birleşmesiyle kurulan firma, bugün 150 den fazla ülkede 700 ü aşkın ofisiyle faaliyet göstermektedir. Enron skandalı sonrası 2002 yılında Arthur Andersen şirketi EY'a katılmıştır. Firmanın

temelleri ise, 1900'lü yılların başında Arthur Young'ın ve AlwinErnst'in kendi muhasebe ofislerini kurmalarıyla başlamıştır.¹⁷³

EY 2014 Global Raporu'nda; 2014 finansal yılında, bir önceki yıla oranla gelirlerin %6.8 artarak 27.4 milyar dolara ulaştığı belirtilmektedir.¹⁷⁴

Rapordaki verilere dayalı olarak oluşturulan Tablo 12'de toplam gelir artış oranının ve toplam gelir payının en yüksek olduğu faaliyet bölgesinin Amerika olduğu görülmektedir. Yine aynı rapor verilerine dayanarak verilen hizmetin türüne göre toplam gelirin güvence hizmetlerinde en yüksek olduğu, bunun yanında gelir artış oranının ise danışmanlık hizmetlerinde en yüksek seviyede olduğu Tablo 13'de belirtilmektedir.¹⁷⁵

Tablo 12 Ernst&Young 2014 Yılı Gelirlerinin Faaliyet Bölgelerine Göre Dağılımı

FAALİYET BÖLGELERİ	GELİRLER (milyar dolar)	2013 YILINA GÖRE ARTIŞ ORANI (%)
Amerika	11.6	9.1
Avrupa-Orta Doğu-Afrika	11.8	5.1
Asya-Pasifik	2.9	5.2
Japonya	1.1	5.3

Kaynak: EY Global Review 2014, 2014,

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_Global_review_2014/\\$FILE/Global_review_2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_Global_review_2014/$FILE/Global_review_2014.pdf), s.3, (29.01.2015)

¹⁷³Ernst&Young, <http://www.ey.com/GL/en/About-us/Our-people-and-culture/Our-history>, (29.01.2015)

¹⁷⁴EY Global Review 2014, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_Global_review_2014/\\$FILE/Global_review_2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_Global_review_2014/$FILE/Global_review_2014.pdf), s.3, (29.01.2015)

¹⁷⁵EY Global Review 2014, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_Global_review_2014/\\$FILE/Global_review_2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_Global_review_2014/$FILE/Global_review_2014.pdf), ss.2-3, (29.01.2015)

Tablo 13 Ernst&Young 2014 Yılı Gelirlerinin Hizmet Türüne Göre Dağılımı

HİZMET TÜRÜ	GELİR (milyar dolar)	2013 YILINA GÖRE ARTIŞ ORANI (%)
Güvence	11.3	4.5
Vergi	7.2	4.3
Danışmanlık	6.5	14.4
Ticari Danışmanlık	2.4	6.5

Kaynak: EY Global Review 2014,

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_Global_review_2014/\\$FILE/Global_review_2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_Global_review_2014/$FILE/Global_review_2014.pdf), ss.2, (29.01.2015)

2.3.3.2.4 KPMG

Dünya çapında 155 ülkede; denetim-güvence, danışmanlık ve vergi hizmetleriyle faaliyet gösteren, 1987 yılında PeatMarwick International ve Klynveld Main Goerdeler birleşmesiyle kurulmuş Hollanda merkezli İsviçreli firmadır. 1897 yılında New York'da James Marwick tarafından kurulan MarwickMitchell muhasebecilik şirketi KPMG'nin temelini oluşturur.¹⁷⁶

KPMG 2014 uluslararası yıllık raporunda, toplam gelirlerin 24.82 milyar dolar olduğu ve geçmiş yıla göre %6.3 artış gösterdiği ifade edilmektedir.¹⁷⁷ Aynı rapordaki verilere göre 2014 yılı toplam gelirlerinde;

Verilen hizmet türünde en büyük gelir payının denetim alanında olduğu,

Faaliyet bölgelerine göre en fazla gelirin Amerika bölgesinden elde edildiği,

Verilen hizmet türü ve faaliyet bölgesi birlikte karşılaştırıldığında ise; Amerika ve Asya-Pasifik bölgesinde denetim hizmetleri, Avrupa-Orta Doğu-Afrika bölgesinde ise danışmanlık hizmetleri gelirlerinin daha fazla olduğu görülmektedir.¹⁷⁸

2014 yılı toplam gelirlerinde, müşterilerin faaliyet gösterdiği sektöre göre gelirlerin payı şu şekildedir:¹⁷⁹

Finansal hizmet sektörü: 7,62 milyar dolar

¹⁷⁶ KPMG, <http://www.kpmg.com/Global/en/about/Overview/Pages/History.aspx>, (01.02.2015)

¹⁷⁷ KPMG International AnnualReview 2014, s.34, <http://www.kpmg.com/global/en/about/international-annual-review/documents/2014/international-annual-review-2014.pdf>, (29.01.2015)

¹⁷⁸ KPMG International AnnualReview 2014, s.36, <http://www.kpmg.com/global/en/about/international-annual-review/documents/2014/international-annual-review-2014.pdf>, (29.01.2015)

¹⁷⁹ KPMG International AnnualReview 2014, s.37, <http://www.kpmg.com/global/en/about/international-annual-review/documents/2014/international-annual-review-2014.pdf>, (29.01.2015)

Endüstriyel ürünler pazarı: 6,14 milyar dolar

Kamu ve sağlık sektörü: 5,45 milyar dolar

Tüketici (perakende) pazarı: 2,89 milyar dolar

Teknoloji /Medya / İletişim sektörü: 2,72 milyar dolar

2.4 ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI

2.4.1 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

AICPA tarafından geliştirilen “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” 3 temel bölümden oluşmaktadır: (1) Genel Standartlar (2) Çalışma Alanı Standartları (3) Raporlama Standartları. Bu standartlar şu şekilde ifade edilmektedir:¹⁸⁰

Genel Standartlar :

- Denetçi, denetimi gerçekleştirmek için yeterli teknik eğitime sahip olmalıdır.
- Denetçi, zihinsel olarak tarafsızlığı benimsemeli, denetimde bu tutumu sergilemelidir.
- Denetçi, denetim sürecinde ve raporlamada profesyonelce mesleki özeni göstermelidir.

Çalışma Alanı Standartları:

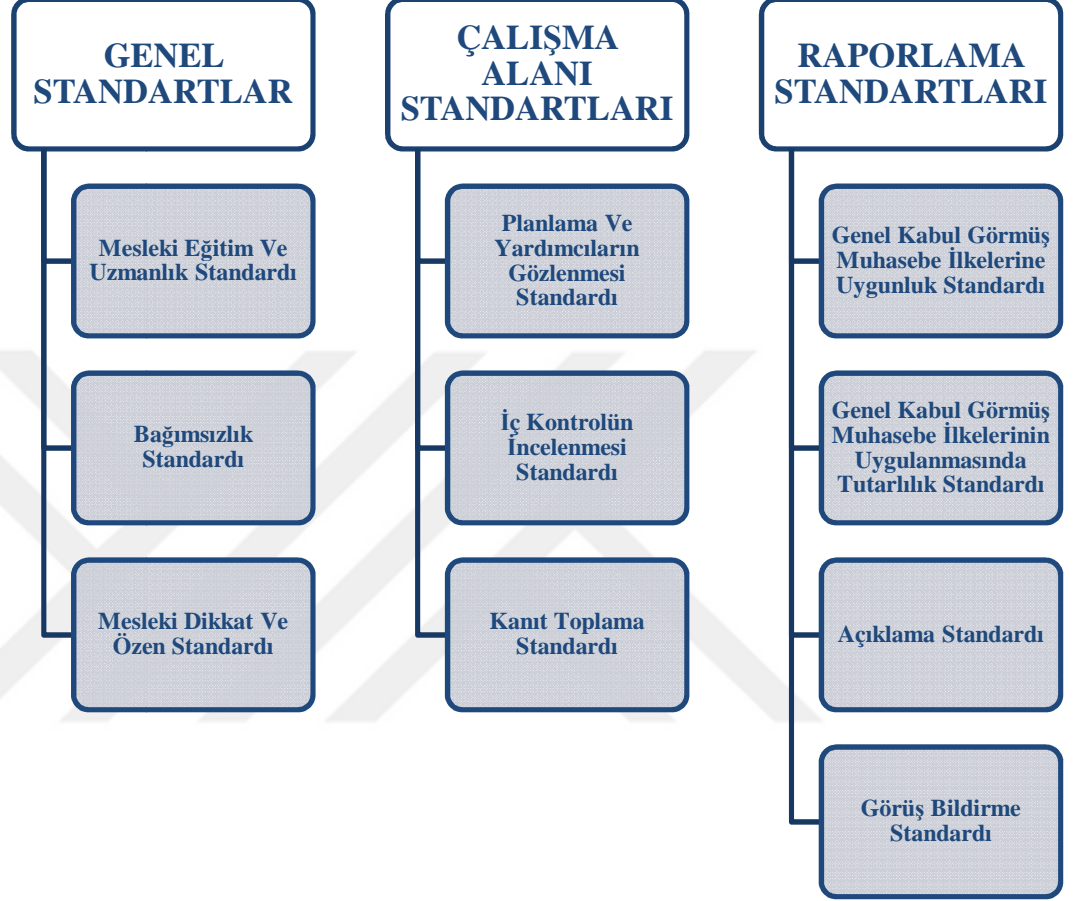
- Denetçi, işi yeterince planlamalı ve asistanları düzgün bir şekilde denetlemelidir.
- Denetçi, iç kontrol başta olmak üzere işletme çevresi risk faktörlerini değerlendirebilecek anlayışa sahip olmalıdır.
- Denetçi, finansal tablolara ilişkin görüşlerini bildireceği için makul dayanaklar temelinde uygun kanıtları elde etmelidir.

Raporlamaya İlişkin Standartlar:

- Denetçi, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak sunulup sunulmadığını denetçi raporunda belirtmelidir.
- Denetçi, bir önceki dönemde uygulanan prensiplerin, değiştirilmeden cari dönemde de uygulandığını raporunda belirtmelidir.

¹⁸⁰ AICPA, Generally Accepted Auditing Standards,
<http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00150.pdf> -
(22.12.2016)

- Denetçi, üçüncü kişilerin yararlanabileceği şekilde bilgilendirici açıklamaların makul derecede yeterli olduğunu raporunda belirtmelidir.
- Denetçi, raporunda mali tabloların bütününe ilişkin görüş belirtmeli, eğer genel bir görüş belirlemediğinde bunun sebeplerini yine raporunda açıklamalıdır.



Şekil 8 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

(Kaynak: Erdoğan, v.d., a.g.e., s.11)

2.4.2 Uluslararası Denetim Standartları

IFAC tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları (ISA), IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) bünyesindeki IAASB (Uluslararası Denetim Ve Güvence Standartları Kurulu) tarafından oluşturulmakta ve güncellenmektedir. Denetimde sorumluluklar, planlama süreci, denetim kanıtları, iç kontrol sistemi ve denetim raporlaması bu standartların temel başlıklarıdır. Uluslararası denetim standartlarına Ek 2’de yer verilmiştir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: BAĞIMSIZ DENETİMİN TÜRKİYE ANALİZİ

3.1 TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİMİ

Bağımsız denetimin gelişimi, çağdaş ticaret yasalarının ışığında muhasebenin gelişimi ile benzer seyir izlemektedir. Cumhuriyet öncesi dönemde muhasebe, özel sektörün gelişmemiş olması ve devlet muhasebesi alanında kısıtlı kalınması gibi başlıca nedenlerle gelişme gösterememiştir. Bu dönemde 1850 tarihli ticaret kanunu (Kanunname-i Ticaret) ile çift kayıt yöntemli muhasebe ilk defa gündeme gelmiş, fakat şeriat hükümleri uygulamasının egemen olması ve ülkede bu yöntemi bilen muhasebecinin ve öğretimin olmaması sebebiyle Osmanlı Bankası gibi yabancı sermayeli kuruluşlarda uygulanarak sınırlı kalmıştır.¹⁸¹ Cumhuriyetin ilk ticaret kanunu 1926 yılında kabul edilmiştir. Bu dönemde benimsenen karma ekonomi modeli sonucu özel sektörün gelişiminin yanı sıra Osmanlı'dan gelen devletçi anlayışın etkisiyle, çıkarılan çağdaş vergi kanunları ile muhasebe uygulamalarında devlet organlarına bağlı duruma gelinmiştir.¹⁸² 1956 yılında kabul edilen 6762 sayılı ticaret kanunu, her ne kadar liberal politika anlayışı ile oluşturulsa da uluslararası düzeyde bağımsız denetimin önünü açacak madde içermemektedir. Nihayetinde, Türkiye'de bağımsız denetimin gelişiminde gelinen noktada en önemli kaynak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'dur. Bu kanun ile bağımsız denetimin hem mevzuatlar hem de kurumlar açısından gelişiminin önü açılmıştır. Bu nedenle "Türkiye'de Bağımsız Denetimin Gelişimi" başlığını 6102 sayılı kanun öncesi ve sonrası olarak iki bölümde incelemek doğru olacaktır.

3.1.1 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Öncesi Gelişmeler

Türkiye'de bağımsız denetim ilk olarak bankalarda başlamıştır. 1970 yılında kabul edilen 1211 sayılı T.C. Merkez Bankası Kanunu'nun 43. Maddesinde Türkiye'de faaliyet gösteren bankaların yıllık faaliyet raporlarına ilişkin usul düzenlenmiştir. 1984 yılında, bu kanunun ilgili maddesinde (43. madde) 3098 sayılı kanun ile değişikliğe gidilmiş, "Bankalar , mali durumlarının gözetim ve denetiminin sağlanması amacıyla

¹⁸¹ Mehmet Özbirecikli, "Türkiye'de Ticaret Kanunlarında Denetim Anlayışı Üzerine Bir İnceleme", *Muhasebe Ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı 4 , Ocak 2013, s.153

¹⁸² Oktay Güvemli, Batuhan Güvemli, "Türk Ticaret Kanunlarının Türk Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesindeki Etkileri", *Muhasebe Ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı 8, Ocak 2015, s.42

Başbakanlık tarafından belirlenecek, bağımsız denetim kuruluşlarınca hazırlanacak denetim raporlarını, bankaya (T.C. Merkez Bankası) vermek zorundadırlar” ifadesi eklenmiştir.¹⁸³Böylece bağımsız denetimin bankalar kapsamındaki yasal zorunluluğu oluşturulmuştur.

1987 yılında yayınlanan Devlet Bakanlığı ve Başbakan Yardımcılığı tebliği ile Başbakanlıkça, bankalarda inceleme yapabilecek, gözetim ve denetim sağlayabilecek bağımsız denetim kuruluşlarının belirlenmesi ile ilgili esaslar tespit edilmiştir. Buna göre, faaliyet gösterecek bağımsız denetim kuruluşlarının başvuruları ve gerekli incelemeleri ile yetkili kurum T.C. Merkez Bankası, faaliyetlerine izin verecek veya faaliyetlerini iptal edecek kurum ise Hazine Ve Dış Ticaret Müsteşarlığının bağlı bulunduğu Devlet Bakanlığı’dır. Ayrıca denetim kuruluşlarının hukuki ve mali yapısı, denetim elemanlarına ilişkin kriterler bu tebliğde yer almıştır.¹⁸⁴ 1987 yılının son ayında bağımsız denetim ile ilgili önemli bir mevzuat olan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik” SPK tarafından yayımlanmıştır. Bu yönetmelik ile bankalarda başlatılan bağımsız denetimin kapsamı SPK şirketlerine kadar genişletilmiştir. 2499 sayılı SPK Kanununa göre hazırlanan bu yönetmelikte bağımsız denetleme kuruluşlarının kurulması için gerekli kriterler, ilgili kuruluşlarda yer alacak ortak, denetçi nitelikleri, denetim sözleşmesinin yapılması gibi maddeler yer almıştır. Bu yönetmelikten sonra, SPK tarafından onay alan bağımsız denetim kuruluşları, çeşitli SPK tebliğleri ile kamuya duyurulmuştur. 18.12.1987 tarihinde yayımlanan SPK Seri No:X No:1 tebliği ile sürekli denetlemeye tabi ortaklık ve kuruluşlar belirlenmiştir. T.C. Merkez Bankası tarafından yayınlanan 24.12.1987 tarihli “Bağımsız Denetim Kuruluşları Tarafından Yapılacak Banka Denetimleri Hakkında Tebliğ Sıra No:1” ile bağımsız denetim raporlarına ilişkin genel esaslar, bağımsız denetim raporlarının içeriği, banka iç denetim faaliyetlerinin bağımsız denetim ile incelenmesi, ek denetim, bilgi-belge verme gibi konularda düzenlemeler yapılmıştır.

1996 yılında Devlet Bakanlığı tarafından yayımlanan “Sigorta Ve Reasürans Şirketlerinin Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında

¹⁸³1211 Sayılı T. C. Merkez Bankası Kanununun Değiştirilmesi Hakkındaki KHK'nun Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun, 15.12.1984 tarihli 18606 sayılı Resmi Gazete

¹⁸⁴ Devlet Bakanlığı Ve Başbakan Yardımcılığı, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Belirlenmesine İlişkin Esaslarına Dair Tebliğ, 16.01.1987 tarihli 19343 sayılı Resmi Gazete

Yönetmelik” ile bağımsız denetimin alanı bankalar ve SPK şirketlerinden sonra sigorta şirketlerine genişletilmiştir.

31.01.2002 tarihinde BDDK tarafından yayımlanan “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” bankaların bağımsız denetiminde yol gösterici kaynak olarak yer almıştır. Öyle ki bu mevzuatta, bağımsız denetime ilişkin temel kavramlardan planlamaya, denetim sürecinden raporlamaya kadar yol haritası yasal zeminle bütünleşmiştir. Aynı tarihli Resmi Gazetede yayımlanan bir diğer BDDK mevzuatı olan “Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi Ve Yetkilerinin Geçici Veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik” ile BDDK bankaların bağımsız denetimini yapacak kuruluşlar için yetkili kurum olmuştur.

03.10.2003 tarihinde yayımlanan EPDK yönetmeliği¹⁸⁵ ile, hem bağımsız denetimin etki alanı genişletilmiş hem de bağımsız denetimde etkili kurumların sayısı arttırılmıştır. 25248 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan bu yönetmeliğin 6. Maddesi ile EPDK’ya enerji piyasasında faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin bağımsız denetimini gerçekleştirecek kuruluşların onay yetkisi verilmiştir. Bu yönetmelikten sonra EPDK zamanla yayımladığı çeşitli tebliğlerle bağımsız denetimin enerji piyasası kısmını yönlendirmiştir.

16.05.2006 tarihinde 26170 sayılı Resmi Gazetede BDDK tarafından yayımlanan “Bankalarda Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Bilgi Sistemleri Denetimi Hakkında Yönetmelik” ile banka bilgi sistemlerinin bağımsız denetiminde usul ve esaslar düzenlenmiştir. Bu yönetmelik, denetimi gerçekleştirecek kuruluşların taşıması gereken kriterleri, denetim personeli niteliklerini, denetim süreci aşamalarını içermektedir. Zaman içinde belirli başlıklarda değişikliğe gidilen yönetmelik, 02.04.2015 tarihli Resmi Gazetede yürürlükten kaldırılmıştır.

2005 yılında yeni Bankacılık Kanununu yayımlanması ile, ilgili yönetmelikler de yenilenmiştir. Yeni kanuna göre, 2006 yılında BDDK tarafından “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik” yayımlanmıştır. Bu yönetmelik ile 2002 yılında kabul edilen benzer yönetmelik kaldırılmıştır.

¹⁸⁵Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu, Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik, 03.10.2003 tarihli 25248 sayılı Resmi Gazete

2008 yılında, sigorta şirketlerinin bağımsız denetimini düzenleyen 2003 tarihli yönetmelik kaldırılarak, yerine Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı tarafından “ Sigorta Ve Reasürans İle Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik” yayımlanmıştır. Aynı tarihli Resmi Gazete ile “Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” de yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmelik benzer bankalar yönetmeliği gibi, ilgili denetim alanının teorik esaslarına ilişkin çerçeve oluşturmuştur.

3.1.2 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda Bağımsız Denetim

Türkiye’de sırasıyla 1850, 1926 ve 1957 yıllarında yayımlanan ilk üç ticaret kanunu Napolyon’un 1807 tarihli Code de Commerce’inin esas alındığı, ticaret hukukunda çağdaşlaşma sürecini ifade eden bir anlayışa sahip yasalar olmakla birlikte 2011 yılında kabul edilen yeni yasa ile ticaret kanunu, muhasebe ve denetim anlayışı açısından Code de Commerce’den ayrılmış; kapitalizmin ve uluslararası sermayenin ihtiyacı doğrultusunda şekillenmiştir.¹⁸⁶

13.01.2011 tarihinde yayımlanan 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu birçok alanda ticaret hayatına yenilik getirmiştir. Bağımsız denetimin yeni TTK’da ifade edilmesi ile bağımsız denetimin gelişimi ivme kazanmıştır. Bu açıdan bakıldığında modern ve reformist bir yaklaşımla hazırlanan yeni kanun; kurumsallaşma, rekabet gücünün artırılması şeffaflık ve kamu güveninin oluşturulmasında önemli bir fırsat olarak görülmektedir.¹⁸⁷

Yeni TTK’nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler; defterler ve belgeler, envanter ve değerlendirme, muhasebe standartları ve bağımsız denetim alanları olarak sınıflandırılabilir.¹⁸⁸

6102 sayılı yeni TTK’da bağımsız denetimler ilgili ilk düzenleme 88. maddedir. Bu maddede KGK’nın yetkisi düzenlenmiştir. Buna göre;

¹⁸⁶ Mehmet Özbirecikli, “Türkiye’de Ticaret Kanunlarında Denetim Anlayışı Üzerine Bir İnceleme”, *Muhasebe Ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı 4, Ocak 2013, s.155

¹⁸⁷ Nail Sanlı, Mehmet Özbirecikli, “Türkiye’de Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma”, *Muhasebe Ve Denetime Bakış*, Sayı:38, Kasım 2012, s:17

¹⁸⁸ Hikmet Ulsan, Elçin Eren, Çağrı Köylü, “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nun Muhasebe Ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, Sayı: 55, Temmuz 2012, s: 14

- TTK'da ilgili hükümlere tabi gerçek ve tüzel kişilerin hazırlayacağı finansal tablolarda KGK tarafından yayımlanan muhasebe standartlarına uyum zorunludur.

- Standartlar ile ilgili düzenlemeler, KGK tarafından oluşturulur.

- KGK, değişik büyüklüklerdeki işletmeler, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel düzenlemeler yapabilir.

Burada önemli bir husus ise 88. maddede, 26.06.2012 tarihli 6335 Sayılı kanun ile yapılan değişikliktir. TTK'nın 2011 yılında yayınlanan ilk halinde, 88. maddede KGK yerine "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)" yer alıyordu. Fakat KGK'nın 02.11.2011 tarihinde 660 sayılı kanun hükmünde kararname ile kurulması, 24.02.2004 tarihli yönetmelik ile kurulan TMSK'nın 16.03.2012 tarihindeki iptal yönetmeliği ile kaldırılması sonucu TMSK ifadesinin yerini KGK almıştır.

Yeni TTK'da anonim şirketlerde gerçekleştirilecek denetim fonksiyonu, şirketin bir organı olan denetleme kuruluna değil, dış denetçiye verilmiştir, denetleme kurulu organı kaldırılarak tüm mali tablolarının, yıllık faaliyet raporlarının yani şirket muhasebesinin dış denetçi tarafından denetlenmesi yer almıştır.¹⁸⁹

TTK'nın anonim şirketler ile ilgili hükümlerin yer aldığı bölümde, Madde 397/1'de şu ifade yer almaktadır:

"...denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir."¹⁹⁰ Madde 397/4'e göre ise denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecektir. Madde 400'de kimlerin denetçi olabileceği, madde 402'de ise denetim raporlaması yer almaktadır.

Yine TTK'nın 398. maddesinde denetimin konu ve kapsamı düzenlenmiştir. Buna göre denetim ile ifade edilen; ilgili şirketlerin finansal raporlarının ve yıllık faaliyet raporlarının denetimidir. Daha açık bir biçimde ise; firmanın iç denetimi, muhasebe ve envanter denetimi ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporlarının

¹⁸⁹ Erdoğan Arslan, "Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Denetçinin Niteliği", *Mali Çözüm*, Sayı 104, Mart-Nisan 2011, s.73

¹⁹⁰ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Madde 397

denetimi olarak ifade edilmiştir. Yani bağımsız denetim, KGK tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uyum gözetilerek yapılacaktır.

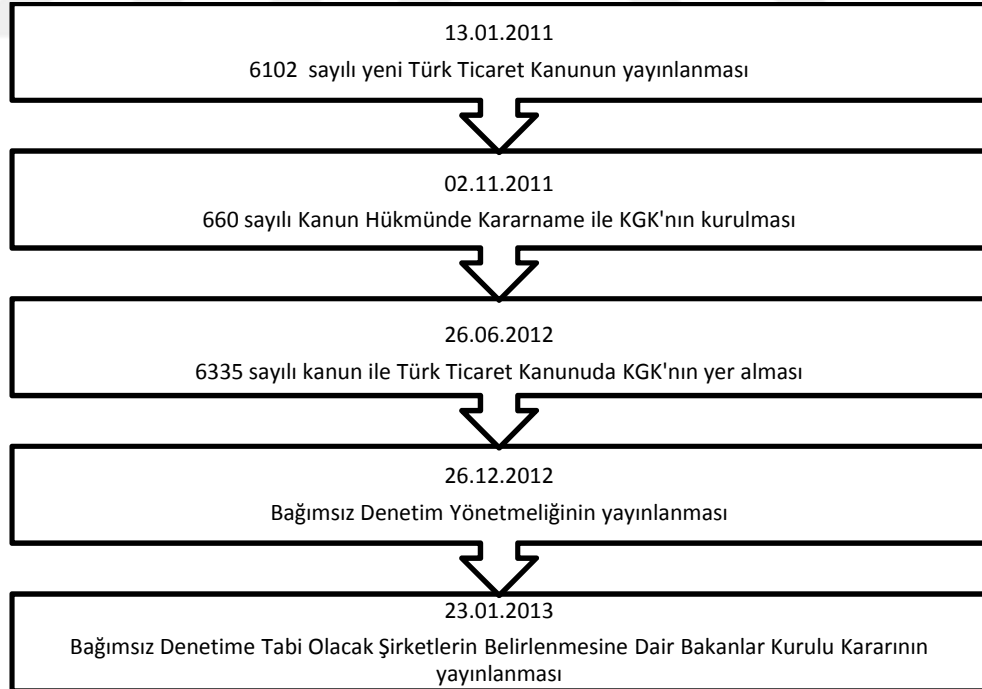
TTK'nın Geçici 1. maddesinde, Türkiye Muhasebe Standartlarının; Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS) ve yorumlarından oluştuğu belirtilmiştir. Aynı maddede bu standartları uymakla yükümlü olanların;

- Sermaye Piyasası Kanununa göre ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler,

- 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununda tanımlanan emeklilik şirketleri,

- TMS/IFRS ve yorumlarını uygulamayı tercih edenler olduğu belirtilmiştir.

6102 sayılı TTK'nın bağımsız denetimle ilgili maddeleri çerçevesinde, Türkiye'de bağımsız denetimin mevzuatlar ile gelişiminin öne açılmıştır. Bu gelişimin tarihsel özeti Şekil 9'da görüldüğü gibidir:



Şekil 9 Türkiye'de Bağımsız Denetimin Mevzuatlarla Gelişimi

3.2 KAMU GÖZETİMİ MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMU (KGK): KURULUŞU VE FAALİYETLERİ

3.2.1 KGK'nın Kuruluşu

Türkiye'de organizasyon ve mevzuat açısından dağınık görüntü sergileyen bağımsız denetimi tek elde toplamak amacıyla 26.09.2011 tarihli 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. İlgili KHK'nın gerekçesinde yer alan "Türkiye'de bağımsız denetim alanındaki dağınık yapıyı ortadan kaldırmak amacıyla denetim standartlarının tek elden belirlenmesi ve kamu gözetim sistemi kapsamında; bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirme ve tescil, mesleki etik kurallarının belirlenmesi, bağımsız denetim kuruluşları ve denetim uygulamalarının kontrolü, sürekli eğitim, kalite güvencesi ile soruşturma ve disiplin faaliyetlerine ilişkin nihai sorumluluğu üstlenecek kamu tüzel kişiliğini haiz ve idari özerkliğe sahip Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kurulması hedeflenmektedir." ifadesi mevcut yapıyı özetlemektedir ve KGK'nın temel amacını içermektedir.¹⁹¹ Aynı gerekçeli kararda açıklanan diğer amaçlar şu şekilde özetlenebilir:

- Mali tabloların ve finansal tabloların hazırlanmasında standart düzenin, birliğin sağlanması,
- Uluslararası sistemler ile (özellikle AB direktifleriyle) uyum süreci,
- Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama standartlarının Uluslararası Standartlar ile eşitlenmesi, böylece uluslararası alanda kabul gören finansal analizlere sahip olmak,
- Finansal durum analizlerinin, muhasebe standartlarının uluslararası uyumu sonucunda, yurtdışı piyasasında rekabet gücü kazanılması,
- Ülke içinde kayıt dışı ekonomiye yönelik çabaların güçlendirilmesi.

Uluslararası standartlarla uyum sağlamanın temelinde Avrupa Birliği (AB) 2006/43/EC sayılı direktifi bulunmaktadır. AB üyesi ülkelerin denetim konusundaki düzenlemelerinde standardizasyonun sağlanması hususundaki bu direktifin ana maddeleri, 660 sayılı KHK'nın gerekçesinde şu şekilde ifade edilmiştir:

¹⁹¹ 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname Gerekçesi,
<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/mevzuat/GEREKCE.pdf>, (30.08.2016)

- Her üye ülke, yasal denetçilerin ve denetim firmalarının onaylanmasından sorumlu yetkili mercileri belirleyecektir.
- Üye devletteki yetkili otoriteler sadece iyi şöhrete sahip kişi ya da firmalara onay verebilirler. Bu iyi şöhretin tehlikeye düşmesi durumunda onay geri alınacaktır.
- Bir denetçinin yasal denetim gerçekleştirme konusunda yetkili kılınması için en az üniversite düzeyinde eğitim görmüş olması, teorik bir eğitimden geçmiş olması, bir staj döneminden geçmesi ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olması gerekmektedir. Mesleki yeterlilik sınavı yasal denetime ilişkin gerekli teorik bilgiyi ve bu bilgiyi uygulama yeteneğini ölçmeye yönelik olmalıdır. Sınavın en azından bir bölümü yazılı olmalıdır.
- Üye devletler, her bir yasal denetçi ve denetim firmasının elektronik ortamda sicilinin tutulmasını ve bu sicildeki bilgilerin güncellenmesini sağlamalıdır. Sicil bilgileri elektronik ortamda kamunun erişimine açık olmalıdır.
- Üye ülkeler, yasal denetçilerin, teorik bilgi, mesleki beceri ve değerlerinin yeterli düzeyde olduğunu teyit etmek üzere sürekli eğitim programlarına katılmalarını ve sürekli eğitim konusunda öngörülen koşullara uymayanların uygun yaptırımlara tabi olmalarını sağlayacaklardır.
- Yasal denetçi ya da denetim firması denetlenen kuruluştan bağımsız olmalıdır ve denetlenen kuruluşun karar alma sürecinde hiçbir şekilde yer almamalıdır.
- Direktif, tüm yasal denetçiler ve denetim firmaları için bir kalite güvencesine tabi olma zorunluluğu getirmektedir. Kalite güvence sistemi, incelenen yasal denetçiler ve denetim firmalarından bağımsız bir şekilde organize edilmeli ve kamu gözetimine tabi olmalıdır. Yasal denetimler ayrıca uluslararası standartlara uygun şekilde gerçekleştirilmelidir.
- Üye ülkeler yasal denetime ilişkin yetersiz uygulamaların belirlenmesi, düzeltilmesi ve önlenmesine yönelik etkin soruşturma ve yaptırım sistemleri oluşturacak, denetçiler ve denetim firmalarına ilişkin alınan önlemlerin ve öngörülen yaptırımların uygun bir şekilde kamuya açıklanmasını sağlayacaktır.
- Üye ülkeler, yasal denetçiler ve denetim firmaları için etkin bir kamu gözetimi sistemi organize edecekler ve tüm denetçiler ve denetim firmaları kamu gözetimine tabi olacaklardır. Bu sistem ile gerektiği hallerde denetçi ve denetim

firmaları hakkında soruşturma yapılabilir ve gerekli önlemler alınacaktır. Sistem şeffaf olmalıdır.

- Denetçi ve denetim firmalarının görevlendirilmeleri sürecinde, denetçi ve denetim firmasının, denetlenen şirketin finansal tablolarını hazırlayan kimselerden bağımsız olmaları gözetilmelidir.

- Denetçi ya da denetim firması, ancak denetçinin denetimi tamamlamasını engelleyen önemli bir etkenin varlığı halinde o denetim görevinden alınabilecektir. Görevden alma ve çekilme halleri sorumlu gözetim otoritelerine açıklanmalıdır. - Üye ülkeler, onay, tescil, kalite güvencesi, soruşturma ve disiplin konularında bir ya da birden fazla yetkili otorite belirleyecektir. Yetkili otoriteler, işbirliği içinde ve çıkar çatışmasına yol açmayacak şekilde organize edilmelidir. Yetkili otoritelerde çalışanlara mesleki sır saklama yükümlülüğü getirilmelidir.

- Üye ülkelerdeki yetkili otoriteler, Avrupa Birliğinde geçerli menkul kıymetleri ilgilendiren denetim raporlarını düzenleyen üçüncü ülke denetçi ve denetim firmalarını sicile kaydedecekler ve bunlar üye ülkenin gözetim, kamu güvencesi, soruşturma ve yaptırım uygulamalarına tabi olacaklardır. Üçüncü ülke denetim firmalarının tescil ve gözetim konusunda eş sistemlere tabi olması halinde bu uygulamalardan muafiyet sağlanacaktır.

KGK'nın kuruluşu, organizasyonel yapısı, bağımsız denetim ile ilgili faaliyetleri temelinde bu direktifin olduğu yukarıda açıklanan maddeler ile anlaşılacaktır. Öyle ki; yoğun rekabet ortamında tüm ulusal dönüşümlerin küresel standartlar ile örtüşmesi bir gereklilik halini almıştır. Bu nedenle kuruluşundan itibaren günümüze kadar gerçekleşen KGK çabalarının ulusal düzeyde değil, uluslararası düzeyde olduğu anlaşılacaktır.

3.2.2 KGK'nın Organizasyonu, Görev ve Yetkileri

Kurul ve başkanlıktan oluşan KGK'nın merkezi Ankara'dadır. Kurul 9 üyeden oluşur. Kurul başkanını Bakanlar Kurulu atar. Kurul üyeliğine atanacakların son 3 yıla ilişkin bağımsız denetim faaliyetinde bulunmamış (ortaklık veya denetçilik gibi) olması gerekmektedir. Kurul başkan ve üyelerinin görev süreleri beş yıldır ancak süresi biten üyeler veya başkan bir defalığına tekrar atanabilirler.

660 Sayılı KHK'nın 9.maddesinde yer alan kurulun görev ve yetkilerinin bağımsız denetim ile ilgili kısımları şu şekilde ifade edilmiştir:¹⁹²

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

- Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanları itibarıyla düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek.

- 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 Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak.

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetmek ve denetlemek.

- İnceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek.

- Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite

¹⁹² 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, Madde 9

güvence sistemini oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak.

- Yabancı ülkelerin Kurulun görev alanıyla ilgili konularda yetkili birimleri ile işbirliği yapmak, mütekabiliyet esasına göre Türkiye’de bağımsız denetim yapmasına yetki verilen yabancı ülke denetim kuruluşları ve denetçilerini listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak.

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

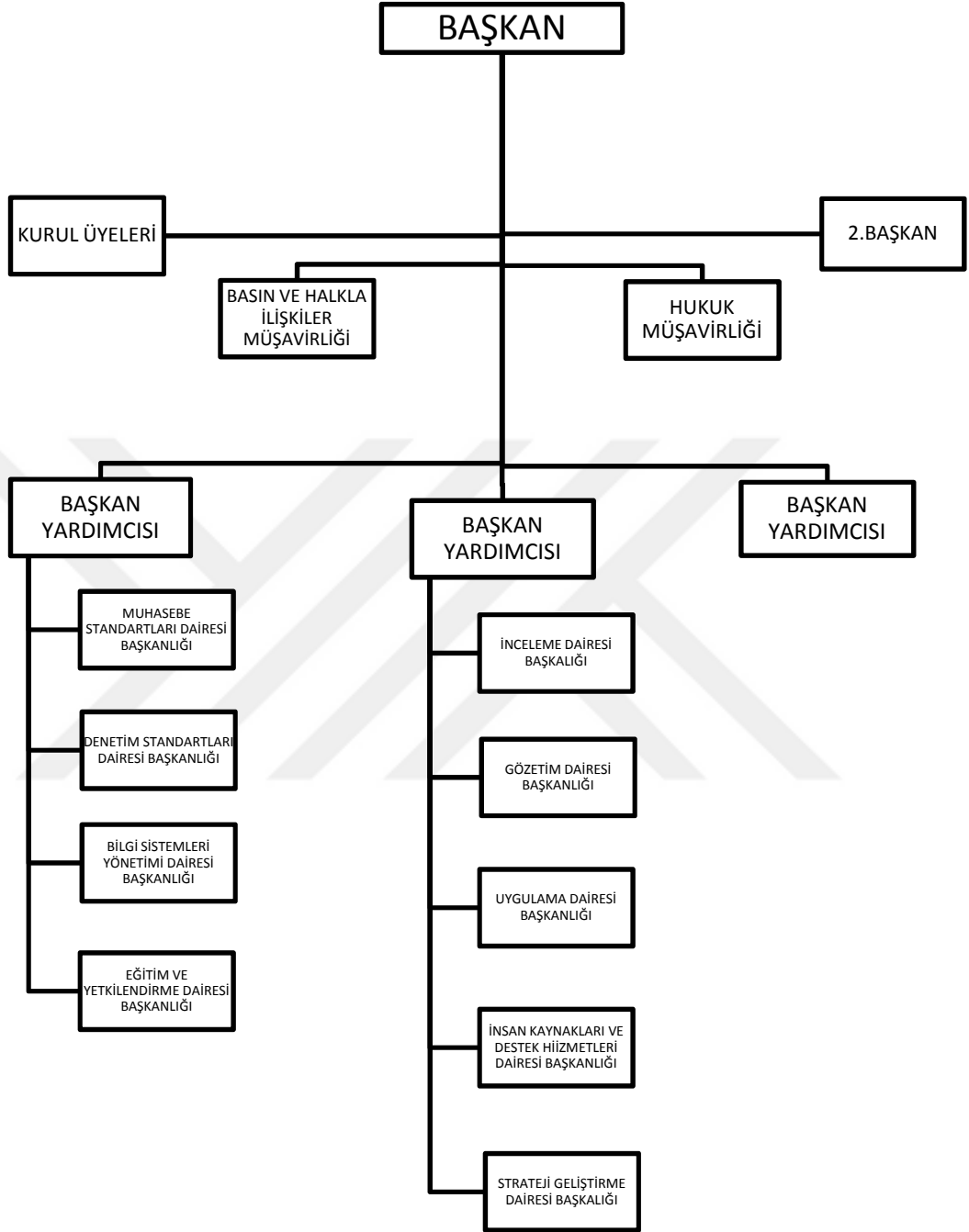
- Görev alanıyla ilgili uluslararası uygulama ve gelişmeleri izlemek, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu ile muhasebe ve denetim alanında çalışmalar yapan diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapmak, lisans ve telif anlaşmaları akdetmek 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.

Kurumun organizasyon şeması içerisinde bağımsız denetim ile ilgili birimlere bakıldığında; Türkiye Muhasebe Standartları’nın oluşturulması ve yayınlanması ile ilgili çalışmaları yapmakla görevli Standartlar Daire Başkanlığı’nın, Bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi, eğitim faaliyetlerinin planlanması ve yürütülmesi, ücret tarifelerinin hazırlanması ile görevli Eğitim ve Yetkilendirme Daire Başkanlığı’nın, bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile ilgili denetim çalışmalarının mevzuata uygunluğunun değerlendirilmesi, yıllık inceleme planlarını oluşturulması ve oluşturulan kalite güvence sistemlerinde ilişkin denetimlerin yapılması ile görevli Gözetim ve Denetim Daire Başkanlığı’nın ön planda olduğu görülmektedir.¹⁹³

Bu bilgiler çerçevesinde KGK’nın organizasyon şeması Şekil 10’da özetlenmiştir. Şekilde açıkça görülmektedir ki; KGK, PCAOB benzeri bir yapılanma içerisinde faaliyet göstermektedir.

¹⁹³KGK’nın Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Yönetmelik, 08.07.2012 tarihli 28347 sayılı Resmi Gazete.



Şekil 10 KGK'nın Organizasyon Şeması

3.2.3 Bağımsız Denetim Yönetmeliği

KGK tarafından, 26.12.2012 tarihli 28509 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” Türkiye’de bağımsız denetimin yapılandırılmasına ilişkin yeni TTK ve 660 S. KHK’dan sonra üçüncü önemli adımdır. Ayrıca yayımlanan bu yönetmelik, KGK’nın kurulmasından sonra gerçekleştirdiği ilk faaliyet olarak da ifade edilebilir. Amacı; bağımsız denetime ve bunu gerçekleştirecek denetçilere ve denetim kuruluşlarına ilişkin usul ve esasları düzenlemek olan bu yönetmeliğin kapsamında denetime ilişkin kişilerin ve kuruluşların yetkilendirilmesi, sicil işlemleri, sorumlulukları, denetlenmesi ve yaptırımlar yer almaktadır. Bu yönetmelikte ifade edildiği üzere denetimin konusu 6102 sayılı TTK’da denetlenmesi öngörülen finansal tablolar, yıllık faaliyet raporları ve diğer denetime tabi hususlardan oluşur. Denetim, KGK tarafından kabul edilen Türkiye Denetim Standartları’na (TDS) uygun olarak yapılacaktır. Finansal tabloların denetlenmesine kıstas Türkiye Muhasebe Standartları’dır. Yıllık faaliyet raporlarının denetiminde ise TTK’nın ilgili hükümleri ve diğer ilişkili mevzuat yer alır. Denetimde son aşama raporlamadır. Denetim kanıtı TDS çerçevesinde değerlendirilir ve denetçinin sorumluluğunda KGK raporlama standartlarına uygun olarak sonuca ulaştırılır.

Denetim, kurum tarafından yetkilendirilen denetçiler veya denetim kuruluşları tarafından yapılır. Burada önemli bir husus Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) hakkındadır. Öncelikle KAYİK; bu yönetmelikte de ifade edildiği üzere, halka açık şirketler, banka, sigorta, finansman, emeklilik kuruluşları ile SPK tarafından tanımlanan kuruluşlar ve KGK tarafından bu kapsamda değerlendirilen belirli ölçüleri aşmış diğer kuruluşlar olarak tanımlanır. KAYİK’lere ilişkin denetimde ise bağımsız denetim kuruluşları söz sahibidir. Yani bu kuruluşların denetimi, bağımsız denetçiler tarafından tek başına gerçekleştirilemez. Bağımsız denetim resmi sicilinde, denetçilere ve denetim kuruluşlarına ilişkin yetkilendirme, ceza, faaliyet durdurma gibi işlemler yer alır. Bu sicil kamuoyuna açık olarak sunulur.

Denetim aşamasının başlangıcı olan taraflar arasında yapılacak olan denetim sözleşmesine ilişkin esaslar da bu yönetmelikte düzenlenmiştir. Buna göre denetim

sözleşmesinde yer alması gereken asgari unsurlar şunlardır:¹⁹⁴ (1) Denetim yapılmasına ilişkin genel kurul veya ilgili karar verici organın karar tarihi ve sayısı, (2) Denetimin amacı, kapsamı, dönemi ve varsa özel nedeni, (3) Denetimin konusu ve kıstası (4) Tarafların sorumlulukları, (5) Denetimin TDS'ye uygun yürütüleceğine dair hüküm, (6) Denetimle ilgili olarak istenen her türlü kayıt, doküman ve diğer bilgilere sınırsız bir şekilde erişimin sağlanacağına yer veren hüküm, (7) 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, (8) Sorumlu denetçi ve yedeğinin denetim raporunu denetim kuruluşu adına imzalamaya yetkili olduğuna ilişkin hüküm, (9) Denetimin başlangıç ve bitiş tarihleri ile raporun teslim tarihi, (10) Mesleki sorumluluk sigortası yapılacağına ilişkin hüküm, (11) 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, (12) Sözleşmenin ancak mevzuat uyarınca feshedilebileceğine ilişkin hüküm.

KGK tarafından yayımlanan bu yönetmeliğin genel itibariye bağımsız denetimin işlevsel koşullarına ilişkin olduğu söylenebilir. Denetimin ilk aşamadan son aşamasına kadar sınırlarının çizildiği bu mevzuatta, önemli payı bağımsız denetimi gerçekleştirecek olan denetçiler ve denetim kuruluşları almaktadır. Bu yönetmelik çerçevesinde bağımsız denetçilere ve bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin ayrıntılar bu çalışmanın “Bağımsız Denetimin Mesleki Yönü” başlığında ayrıca ele alınmıştır.

3.2.4 Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı

Bağımsız denetimde, yeni TTK sonrası gelişmeler göz önüne alındığında, üçüncü aşamada bağımsız denetime tabi şirketlerin kriterleri yer alır. Yeni bir mevzuat değişikliğinde ilgili tarafların aklındaki ilk soru “Bizi de kapsıyor mu?” olacaktır. Bağımsız denetim ilk olarak TTK'da yer almış, daha sonra yetkili kamu kurumu olarak KGK kurulmuş, bağımsız denetiminin çerçeve yönetmeliği belirlenmiş, sonraki aşamada ise bağımsız denetime kimlerin tabi olacağı sorusuna yanıt olarak ilgili Bakanlar Kurulu kararı 23.01.2013 tarihli 28537 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁹⁴ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Madde 29, 26.12.2012 tarihli 28509 sayılı Resmi Gazete

Bağımsız denetime tabi şirketlerin belirlenmesine ilişkin kriterler bu kararın 3. maddesinde yer almaktadır. Bu kriterler şu şekilde ifade edilmektedir:¹⁹⁵

- Tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle şu üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar bağımsız denetime tabidir.

Aktif toplamı kırk milyon ve üstü Türk Lirası,

Yıllık net satış hasılatı seksen milyon ve üstü Türk Lirası,

Çalışan sayısı iki yüz ve üstü olan şirketler.

- Bu kararın ekli I sayılı listesinde belirtilen şu şirketler bağımsız denetime tabidir:

Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden; - Yatırım kuruluşları, - Kolektif yatırım kuruluşları, - Portföy yönetim şirketleri, - İpotek finansmanı kuruluşları, - Varlık kiralama şirketleri, - Merkezi takas kuruluşları, - Merkezi saklama kuruluşları, - Veri depolama kuruluşları, - Derecelendirme kuruluşları, - Değerleme kuruluşları, - Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler, - Nitelikli yatırımcılara satılmak üzere pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden anonim şirketler.

19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden; - Bankalar, - Derecelendirme kuruluşları, - Finansal holding şirketleri, - Finansal kiralama şirketleri, - Faktoring şirketleri, - Finansman şirketleri, - Varlık yönetim şirketleri, - Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler.

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.

Borsa İstanbul Piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler.

¹⁹⁵ Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar, Madde 3, 23.01.2013 tarihli 28537 sayılı Resmi Gazete

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.

Ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı şirketler.

- Bu kararın ekli 2 sayılı listesinde yer alan şirketler tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte bağımsız denetime tabidir:

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:

Aktif toplamı otuz milyon ve üstü Türk Lirası,

Yıllık net satış hasılatı kırk milyon ve üstü Türk Lirası,

Çalışan sayısı yüz yirmi beş ve üstü.

Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar:

Aktif toplamı kırk milyon ve üstü Türk Lirası,

Yıllık net satış hasılatı altmış milyon ve üstü Türk Lirası,

Çalışan sayısı yüz yetmiş beş ve üstü.

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:

Aktif toplamı otuz milyon ve üstü Türk Lirası.

Yıllık net satış hasılatı altmış milyon ve üstü Türk Lirası.

Çalışan sayısı iki yüz ve üstü.

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 Kanununda 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:

Aktif toplamı otuz milyon ve üstü Türk Lirası,
Yıllık net satış hasılatı altmış milyon ve üstü Türk Lirası,
Çalışan sayısı iki yüz ve üstü.

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:

Aktif toplamı on beş milyon ve üstü Türk Lirası.
Yıllık net satış hasılatı yirmi milyon ve üstü Türk Lirası.
Çalışan sayısı elli ve üstü.

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:

Aktif toplamı otuz milyon ve üstü Türk Lirası,
Yıllık net satış hasılatı altmış milyon ve üstü Türk Lirası,
Çalışan sayısı iki yüz ve üstü.

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:

Aktif toplamı otuz milyon ve üstü Türk Lirası.
Yıllık net satış hasılatı kırk milyon ve üstü Türk Lirası.
Çalışan sayısı yüz yirmibeş ve üstü.

- En az %50 ve daha fazlası Devlete, il özel idarelerine, kanunla kurulmuş vakıflara ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan şirketler bu Kararın kapsamı dışındadır. Fakat Ekli (I) sayılı liste kapsamında yer alanlar, 24/11/1994 tarihli ve 4046

sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanuna tabi kuruluşlar, ekli (II) sayılı listede belirtilen “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 şirketler” hariçtir.

Yukarıda sıralanan kriterler, kararın 2013 yılında yayımlanmasından sonra sırasıyla 2014, 2015 ve 2016 yıllarında değişmiştir. Yapılan değişikliklerin önemli kısımları 1. sırada ifade edilen şartlar konusundadır ve bunlar Tablo 14’te özetlenmektedir.

Tablo 14 Yıllara Göre Bağımsız Denetime Tabi Şirket Kriterlerindeki Değişiklikler

2013 (ilk hali)	2014 (değişiklik)	2015 (değişiklik)	2016 (son hali)
Aktif toplamı 150 milyon ve üstü Türk Lirası	Aktif toplamı 75 milyon ve üstü Türk Lirası	Aktif toplamı 50 milyon ve üstü Türk Lirası	Aktif toplamı 40 milyon ve üstü Türk Lirası
Yıllık net satış hasılatı 200 milyon ve üstü Türk Lirası	Yıllık net satış hasılatı 150 milyon ve üstü Türk Lirası	Yıllık net satış hasılatı 100 milyon ve üstü Türk Lirası	Yıllık net satış hasılatı 80 milyon ve üstü Türk Lirası
Çalışan sayısı 500 ve üstü	Çalışan sayısı 250 ve üstü	Çalışan sayısı 200 ve üstü	Çalışan sayısı 200 ve üstü (2015 yılı ile aynı)

Tablo 14’te görüldüğü üzere bağımsız denetime tabi şirketlere dair kriterlerdeki değişiklikler bağımsız denetimin kapsamını yıldan yıla genişletmiştir. Bu nedenle gelecek yıllarda bu kapsamın daha da genişleyeceği, bağımsız denetimin anlamının daha da önemli hale geleceği muhtemeldir.

Kararın uygulamayı ilişkin esaslarını içeren 4. Maddesinin 6. Fıkrasında bu kararın uygulanmasına ilişkin esasları belirlemeye yetkili kurumun KGK olduğu belirtilmiştir. Bunun ertesinde “Bağımsız Denetime Tabi olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul Ve Esaslar” 12.03.2013 tarihli 28585 sayılı Resmi Gazetede KGK tarafından yayımlanmıştır. Bağımsız denetim yönetmeliğini yayınlamasından sonra bu önemli usul ve esasları belirlemesi KGK’nın

bir diğer önemli mevzuat faaliyetidir. Kısaca değınmek gerekirse bu usul ve esasların önemli başlıkları şunlardır:

- Denetime tabi olmada hesap dönemleri açısından ölçütler
- Ölçütlerin belirlenmesinde esas alınacak finansal tablolar (son iki hesap dönemine ait bilanço ve gelir tablosu esas alınacaktır.
- Aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesaplanması
- Çalışan sayısının hesaplanması (Muhtasar beyannamede bildirilen aylık toplam çalışan sayısının yıllık ortalaması dikkate alınacaktır)
- Denetim kapsamından çıkma durumu (Belirtilen ölçütlerden en az ikisine ait sınırların iki hesap döneminde art arda altında kalması durumunda takip eden dönemden itibaren denetim kapsamından çıkacaktır.)

Tablo 15 Hesap Dönemleri İtibariyle Denetime Tabi Olma Durumu

Hesap dönemleri	Bilanço aktif toplamı 75milyon TL veya üzeri midir?	Yıllık net satış hasılatı 150milyon TL veya üzeri midir?	Çalışan sayısı 250 veya üzeri midir?	Kriterlerden en az ikisini sağlıyor mu?	Denetime tabi midir?
1/1-31/12 20X1	Evet	Hayır	Hayır	Sağlamıyor	Referans yıl
1/1-31/12 20X2	Evet	Evet	Hayır	Sağlıyor	Referans yıl
1/1-31/12 20X3	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabi değildir
1/1-31/12 20X4	Hayır	Hayır	Evet	Sağlamıyor	Tabidir
1/1-31/12 20X5	Hayır	Hayır	Evet	Sağlamıyor	Tabidir
1/1-31/12 20X6	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabi değildir

(**Kaynak:** Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul Ve Esaslar, Madde 5/2, 12.03.2013 tarihli 28585 sayılı Resmi Gazete)

KGK'nın usul ve esaslarında örneklendirdiği Tablo 15, art arda iki hesap döneminde kriterlerden ikisi sağlandığında takip eden hesap döneminde bağımsız denetime tabi olduğunu, tersi durumda yani art arda iki hesap döneminde bu kriterleri sağlanamaması durumunda bir sonraki hesap döneminde bağımsız denetim kapsamından çıkıldığını göstermektedir.

TTK'da, bağımsız denetime tabi olduğu halde bağımsız denetim yaptırmayan sermaye şirketlerine yönelik olarak herhangi bir idari yaptırım uygulanmasına ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemesine karşın, Sermaye Piyasası Kanunu'na, Bankacılık Kanunu'na, Sigortacılık Kanunu'na ve Bireysel Emeklilik ve Yatırım Sistemi

Kanunu'na tabi şirketlerin bağımsız denetim yaptırılmaları durumunda bunlar hakkında idari para cezası uygulanması öngörülmüştür.¹⁹⁶

3.3 BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ DİĞER KURUMLAR

KGK'nın kuruluşu ile bağımsız denetim mevzuat ve organizasyon açısından tek elde toplanmış gibi gözükse de, bu yeni kurum, kendinden önceki bağımsız denetimde etkin kurumların yerini tamamen almamıştır. Burada önemli bir nokta, diğer kurumların denetime etkisinin özellikli alanlarda faaliyet göstermeleri sebebiyle devam ettiği. Örneğin; sermaye piyasasında bağımsız denetimde SPK, bankalarda bağımsız denetimde BDDK, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketlerinde ise Hazine Müsteşarlığı belirleyici konumdadır.

3.3.1 Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, menkul kıymetlerin sermaye piyasasında güvenle, düzenli bir sistemde işlem görmesi ve sermaye piyasasında koruyucu rol üstlenmesi amacıyla 30.07.1981 tarihli 17416 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun yayımlanması ile kurulan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) bağımsız denetim açısından önemli görevler ile sorumlu pozisyona gelmiştir. SPK'nın görev ve yetkilerini düzenleyen 22. maddenin b ve c bentlerinde şu ifadeler yer almaktadır:¹⁹⁷

“b) Kanunun aydınlatılmasını sağlamak amacıyla, genel ve özel nitelikte kararlar almak; özellikle bilanço, kâr ve zarar tablosu, yıllık raporlar, denetim raporları ve diğer tablolar hakkında standartlar tespit etmek ve bunları tebliğlerle duyurmak.

c) Bu Kanun hükümleri gereğince kendisine tevdi edilen bilanço, yıllık raporlar ve denetim raporları ile diğer belgeleri incelemek, gerekli gördüğü hususlar hakkında denetçilerden ayrıca rapor istemek; elde ettiği sonuçları değerlendirmek ve ortaklık mali durumunda tehlikeli sayılacak belirtilerin tespiti halinde ortaklığın dikkatini çekmek.”

Ayrıca 16. maddede ise şu ifade yer almaktadır:¹⁹⁸

¹⁹⁶ Özkan Arslan, “Bağımsız Denetim Yaptırılmamasının Hukuki Sonuçları”, *Mali Çözüm*, Sayı: 132, Kasım-Aralık 2015, ss. 81-82

¹⁹⁷ 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, Madde 22/b-c, 30.07.1981 tarihli 17416 sayılı Resmi Gazete

¹⁹⁸ 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, Madde 16, 30.07.1981 tarihli 17416 sayılı Resmi Gazete

“11 inci madde kapsamına giren ortaklıklar, bilançoları ile kâr ve zarar cetvellerini, yıllık yönetim ve denetim kurulu raporlarını, Kurul tarafından tespit olunacak şekil ve esaslar dahilinde düzenlemek zorundadırlar..”

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümleri, SPK'nın bağımsız denetime ilişkin kararlarında dayanak oluşturmuştur. Öyle ki, 13.12.1987 tarihli 19663 sayılı Resmi Gazetede SPK tarafından bağımsız denetlemeye tabi olacak ortaklıklar ve yardımcı kuruluşlar tarafından düzenlenen finansal tablo ve raporların bağımsız denetleme kuruluşlarınca denetlenmesine ilişkin esasları düzenleyen “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik” yayımlanmıştır. İlerleyen tarihlerde SPK tarafından bu yönetmelikle ilgili tebliğler yayımlanmıştır. Yayımlanan tebliğlerin konuları; bağımsız denetlemeye tabi kuruluşların belirlenmesi ve kamuya duyurulması, bağımsız denetim çalışması ve raporlamasının ilke ve kuralları, özel denetlemeye tabi ortaklıkların belirlenmesi, özel denetleme çalışması ve raporlamasının ilke ve kuralları, bağımsız sınırlı denetlemeye ilişkin ilke ve kurallar olarak özetlenebilir. 1996 yılına gelindiğinde, sermaye piyasasında denetime ilişkin tebliğlerin karmaşık hale gelmesi sebebiyle, yeni düzenli bir tebliğ oluşturulması zorunluluk kazanmıştır. 04.02.2016 tarihli 22570 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 16)” ile önceki birçok tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır. Bu tebliğle birlikte daha düzenli ve ayrıntılı bir mevzuat oluşturulmuştur. Fakat bu tebliğ üzerinde de aralıklarla değişiklikler yapıldığını belirtmekte fayda vardır.

SPK, sermaye piyasasında bağımsız denetimde yetkilendirilecek bağımsız denetçilere ve denetim kuruluşlarına ilişkin standart ve usulleri belirlemek amacıyla 2006 yılında “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği (Seri X, No:22)” yayımlamıştır. Bu tebliğin önemli bir yanı ise ekte yayımlanan Uluslararası Denetim Bağımsız Denetim Standartları (ISA) ile bu tebliğin ilgili bölümlerinin karşılaştırmalı olarak verilmesidir. Bu adım ise bağımsız denetimin standartlaşmada uluslararası koşulları yakalamasında önemli bir fırsat olmuştur.

30.12.2012 tarihli 28513 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanun ile 1981 yılında kabul edilen 2499 sayılı kanun yürürlükten kaldırılmıştır. Bağımsız denetimle ilgili bölümler bu yeni kanunu birkaç yerinde yer almaktadır. Öncelikle ikinci bölümde yer alan “kamunun aydınlatılmasına ilişkin

esaslar” kısmında finansal raporlama ve bağımsız denetim başlığı altında yer alan Madde 14’te aşağıdaki ifadeler yer almaktadır:¹⁹⁹

- İhraççılar düzenleyecekleri finansal tablo ve raporlardan Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında Kurulca belirlenenleri, bu Kanun uyarınca listeye alınan bağımsız denetim kuruluşlarına, Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde bilgilerin gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtması ilkesine uygunluğu bakımından inceleyerek bir bağımsız denetim raporu almak zorundadırlar.

- Kurul, halka arzda, borsada işlem görme başvurusunda, tanımlanan önemli nitelikte işlemlerde ve ortaklığın faaliyetlerini ve finansal durumunu önemli derecede etkileyen olay ve gelişmelerde, işlemin tarafı ortaklıklardan da bu madde hükümlerine göre hazırlanacak bağımsız denetim raporu istemeye yetkilidir.

- Kurulca düzenlenmesi istenilen finansal tablo ve raporlar ile bağımsız denetime tabi olunması durumunda bağımsız denetim raporu, Kurulca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde kamuya duyurulur.

Kanunun altıncı bölümünde yer alan bağımsız denetim ve derecelendirme kuruluşlarının faaliyet esasları başlığında Madde 62’de belirtildiği üzere, sermaye piyasasında bağımsız denetim yapacak KGK tarafından yetkilendirilen kuruluşlar için SPK tarafından ilave şartlar istenebilecektir. Bu kuruluşlar üzerinde kalite kontrol denetimleri Kurul tarafından yapılabilecek, daha da ötesinde aykırılık tespit edilenler ilgili listeden çıkarılabilecektir. Örneğin kanunun 72. Maddesinde ifade edildiği gibi Borsaların ve piyasa işleticilerinin mali denetimi Kurulca ilan edilen listedeki bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılacaktır. Madde 77’de merkezi takas kuruluşlarının, Madde 80 de merkezi saklama kuruluşlarının bağımsız denetimine ilişkin esasların yine Kurul tarafından belirleneceğinden bahsedilmektedir. SPK görev ve yetkilerinin yer aldığı Madde 128 1.fıkra c bendinde yer alan “Bu Kanun kapsamına giren kurum ve ortaklıkların bağımsız denetim, derecelendirme, değerlendirme ve bilgi sistemleri denetimi faaliyetine ilişkin şartları ve çalışma esaslarını belirlemek ve bu şartları taşıyanları listeler hâlinde ilan etmek” ifadesi ile kurulun bağımsız denetim üzerindeki yetkisi açıkça belirtilmiştir.

¹⁹⁹ 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, Madde 14, 30.12.2012 tarihli 28513 sayılı Resmi Gazete

KGK'nın kuruluşu ile bağımsız denetimin tek elden yönlendirilmesi amaçlandığından, önceki ilgili mevzuatlarda düzenlemelere gidilmiş, bazı mevzuatlar yürürlükten kaldırılmıştır. 1987 yılında yürürlüğe giren “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik” 2013 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. 1 ay sonra ise 28.06.2013 tarihli 28691 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan değişiklik tebliği ile Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği'nde yer alan bazı maddelerde değişikliğe gidilmiştir. KGK ile uyumlaştırma çabası olarak da görülebilecek bu değişiklikler sonucunda, sermaye piyasasında bağımsız denetim yapacak kuruluşların ve kişilerin KGK tarafından yetkilendirilmiş olma şartı getirilmiştir. Yani bağımsız denetimde yetkilendirme, bu tebliğ ile KGK'ya geçmiştir.

3.3.2 Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)

4389 sayılı Bankalar Kanunu ile kurulan BDDK, bu kanunun uygulayıcısı ve denetleyicisi olup idari ve mali özerkliğe sahip tüzel bir kurumdur. BDDK, bankaların tasarruf sahipleriyle ve diğer paydaşlarıyla olan ilişkilerinde güvence sağlayan bir teşkilattir. Bu kanunun bankalarda hesap ve kayıt düzenine ilişkin düzenlemesinde 13. Maddenin 2. fıkrasında yer alan “Bankaların genel kurullarına sunacağı yıllık bilançoları ile kâr ve zarar cetvellerinin bağımsız denetim kuruluşlarınca onaylanması şarttır. Bağımsız denetim kuruluşlarının kurulmasına, çalışmalarına, faaliyetlerinin geçici veya sürekli olarak durdurulmasına ilişkin esaslar T.C. Merkez Bankası ve Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği'nin görüşü alınarak Kurulca düzenlenir. Bağımsız denetim kuruluşları, bu Kanun uyarınca yaptıkları faaliyetler dolayısıyla üçüncü kişilere verecekleri zararlardan sorumludurlar” cümleleri ile bağımsız denetimin altı çizilmiştir.²⁰⁰ Bu maddenin önemi, BDDK'nın bundan sonra yapmış olduğu yasal düzenlemelere dayanak teşkil etmesidir. BDDK, 31.01.2012 tarihli 24657 sayılı Resmi Gazetede “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” ve “Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik” yayımlamıştır. Bankalarda bağımsız denetimin usul ve esasları bu iki yönetmelik ile belirlenmiştir. Buna göre yönetmelikte belirtilen ilgili şartları taşıyan kuruluşlar BDDK

²⁰⁰ 4380 Sayılı Bankalar Kanunu, Madde 13/2, 23.06.1999 tarihli 23743 sayılı Resmi Gazete

tarafından kabulü ile bankalarda bağımsız denetim için yetkilendirilir. Bu yönetmeliklerdeki bazı esaslar zamanla değişikliğe uğramıştır.

1999 yılında yayımlanan 4389 sayılı Bankalar Kanunu, 2005 yılında 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun kabul edilmesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. 5411 sayılı yeni kanun çerçevesinde, bağımsız denetim ile ilgili yeni düzenlemeler getirilmiştir. Buna göre kanunun yetkili kuruluşlar kısmında Madde 13 de belirtilen "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarından, 15. Madde kapsamında istenilecek ilave şartlar T.C. Merkez Bankası ve kuruluş birliklerinin görüşü alınarak Kurul tarafından belirlenir ve bu şartları haiz bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin liste kamuoyuna açıklanır. Kurul, listede yer alan bağımsız denetim kuruluşlarının bu Kanun kapsamındaki bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmaları neticesinde standart ve mevzuata aykırılıkları tespit edilenleri geçici veya sürekli olarak listeden çıkarmaya yetkilidir. Kurul, yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmalarının sonuçlarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna bildirir. Bağımsız denetim kuruluşları, bu Kanun uyarınca yaptıkları faaliyetler dolayısıyla üçüncü kişilere verdikleri zararlardan sorumludurlar." ifade ile anlaşılacağı üzere; öncelikle bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesinde KGK sorumludur²⁰¹. Fakat ilave şartlarla BDDK tarafından müdahale edilebilir ve SPK örneğinde olduğu gibi liste olarak ilgili bağımsız denetim kuruluşları yine kurul tarafından yayınlanabilir. Burada dayanak hüküm ise ; "Bankaların bağımsız denetim faaliyetleri ile Kurul tarafından zorunlu tutulması halinde, bankaların varlıklarının, hak ve yükümlülüklerinin ya da kredi müşterilerinden alınacak teminatların değerlemesi ve kendilerinin ya da kredi müşterilerinin derecelendirilmesi faaliyetlerini gerçekleştirecek olan kuruluşların yetkilendirilmesine, yetkilerinin geçici veya sürekli olarak kaldırılmasına Kurulca karar verilir. Bu maddenin uygulamasına ilişkin usûl ve esaslar ilgili meslek birliklerinin görüşü alınarak Kurulca belirlenir." ifadesinin yer aldığı Madde 15'tir.²⁰² KGK kurulmuştur fakat bankalarda bağımsız denetim yapmak özel bir husustur ve BDDK'nın yetkilendirilmede sorumluluğu devam etmektedir. Bankaların genel kurullarına sunacağı yıllık finansal raporların da bağımsız denetimden geçmesi gerekmektedir. Bu denetim

²⁰¹ 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu, Madde 13, 01.11.2015 tarihli 25983 sayılı Resmi Gazete

²⁰² 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu, Madde 15, 01.11.2015 tarihli 25983 sayılı Resmi Gazete

sonucu oluşacak raporların uygunluğu da BDDK tarafından gözden geçirilecektir. BDDK, tüzel kişiliğe sahip bir kuruluş olmakla beraber yıllık hesapları kurul tarafından belirlenecek bir bağımsız denetim kuruluşuna denetletilebilir.

2015 yılında BDDK tarafından yayımlanan “Bankaların Bağımsız Denetim Hakkında Yönetmelik” ile 01/11/2006 tarihli ve 26333 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik” yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni yönetmelik ise 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’nun bağımsız denetim çerçevesini belirlemektedir. KGK tarafından yetkilendirilen kuruluşların bankalarda bağımsız denetim yapabilmesi için gerekli ilave şartları içermektedir. Bu yönetmelikte belirtildiği üzere;

- Bağımsız denetim faaliyetlerinde Türkiye Denetim Standartlarına ilişkin uygulamalar çerçevesinde, banka hesaplarının, muhasebe kayıtlarının Türkiye Muhasebe Standartları’na uygunluğu değerlendirilir.
- Bağımsız denetim ara dönem sınırlı denetim ve hesap dönemi sonunda ise yıllık denetim olarak uygulanır.
- BDDK, kanunda yer alan özellikli durumlarda özel amaçlı bağımsız denetim isteyebilir.²⁰³

Daha önce de belirtildiği üzere KGK’dan yetki belgesi almak, bankalarda bağımsız denetim yapabilmek için yeterli değildir. Bu yönetmelikte BDDK’nın belirlemiş olduğu ilave şartların sağlanması ile listeye alınan kuruluşlar bankalarda bağımsız denetim yapabilirler. Örneğin; KGK’nın ekli listesinde yer alan; derecelendirme kuruluşları, finansal holding şirketleri, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, varlık yönetim şirketlerinde en az üç hesap dönemi bağımsız denetim yapmış olmak şartı vardır. Öte yandan, BDDK, bağımsız denetim kuruluşlarının yeterli teknik donanımda olup olmadığı hususunda inceleme yapmaya yetkilidir. Bağımsız denetim şirketlerindeki bağımsız denetçilerin ise KGK

²⁰³ Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik, Madde 4, 02.04.2015 tarihli 29314 sayılı Resmi Gazete

tarafından bankacılık alanında bağımsız denetim yapmaya yetkilendirilmesi gerekmektedir.

3.3.3 Hazine Müsteşarlığı

Hazine Müsteşarlığı'nın gerek bağlı olduğu bakanlık tarafından gerekse doğrudan yaptığı yasal düzenlemelerle bağımsız denetime etki etmesi 1987 yılında çıkarılan “Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ”e dayanır. Bu tebliğ 14/1/1970 tarih ve 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu'nun 3098 sayılı kanun ile değiştirilen 43. maddesi uyarınca bankalarda bağımsız denetim yapacak kuruluşlara ilişkin usul ve esasların belirlenmesi amacıyla çıkarılmıştır. Burada bağımsız denetim kuruluşlarının yetki izinleri müsteşarlığın bağlı bulunduğu devlet bakanlığına verilmiştir.

Bağımsız denetim ile ilgili doğrudan müsteşarlık tarafından çıkarılan ilk önemli yönetmelik ise 1997 yılındaki “Bankalarda Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşlara İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik”dir. Yönetmeliğin 1. Maddesinde amaç şu şekilde ifade edilmiştir: “Bu Yönetmeliğin amacı, bankaların 1211 sayılı Kanun'un 43. maddesi gereğince bir örneği T.C. Merkez Bankası'na verilecek olan denetim raporunu hazırlayabilecek ve bunların yayımlanacak bilanço ile kâr ve zarar cetvellerini onaylayabilecek bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmeleri, faaliyetleri ve yetkilerinin kaldırılmasına ilişkin esasları düzenlemektir.”²⁰⁴ Fakat müsteşarlık yetkilendirmede tek merci olmamıştır. Bu yönetmeliğe göre ilgili koşulların taşıyanlar Merkez Bankası'nın olumlu görüşü ve nihai olarak ilgili bakanın onayı ile kabul edileceklerdir. Bu yönetmelik 1998 yılında yürürlükten kaldırılmıştır.

04.06.1996 tarihli 22656 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Sigorta ve Reasürans Şirketlerinin Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik” ile sigorta ve reasürans şirketlerinin bağımsız denetimi için yetkilendirmede müsteşarlık yetkili kılınmıştır. Bankalar Kanunu'nun değişmesiyle (4389 sayılı kanunun kabul edilmesiyle) bu yönetmelik 2003 yılında yayımlanan “Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik” ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni yönetmelikte madde 7 de yer alan

²⁰⁴ Bankalarda Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşlara İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik, Madde 1, 21.03.1987 tarihli 22940 sayılı Resmi Gazete

“Müsteşarlık, şirketlerde bağımsız denetim yapma yetkisi almak isteyenlerin başvurusu üzerine, kendisine sunulan bilgi ve belgelerle ilgili gerekli inceleme ve değerlendirmeleri yaptıktan sonra, bu Yönetmelikte belirtilen koşulları taşıyanlara şirketlerde bağımsız denetim yapma yetkisi verir.”ifadesi müsteşarlığın yine etkisinin devam ettiğini göstermektedir.²⁰⁵ 2007 tarihinde yayımlanan yeni sigortacılık kanunu ile önceki yönetmeliklerde düzenlemeye gidildiğinden, 2003 tarihli bu yönetmelik 2008 de kabul edilen “Sigorta Ve Reasürans İle Emeklilik Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik” ile yürürlükten kaldırılmıştır. Burada önemli bir husus, bağımsız denetçilerin ilgili diğer özellikleri sağlamalarının yanı sıra müsteşarlıkça belirlenen sigortacılık eğitimini tamamlamaları gerekliliğidir. Sigorta, emeklilik, reasürans şirketlerinde bağımsız denetime ilişkin usul ve esasların belirlenmesinin yanı sıra, ilgili denetimin nasıl yapılacağı da önem arz etmektedir. Her denetim alanı kendi içerisinde özellikli durum taşıdığından sigortacılık denetimine ilişkin ilkeler yine müsteşarlıkça aynı yıl (2008) yayımlanmıştır. Hazine Müsteşarlığı tarafından 12.07.2008 tarihinde 26934 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik”; sigortacılık alanında bağımsız denetimin hangi sıklıkla yapılacağını, bağımsız denetimde kalite kontrol ilkelerini, tarafların sorumluluklarını, denetim sürecini, denetim raporlamasını içermektedir.

Bankaların bağımsız denetime tabi olmasından bu yana, denetime ilişkin çeşitli mevzuatları yayımlayan Hazine Müsteşarlığı, gelinen son noktada, sigortacılık ve emeklilik mevzuatı hükümlerine göre yapılacak bağımsız denetimde etkin bir kurumdur.

3.3.4 Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)

Kamu tüzel kişiliğine sahip, idari ve mali açıdan özerk olan Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK), Türkiye’de enerji (elektrik, petrol, doğalgaz, vb.) alanında faaliyet gösteren şirketlerin oluşturduğu piyasada; lisanslama işlemleri, kamuoyuna uygun fiyatlandırma politikasının izlenmesi, enerji dağıtımının denetlenmesi gibi kanunda ve yönetmeliklerde yer alan görevlerden sorumlu olarak Enerji Ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı’na bağlı olan bir kurumdur.

²⁰⁵ Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik, Madde 7, 08.09.2003 tarihli 25223 sayılı Resmi Gazete

EPDK, enerji piyasasında faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetimi için ilk düzenlemeyi 2003 yılında “Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik” adı altında yayımlamıştır. 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu ile 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanununa dayanılarak düzenlenen bu yönetmelik ile; enerji piyasasında lisans alan şirketlerin faaliyetlerinin, muhasebe hesap ve mali tablolarının; genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulunca belirlenen kayıt düzeni ve mali raporlamaya ilişkin düzenlemelere ve faaliyetlerin karakteristik özelliklerine uygunluğunun bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesine ilişkin usul ve esasların ortaya konulması amaçlanmıştır. Yönetmeliğin bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesine ilişkin ifadeler ilgili maddede; “Bu Yönetmelik kapsamında bağımsız denetim yapacak kuruluşların, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile bu Kanuna dayanarak yürürlüğe konulan yönetmelik ve tebliğler uyarınca bağımsız denetim yapma yetkisi almış olmaları şarttır. Bu Yönetmelik kapsamında denetim yapmak isteyen kuruluşlar, talep edilecek belgelerle Kuruma başvururlar. Gerekli koşulları taşıyan bağımsız denetim kuruluşlarına Kurul kararı ile denetlenen nezdinde bağımsız denetim yapma yetkisi verilir. Bağımsız denetim yapma yetkisi verilen bağımsız denetim kuruluşlarına bu yetkilerini gösteren birer belge verilir. Kurul, bu belgelere yıllık vize şartı koymaya ve tespit edeceği miktarlarda başvuru ve yıllık vize ücreti getirmeye yetkilidir.”²⁰⁶ olarak yer almaktadır. Buna göre mali denetimde SPK kuralları, faaliyet denetiminde ise EPDK kuralları geçerlidir. Bu yönetmeliği uygun olarak izleyen yıllarda usul ve esaslara ilişkin tebliğler yine EPDK tarafından yayımlanmıştır. EPDK’dan onay alan denetim firmaları liste olarak kurumca karara bağlanıp, bu kararlar zamanla Resmi Gazetede yer almıştır. Çıkarılan bazı tebliğlerde ise bağımsız denetimin kapsamı daraltılmıştır. Örneğin; 2003 yılında çıkarılan ilk yönetmelikten 14 gün sonra yayımlanan seri no:1, 2005 yılı seri no:4 tebliğlerinde bazı kuruluşlar bağımsız denetim kapsamından çıkarılmıştır.

25.03.2015 tarihli 29306 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan yönetmelik ile, 2003 yılında yayımlanan “Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik”

²⁰⁶ Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik, Madde 1, 03.10.2003 tarihli 25248 sayılı Resmi Gazete

yürürlükten kaldırılmıştır. Sonuç olarak EPDK'nın bağımsız denetim alanındaki iradesi sona ermiştir.

3.4 BAĞIMSIZ DENETİMİN MESLEKİ YÖNÜ: BAĞIMSIZ DENETÇİLER VE BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI ÜZERİNE DEĞERLENDİRME

Türkiye’de bağımsız denetimin mesleki yönünü, bu süreçte denetçi olarak yetki alabilecek ve denetime tabi işlemlerin sorumluluğunu taşıyacak meslek mensupları ve kurulacak bağımsız denetim firmaları oluşturmaktadır. Bu nedenle bu başlık altında, öncelikle ülkemizde muhasebe, finans ve vergi alanında hizmet veren meslek mensuplarının mevzuat yönünden incelenmesi, bağımsız denetçilik koşullarının değerlendirilmesi, daha sonra bağımsız denetim kuruluşlarının niteliksel ve niceliksel özelliklerinin ortaya konulması gerekmektedir.

3.4.1 3568 Sayılı Meslek Kanununun Kabulü İle Gelişen Süreç

1987 yılında yayımlanan “Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ” ile başlayan süreçte, bağımsız denetimi gerçekleştirecek kişilerin yani denetçilerin taşınmaları gereken kriterler yıllar itibariyle değişikliklere uğrayarak birçok mevzuat ile belirlenmiştir. Bağımsız denetçi olabilmenin koşulları, 1987-1989 yılları arasında belirli bir unvana bağlanmamış, öğrenim düzeyi ve deneyim kriterleri ön plana çıkmıştır.

İşletmelerde 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 amacıyla 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kabul edilmiştir.²⁰⁷ Bu tarih öncesinde, 1932 yılında Hesap Uzmanlığı kanun tasarısı ile başlayan, sırasıyla; 1938 avukatlık yasası, 1949 vergi reformu, 1966 ve 1984 yılları Serbest Mali Müşavirlik kanun tasarıları ile yaşanan süreçlerde muhasebe mesleğinin yasal zemini oluşturulmamıştır.²⁰⁸ 1989 yılında yayımlanan bu kanun sonrasında

²⁰⁷ 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Madde 1, 13.06.1989 tarihli 20194 sayılı Resmi Gazete

²⁰⁸ Oktay Güvemli, “Türkiye’de Muhasebe Meslek Örgütünün Kuruluşu Ve Gelişmesi”, *Muhasebe Ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı 1, Temmuz 2011, s.130

muhasebe mesleğini icra edenler için resmi iki unvan ortaya çıkmıştır. Bu iki unvandan biri Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve diğeri ise Yeminli Mali Müşavir (YMM) dir. Gerçek ve tüzel kişilerin, mevzuatlara uygun olarak, genel kabul görmüş standartlar çerçevesinde defterlerini tutmak, mali tablolarını hazırlama SMMM'lerin başlıca çalışma konularıdır. YMM'ler ise düzenlenen beyannamelerin, mali tabloların tasdik edilmesi ile sorumludurlar. Yalnız önemli bir husus ise YMM'lerin kesinlikle defter tutamayacağıdır. Yani YMM mesleği denetim mekanizmasının SMMM'lere göre daha farklı bir şekilde çalıştığı ayrı bir alandır.

1989 yılında meslek yasasının kabul edilmesiyle, izleyen yıllarda çıkan mevzuatlarda bağımsız denetçilik unvanı için gerekli koşullara SMMM veya YMM unvanına sahip olmak şartı getirilerek meslek mensuplarının bu alanda önü açılmıştır. Bu dönemden itibaren, bağımsız denetçilik, meslek mensuplarının gerçekleştirebileceği bir mecra haline gelmiştir. Örneğin; 1991 yılında ilgili bakanlıkça yayımlanan “Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ Sıra No:2'nin 5. Maddesinde bağımsız denetim kuruluşlarının meslek yasası ile yetki alan meslek mensupları tarafından kurulması şartı getirilmiştir. Ayrıca aynı tebliğin 6. maddesinde bankalardaki denetim faaliyetlerinin bizzat denetim kuruluşlarının ortakları tarafından yapılması ve bu ortaklarında meslek mensubu olması ifade edilmiştir.²⁰⁹ 1996 yılında SPK tarafından yayımlanan tebliğin 4/a maddesinde yer alan bağımsız denetimi gerçekleştirecek yönetici ve denetçilerin “..3568 sayılı Kanun'a göre serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanını almış ya da yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sağlayan belge sahibi olmaları..”ifadesi yer almaktadır.²¹⁰ Günümüzde gelinen noktada ise, KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçilerin meslek mensubu olma şartını taşıması gerekmektedir.

SMMM ve YMM meslek mensuplarını çatı örgütü olan TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) kuruluşundan itibaren, bağımsız denetimde etkin pozisyonda olma çabası içindedir. Yapılan sempozyumlarda, toplantılarda meslek örgütünün bağımsız denetimin

²⁰⁹ Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin 2 No.lu Tebliğ, Madde 6, 09.03.1991 tarihli 20809 sayılı Resmi Gazete

²¹⁰ Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ Seri: X No : 16, Madde 4/a, 04.03.1996 tarihli 22570 sayılı Resmi Gazete

gerçekleştiricileri olan mensupları tarafından oluşturulduğunu, denetimde uzmanlık alanının kendilerinde olduğunu bu nedenle de denetçilerin lisanslanması, eğitimi, denetim kuruluşlarının tescili gibi aşamalarda kendilerinin yetkin kılınmasını savunmaktadır. 2010 yılından TÜRMOB, önemli bir adım atarak “TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi Kurulmasına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ’i (Seri I, No: 1)” yayımlamıştır. Tebliğde belirtildiği üzere amaç; denetim mesleğinin performansının ve kalitesinin mesleğinin bağımsızlığının ve tarafsızlığının eş zamanlı olarak korunmasıyla birlikte yükseltilmesi, denetçilerin ve denetçi kuruluşların lisanslanması, eğitilmesi gibi yetkiler doğrultusunda bağımsız denetimin düzenleyici kurumu olarak denetim merkezinin kurulmasıdır. TÜRMOB’ u bağımsız denetimde yetkili kılan bu mevzuat sadece iki ay yürürlükte kalmış, 2011 yılı Ocak ayında benzer tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır.

TÜRMOB’un yayımlamış olduğu fakat kısa bir sürede yürürlükten kaldırılan tebliğ, aslında TÜRMOB’un bağımsız denetimde yetkili kurum olma isteğinin bir göstergesidir. KGK’nın kurulması ve bağımsız denetimde tek yetkili kurum olması sonucunda TÜRMOB kanadından eleştiriler yükselmiştir. Bu eleştiriler KGK’nın bağımsız denetimin her alanında belirleyici rolüne yöneliktir. TÜRMOB gibi deneyimli profesyonel meslek mensuplarının oluşturduğu örgütün, bağımsız denetimde sınır dışı bırakılması, belirleyici rolünün olmaması eleştiri konusudur. Temelde, bağımsız denetimin mesleki farkındalık ile meslek mensuplarının bilgi sahibi bir mecra olduğu düşünülmektedir. Standartlaşmadan lisanslamaya meslek örgütünün aktif rol alması savunulmaktadır. Bir diğer görüş ise denetçilik sınavına, yani lisanslamaya yöneliktir.

TÜRMOB camiasının önde gelenleri KGK’nı fonksiyonlarına yönelik eleştirilerini önerilerle desteklemektedirler. Örneğin Arıkan, KGK ile ilgili önerilerini;

- Sicil ve disiplin uygulamalarında TÜRMOB ile işbirliği yapılması,
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun UFRS ile tam uyumlu olarak yayınladığı TMS/IFRS’ler ile KOBİ’ler için IFRS standardı aynen uygulanması,
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) üyesi TÜRMOB’da bulunan denetim standartları yayınlama yetkisinin kullanılması konusunda TÜRMOB’la işbirliği yapılması

- Kurulacak olan çalışma komisyonlarında TÜRMOB ile işbirliği yapılması
- Meslek mensubu olanlar için ayrıca denetçilik sınavı uygulanmaması,
- Yeni Kurul'da bir üye ile temsil edilecek TÜRMOB'un da sınav konularını ve sistemini değiştirmesi ve güncel hale getirilerek, bazı konuların eklenmesi şeklinde tamamlayıcı kararlar alınması,
- Bağımsız Denetçi için uluslararası kriterler dikkate alınması ve tüm meslek unvanlarına eşit yaklaşılması olarak ifade etmiştir.²¹¹

3.4.2 KGK Mevzuatında Bağımsız Denetçilik

Yıllar itibariyle birçok değişikliğe uğrayan bağımsız denetim mevzuatı beraberinde bağımsız denetçiliğe ilişkin koşullarda da değişiklikler getirmiştir. BDDK, SPK gibi kurumların belirlediği koşullar çerçevesinde birçok kişi bağımsız denetçi unvanı almaya hak kazanmıştır. Gelineen noktada ise KGK'nın bağımsız denetimde belirleyici kurum olması, bağımsız denetçi unvanının sadece KGK tarafından verilmesi durumunu ortaya çıkarmıştır. KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde belirtildiği üzere bağımsız denetçi unvanı almak için gerekli şartlar şunlardır:²¹²

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurulunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olması veya diğer öğretim dallarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber belirtilen bu bilim dallarından birinden en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olması,
- Meslek mensubu olması (SMMM veya YMM)
- Türkiye'de yerleşik olması,
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunması,
- En az 3 yıl süreyle, finansal tablo denetimi dahil olmak üzere mesleki konularda denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda uygulamalı eğitim almış olması

²¹¹ Yahya Arıkan, "Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu – Görüşler/Sapmalar/Öneriler", *Mali Çözüm*, Sayı: 107, Eylül-Ekim 2011, ss. 13-14

²¹² Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Madde 14, 26.12.2012 tarihli 28509 sayılı Resmi Gazete

(KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliği 15. Maddesinde bu koşulu hafifletici ibareler bulunmaktadır)

- KGK tarafından yapılacak bağımsız denetçilik sınavında başarılı olması,
- 26/9/2004 tarihli ve 5237 sayılı 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, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûmiyeti olmaması,
- Faaliyet izninin daha önce Kurum tarafından iptal edilmemiş olması,
- Bağımsız denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması, olumsuz bir itibara sahip olmaması.

2016 Aralık itibariyle, KGK tarafından yayımlanan bağımsız denetçi resmi sicilinde yer alan bilgilere göre kurul tarafından onaylanan başvuru sayısı 16185, resmi sicile kaydı gerçekleşen denetçi sayısı 14275, tescil ve ilan süreci devam edenlerin sayısı ise 1910 dur. Şekil 11'de görüldüğü üzere, bağımsız denetçi unvanı alan meslek mensuplarından 11597'si SMMM, 2678'i YMM'dir. Erkek denetçi sayısı 12153, kadın denetçi sayısı 2121 olmak üzere, erkek denetçiler kadın denetçilerin yaklaşık 6 katı kadardır.



Şekil 11 KGK Resmi Sicilinde Meslek Mensuplarının Sayısal Durumu

(Kaynak: KGK, http://kgk.gov.tr/bagimsiz_denetçiler/Istatistik-BSD.aspx#, (01.12.2016))

3.4.3 Kuruluşların Bağımsız Denetim Faaliyeti İçin Yetkilendirilmesi

KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde belirtildiği üzere, bağımsız denetim yapmak için yetki almak isteyen kuruluşların taşıması gereken özellikler şunlardır:²¹³

- Sermaye şirketi olması,
- Paylarının veya hisselerinin nama yazılı olması,
- Faaliyet konusunun bağımsız denetime veya bununla birlikte 3568 sayılı Meslek Kanunu kapsamındaki mesleki alana münhasır olması,
- Ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresinin bulunması,
- Esas sözleşmesinin veya şirket sözleşmesinin denetime ilişkin mevzuat hükümlerine aykırı hususlar içermemesi,
- Sermayesinin ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilerine ait olması ve ortaklarının tamamının meslek mensubu olması,
- Denetçilerinin KGK Bağımsız Denetçi Belgesine sahip olması,
- Denetçilerinin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olması,

²¹³ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Madde 13, 26.12.2012 tarihli 28509 sayılı Resmi Gazete

- Kadrosunda az iki sorumlu denetçisinin bulunması,
- Denetim kadrosunun, asgari olarak, yönetmelikte belirtilen denetim ekiplerini oluşturabilecek nitelik ve genişlikte olması,
- Yönetim organı üyelerinin tamamının meslek mensubu olması, yüzde yetmiş beşi geçmemek üzere çoğunluğunun ise kadrosundaki denetçilerden oluşması,
- 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,
- Denetim rehberleri dahil olmak üzere, esasları Kurumca belirlenen kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerini yazılı olarak oluşturmuş olması,
- Denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütebilmesi için Kurum tarafından uygun görülecek düzeyde organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzenine sahip olması,
- Faaliyet izninin daha önce Kurum tarafından iptal edilmemiş olması,
- Tüzel kişiliğin ve ortaklarının olumsuz bir itibara sahip olmaması ve ortaklarının denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması.

Yönetmeliğin 27. Maddesinde, bağımsız denetim işinin niteliğine göre oluşturulması gereken denetim ekipleri ile ilgili esaslar düzenlenmiştir. Buna göre;

- Bağımsız denetim kuruluşunca oluşturulacak denetim ekibi en az üç kişiden oluşur.
- Denetçilere ilişkin kademeler denetçi kuruluş tarafından belirlenir. Buna göre denetçi, kıdemli denetçi, baş denetçi unvanları yine kuruluş tarafından verilebilir. Fakat kıdemli denetçi unvanı için en az altı yıl, baş denetçi unvanı için ise en az on yıllık denetçilik tecrübesi gerekmektedir.
- Denetim süreci, denetim ekibi ile sorumlu denetçi gözetiminde yürütülür. Sorumlu denetçi, denetim raporunu ilgili denetçi kuruluş adına imzalayan kişidir. KGK onayı ile yetkilendirilen sorumlu denetçi belirli bir mesleki tecrübeye sahip olmalıdır. (KAYİK denetimi için en az 15 yıllık, diğer denetimle için ise en az 10 yıllık mesleki tecrübe gerekmektedir)

- Denetim ekibindeki kademeler için en az birer yedek denetçi belirlenmelidir.²¹⁴

2016 Aralık itibariyle, KGK tarafından 222 bağımsız denetim kuruluşu yetkilendirilmiştir. Bunların 119'u KAYİK dahil, 103'ü KAYİK hariç bağımsız denetim yetki alanına sahiptir.²¹⁵

3.4.4 Türkiye'de Faaliyet Gösteren Uluslararası Denetim Firmaları: Dört Büyük Firma (Big Four) Üzerine Bir İnceleme

Bu başlıkta, Türkiye'de faaliyet gösteren dört büyük denetim firmasının yönetim, organizasyon, eğitim politikaları, ücretlendirme, gelir dağılımları gibi özellikleri firmaların yayımladıkları 2015 şeffaflık raporları çerçevesinde incelenmiştir.²¹⁶ Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) verilerine göre, diğer denetim firmalarıyla karşılaştırmalar yapılmıştır.

3.4.4.1 Türkiye'de Faaliyet Gösteren Uluslararası Denetim Firmalarına Genel Bakış

Ülkemizde, KGK'nın kurulmasıyla bağımsız denetim pazarı, denetim lisansı alan firma sayısının arttığı muhasebe-finans sektöründe yeni yatırımların, ortaklıkların olduğu bir mecra haline gelmiştir. Her ne kadar, gün geçtikçe bağımsız denetim lisansı elde eden kuruluş sayısı artsa da bağımsız denetimde elit tabaka olarak nitelendirilebilecek büyük ölçekli firmaların yer aldığı KAYİK yani halka açık şirketler, bankalar, sigorta şirketleri gibi kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetimi uluslararası denetim firmalarının Türkiye ortakları tarafından gerçekleştirilmektedir.

Bağımsız denetim; işgücü kaynağı, sektörel etkisi, mevzuat gelişmeleri ile etkisini arttıran bir iş alanı haline gelmektedir. Bağımsız denetim alanı genişledikçe, bu alanda faaliyet gösteren kuruluşların sayısı da artmaktadır. Ülkemizde, uluslararası denetim ağına üye (yabancı lisans anlaşması yapan) bağımsız denetim kuruluşlarının

²¹⁴ Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Madde 27, 26.12.2012 tarihli 28509 sayılı Resmi Gazete

²¹⁵ KGK, <http://denkur.kgk.gov.tr/>, (01.12.2016)

²¹⁶ PWC Türkiye Şeffaflık Raporu 2015, <https://www.pwc.com.tr/tr/aboutus/assets/basaran-nas-bagimsiz-denetim-smm-seffaflik-raporu-2015-guncellenmis.pdf>, ; Deloitte Türkiye Şeffaflık Raporu 2015, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/audit/2015-kgk-seffaflik-raporu%20-revize.pdf>, ; KPMG Türkiye Şeffaflık Raporu 2015, <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/tr/pdf/2016/10/tr-2015-seffaflik-raporu-guncellenmis.pdf>, ; Ernst&Young Türkiye Şeffaflık Raporu 2015, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_2015_y%C4%B1l%C4%B1_%C5%9Eeffafli%C4%B1k_Raporu/\\$FILE/Guney%20Seffafli%C4%B1k%20Raporu%202015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_2015_y%C4%B1l%C4%B1_%C5%9Eeffafli%C4%B1k_Raporu/$FILE/Guney%20Seffafli%C4%B1k%20Raporu%202015.pdf),

organizasyon yapıları incelendiğinde, kurulan ortaklıkların mesleki birikime sahip YMM ve SMMM tarafından oluşturulduğu görülmektedir. KAYİK denetimi yapan büyük denetim firmalarının ortaklıklarında, geçmişte maliye bürokrasisinin önemli kademelerinde görev almış, hesap uzmanı, gelirler kontrolörü, maliye müfettişi, yeminli murakıplık gibi mesleki birikime sahip YMM meslek mensupları yer almaktadır. Bu yapılanmadan da anlaşılacağı üzere, bağımsız denetimde mesleki tecrübe hem denetim firmalarının hem de müşterilerinin öncelikli tercihidir. Organizasyonun diğer kademelerinde ise özel sektör tecrübeli SMMM'ler denetçi, kıdemli denetçi, sorumlu denetçi unvanlarıyla yer almaktadır. Bu çalışmanın uluslararası boyutunun incelendiği kısımda da belirtildiği üzere, uluslararası denetim firmaları, mesleki birikimleriyle, kaliteli işgücü kaynağıyla, müşterilerine sundukları denetim ötesinde danışmalık hizmetleriyle dünyanın sektörel liderleri konumundadır. Ülkemizde de başta 4 büyükler olmak üzere, dünya çapından faaliyet gösteren denetim firmaları yerli firmaların güçlü rakipleridir. Gerçek şu ki, bağımsız denetimin ülkemizde ilk başlangıcından bu yana en önemli denetimleri bu uluslararası firmalar gerçekleştirmiştir ve günümüzde de bu etkisini sürdürmektedir.

Tablo 16'da görüldüğü üzere, KAP (Kamuyu Aydınlatma Platformu) Nisan 2017 verilerine göre; KAYİK denetim gerektiren bağımsız denetim firmalarının 40'ı yabancı denetim firmalarıyla lisans anlaşması yapmıştır. Bu uluslararası firmaların, merkezleri İstanbul ağırlıklı olmak üzere Ankara, İzmir, Bursa ve Antalya olarak görülmektedir.

Yabancı denetim firmaları hizmetlerini 3 temelde sunmaktadır:

- Bağımsız denetim, raporlama alanında denetim hizmetleri,
- Tam tasdik, transfer fiyatlandırması, KDV iadesi, uluslararası vergilendirme alanında vergi hizmetleri,
- Kurumsal yönetim, insan kaynakları, muhasebe, hukuk alanında danışmanlık hizmetleri.

Markalaşmalarının avantajı ile kaliteli personel istihdam etme olanağı, geniş bütçeleri, dinamik iş yönetim anlayışı müşteri firmaların bu denetim şirketlerini tercih etmelerinde önemli etkenler olarak ortaya çıkmaktadır.

Tablo 16 Yabancı Lisans Anlaşması Yapan Bağımsız Denetim Kuruluşları

ŞİRKET UNVANI	MERKEZ İL	YABANCI LİSANS ANLAŞMASI YAPILAN KURULUŞ
AC İSTANBUL ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	İSTANBUL	ENTERPRISE NETWORK WORLDWIDE
ADALYA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM SMMM A.Ş.	ANTALYA	FINEXPERTIZA NETWORK
ADAY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İSTANBUL	PKF INTERNATIONAL LIMITED
AKİS BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İSTANBUL	KPMG
ARILAR BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	BURSA	NEXIA INTERNATIONAL
ARKAN ERGİN ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	İSTANBUL	JPA INTERNATIONAL
ARTI DEĞER ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	İSTANBUL	JEFFREYS HENRY INTERNATIONAL
ATA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	İSTANBUL	KRESTON INTERNATIONAL
BDO DENET BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	İSTANBUL	BDO INTERNATIONAL
BİLGİLİ BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İSTANBUL	AGN INTERNATIONAL
BİRLEŞİM BAĞIMSIZ DENETİM ve YMM A.Ş.	İSTANBUL	HAZLEMS FENTON
DEĞER BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İSTANBUL	ECOVIS EUROPE AG
DENGE BAĞIMSIZ DENETİM SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İSTANBUL	MAZARS SOCIÉTÉ COOPÉRATIVE À RESPONSABILITÉ LIMITÉE
DETAY BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İSTANBUL	IECNET
DMR BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	İSTANBUL	KUDOS INTERNATIONAL NETWORK
DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İSTANBUL	DELOITTE TOUCHE TOHMATSU INTERNATIONAL
ENGİN BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİLİK MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İSTANBUL	GRANT THORNTON
EREN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İSTANBUL	GRANT THORNTON
GÜÇBİR BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İSTANBUL	IAPA INTERNATIONAL
GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İSTANBUL	ERNST&YOUNG GLOBAL LIMITED
GÜRELİ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	İSTANBUL	BAKER TILLY INTERNATIONAL
HLB SAYGIN BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İSTANBUL	HLB INTERNATIONAL
HSY DANIŞMANLIK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İSTANBUL	CROWE HORWATH INTERNATIONAL
KARAR BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK SMMM A.Ş.	ANKARA	JHI ASSOCIATION
KARMA BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İSTANBUL	PARKER RANDALL INTERNATIONAL
KAVRAM BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İSTANBUL	MEMBER CROWE HORWATH INTERNATIONAL
KÖKER YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	ANKARA	AGN INTERNATIONAL
LİDYA BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İZMİR	TGS GLOBAL
MBK BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	İSTANBUL	MOORE STEPHENS INTERNATIONAL LTD.
MERİDYEN KURUMSAL ÇÖZÜM VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	ANKARA	INPACT INTERNATIONAL
MGI BAĞIMSIZ DENETİM S.M.M.M. A.Ş.	İSTANBUL	MGI WORLDWIDE
OLUŞUM BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	ANKARA	NEXIA INTERNATIONAL
PwC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İSTANBUL	PRICEWATERHOUSE COOPERS LLP
SER-BERKER BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İSTANBUL	DFK INTERNATIONAL
SUN BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İZMİR	PKF WORLDWIDE
ULUSAL BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	İSTANBUL	RUSSELL BEDFORD INTERNATIONAL
VEZİN BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	ANKARA	HLB INTERNATIONAL
YEDİTEPE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İSTANBUL	PRAXITY GLOBAL ALLIANCE OF INDEPENDENT FIRMS
YORUM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İSTANBUL	IAPA INTERNATIONAL
YÖNTEM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	İZMİR	NEXIA INTERNATIONAL LIMITED

(Kaynak: KAP, https://www.kap.org.tr/tr/tumKalemler/kpy41_acc8_yabanci_lisans_anlasmasi,

(04.04.2017)

3.4.4.2 Dört Büyük Denetim Firmasına İlişkin Veriler

3.4.4.2.1 Borsa İstanbul Endekslerinde Dört Büyük Denetim Firması

Dünyada olduğu gibi ülkemizde de faaliyet gösteren dört büyük denetim firması olan KPMG, Deloitte, PWC ve EY bağımsız denetimde lider kuruluşlar olarak ön plana çıkmaktadırlar. Kurumsal yönetim anlayışının bağımsız denetimin uluslararası ilkeleriyle uyumlu olarak yürütülmesi bu firmalarda göze çarpan en önemli özelliktir. Halka açık şirketlere bakıldığında Borsa İstanbul (BİST) farklı endekslerinde yer alan çeşitli sektörden firmaların bağımsız denetimi yüksek oranda dört büyük denetim firması tarafından gerçekleştirilmektedir. KAP verilerine göre hazırlanan BİST 100, BİST Sürdürülebilirlik ve BİST Kurumsal Yönetim endekslerinde faaliyet gösteren firmaların denetçi kuruluşları Tablo 17’de gösterilmiştir.

Tablo 17 BİST Endekslerinde Bağımsız Denetimi Yapılan Firma Sayıları

Bağımsız Denetim Firması	BİST 100 Endeksi	BİST Kurumsal Yönetim Endeksi	BİST Sürdürülebilirlik Endeksi
KPMG	17 (%17)	12 (%24,5)	11 (%26,2)
PWC	30 (%30)	18 (%36,7)	17 (40,5)
EY	18 (%18)	8 (%16,3)	6 (%14,3)
DELOITTE	22 (%22)	9 (%18,4)	7 (%16,6)
DİĞER	13 (%13)	2 (%4,1)	1 (%2,4)

(Kaynak: KAP, <https://www.kap.org.tr/tr/Endeksler> , (01.04.2017))

Tablo 17 verilerine göre; BİST 100 endeksinde yer alan firmaların %87’si dört büyük denetim firması tarafından denetlenmektedir. Dört büyükler içerisinde, PWC firması %30 oranla ilk sıradadır. İkinci sırada %22 ile EY, üçüncü sırada %18 ile Deloitte ve dördüncü sırada %17 ile KPMG yer almaktadır. BİST Kurumsal Yönetim endeksindeki firmaların denetimi %95,9 oranla dört büyükler tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu endekste de PWC %36,7 oranlı denetim ile birinci sıradadır. Diğer firmalar ise sırasıyla %24,5 KPMG, %18,4 Deloitte, %16,3 EY olarak görülmektedir. BİST Sürdürülebilirlik endeksine bakıldığında bağımsız denetimin

%97,6'sı dört büyükler tarafından gerçekleştirilmekte; bu endekste de PWC firması denetimin %40,5'ini gerçekleştirerek birinci sırada yer almaktadır.

KAP verilerine göre, üç farklı endekste yer alan firmaların bağımsız denetiminde dört büyük denetim firmasının yüksek oranlı üstünlüğü ortaya çıkmaktadır. Kurumsallık ve sürdürülebilirlik anlayışı ile yönetilen büyük çaplı firmaların bağımsız denetimde uluslararası şirketleri tercih ettiği anlaşılmaktadır.

3.4.4.2 Dört Büyük Denetim Firmasının Organizasyonu Ve Gelirleri

“Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.” unvanı ile kurulan dört denetim firması, Tablo 18’de görüldüğü üzere ülkemizde İstanbul merkezli olmak üzere başlıca Ankara ve İzmir şehirlerinde farklı ofislerde faaliyet göstermektedir. Bağımsız denetim dışında vergi ve danışmanlık hizmetleri de gerçekleştiren şirketlerin, bu hizmetler için farklı şirketler bünyesinde toplandığı neticede ise aynı uluslararası denetim ağına bağlı oldukları görülmektedir.

Tablo 18 Dört Büyük Denetim Firmasının Ofis Lokasyonları

	Merkez Ofis	Diğer Ofisler
KPMG	İstanbul	Ankara, İzmir
PWC	İstanbul	Ankara, İzmir, Bursa
DELOITTE	İstanbul	Ankara, İzmir, Bursa, Adana
EY	İstanbul	Ankara, İzmir, Bursa

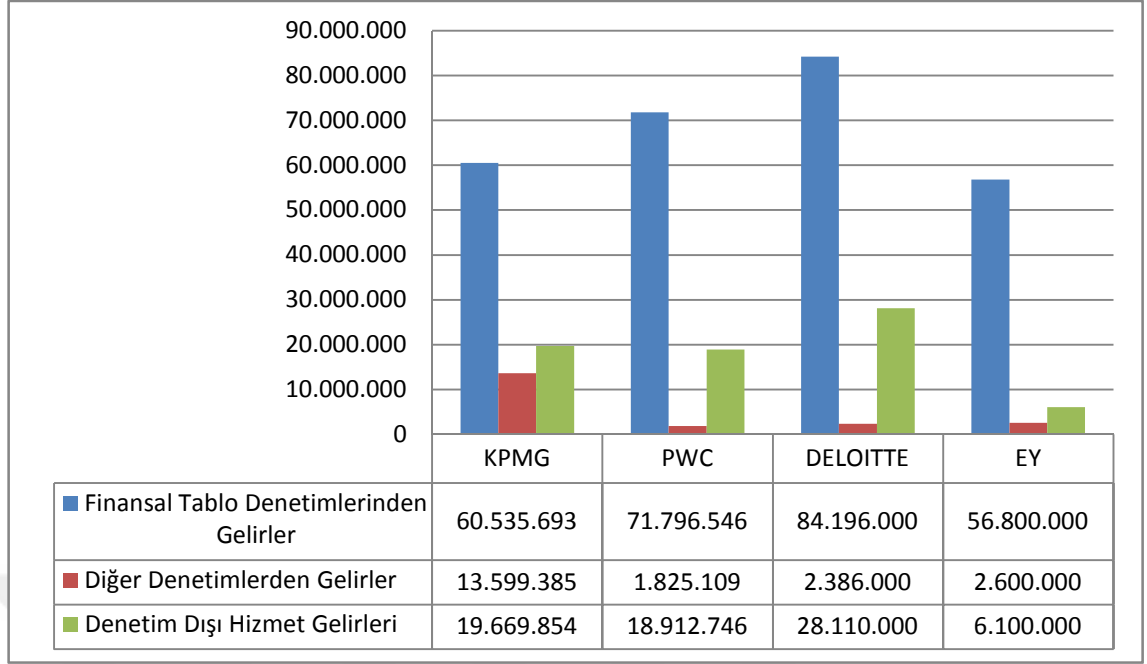
SMMM unvanlı sorumlu denetçilerden oluşan yönetim kurulu üyelerine ve ortaklarına ilişkin sayısal bilgiler Tablo 19’da yer almaktadır. Buna göre; yönetim kurulu üye sayıları 3 ile 16 arasında değişirken, ortak sayıları ise 14 ile 26 arasında değişiklik göstermektedir. Erkek yönetim kurulu üyesi ve ortak sayısı, kadın üye ve ortaklara göre yüksektir. 2015 yılı şeffaflık raporlarında yer alan organizasyon ve yönetim bilgileri Tablo 18 ve Tablo 19’da gösterilmektedir.

Tablo 19 Dört Büyük Denetim Firmasında Yönetim Kurulu Üyesi ve Ortak Sayıları

	Yönetim Kurulu Üye Sayısı		Ortak Sayısı	
	Kadın	Erkek	Kadın	Erkek
KPMG	1	2	3	11
PWC	4	12	10	16
DELOITTE	1	6	8	18
EY	3	3	9	8

Şekil 12’de görüldüğü üzere; dört denetim firmasının 2015 şeffaflık raporlarındaki verilere göre elde edilen gelirlerin üç bölümden oluşmaktadır.²¹⁷ Birincisi gelirlerin ortalama %80’ini oluşturan finansal tablolar denetimi kısmıdır. İkincisi ise bilgi teknolojileri ve risk süreçleri denetiminden oluşan diğer denetimlerdir. Diğer denetimlerin oranı üç gelir çeşidinden en düşüğü olarak görülmektedir. Son olarak, muhasebe ve benzer danışmanlık hizmetleri üçüncü gelir çeşidini oluşturmakla beraber, bu hizmetler finansal tablolar denetimi hizmetlerinde sonra gelen en önemli gelir kalemi olarak ortaya çıkmaktadır.

²¹⁷ PWC Türkiye Şeffaflık Raporu 2015, <https://www.pwc.com.tr/tr/aboutus/assets/basaran-nas-bagimsiz-denetim-smm-seffaflik-raporu-2015-guncellenmis.pdf>, s.11; Deloitte Türkiye Şeffaflık Raporu 2015, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/audit/2015-kgk-seffaflik-raporu%20-revize.pdf>, s.10; KPMG Türkiye Şeffaflık Raporu 2015, <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/tr/pdf/2016/10/tr-2015-seffaflik-raporu-guncellenmis.pdf>, s.20; Ernst&Young Türkiye Şeffaflık Raporu 2015, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_2015_y%C4%B1l%C4%B1_%C5%9Eeffaf%C4%B1k_Raporu/\\$FILE/Guney%20Seffaf%C4%B1k%20Raporu%202015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_2015_y%C4%B1l%C4%B1_%C5%9Eeffaf%C4%B1k_Raporu/$FILE/Guney%20Seffaf%C4%B1k%20Raporu%202015.pdf), s.30



Şekil 12 Dört Büyük Denetim Firmasının 2015 Yılı Gelirleri

3.4.4.2.3 Dört Büyük Denetim Firmasının Eğitim Politikaları

2015 yılı şeffaflık raporlarında yer alan veriler çerçevesinde global eğitim anlayışının yansımalarının görüldüğü dört büyük denetim firmasında, bir takvim yılı içerisinde uygulanan eğitimlerin denetim asistanlarından ortak yöneticilere kadar tüm kademelerde uygulandığı söylenebilir. Eğitimler firmaların deneyimli uzman çalışanları tarafından veya dış danışmanlık şirketleri tarafından verilmektedir. Mesleki gelişimi ve performansı arttırmaya yönelik eğitim çalışmalarında; denetim asistanları için stok sayım yöntemleri, denetim metotları ve finansal raporlama standartları başlıca konulardır. Ara yönetim kademesine yönelik ise; ekip yönetimi, satış yönetimi, finansal raporlamada güncel gelişmeler, risk yönetimi ve sunum becerilerini arttırmaya yönelik eğitimlerin konu edildiği gözlemlenmektedir.

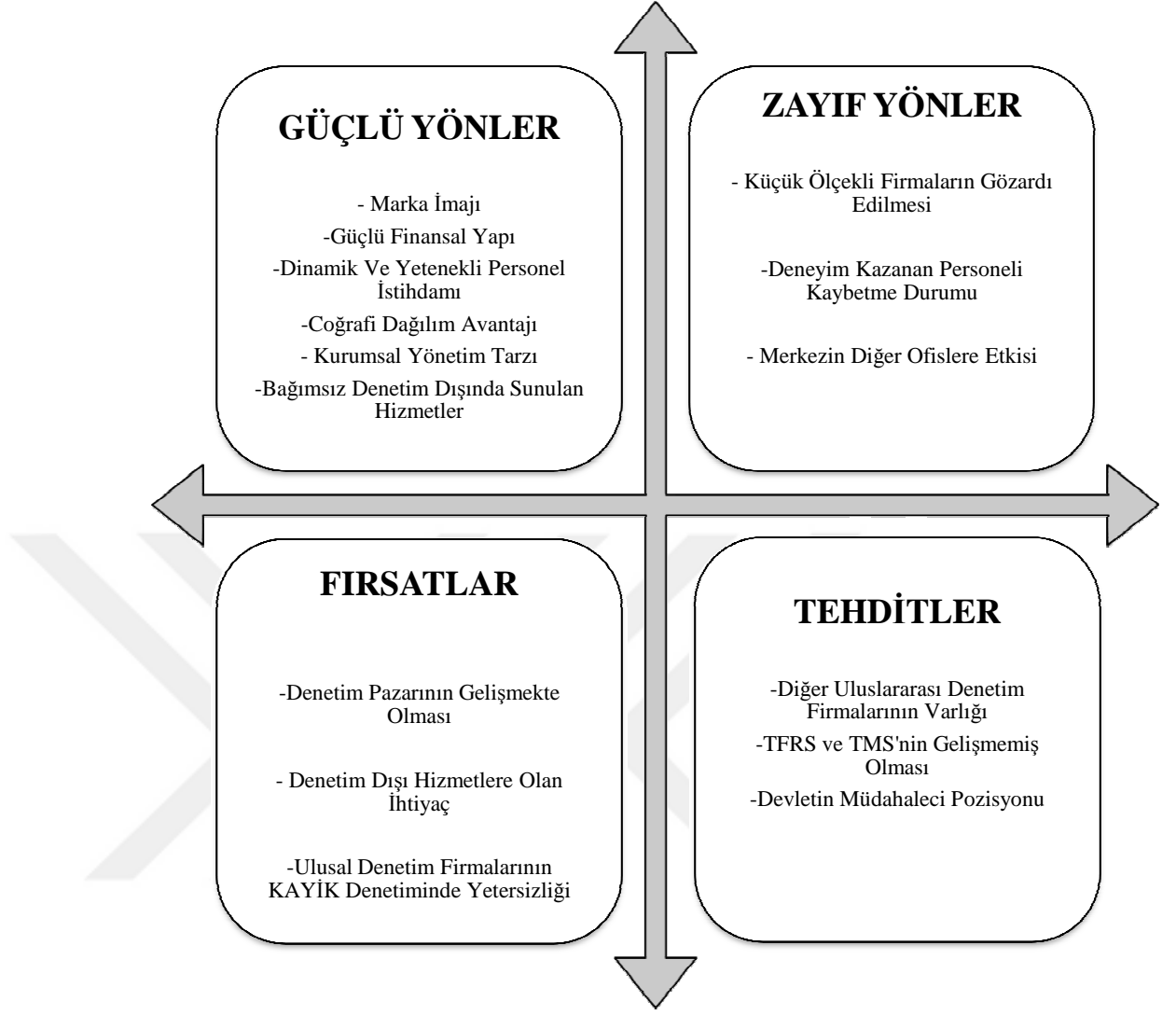
3.4.4.2.4 Dört Büyük Denetim Firmasında Ücretlendirme Politikası

2015 yılı sorumluluk raporları verilerine göre; sorumlu denetçilerin ücretlendirilmelerinde, bağımsız denetimde çalışma süreleri ve ülke koşulları göz önüne alınarak hesaplanan aylık ücretin yanı sıra, yıl sonu performans sonuçları dikkate alınarak performans primi uygulaması yapılmaktadır. Performans değerlendirme

kriterleri, firmaların dünyada uyguladığı genel kriterlerin yanı sıra ülke şartlarına göre de farklılık gösterebilmektedir.

3.4.4.3 Dört Büyük Denetim Firması Üzerine SWOT Analizi

Çalışmanın ikinci bölümünde bağımsız denetim firmalarının uluslararası durumu ele alınmıştır. Dünyada öne çıkan dört büyük denetim firmasının organizasyon yapıları, gelirleri, hizmetleri farklı veriler ile incelenmiştir. Üçüncü bölümde ise KAP verileri ve şeffaflık raporları esas alınarak dünya olduğu gibi Türkiye’de de dört büyük denetim firmasının büyük ölçekli işletme denetiminde öne çıktıkları, denetim pazarında büyük pay sahibi oldukları görülmüştür. Uluslararası ve ulusal boyutta yapılan bu değerlendirmeler sonucunda; dört büyük denetim firmasının durum (SWOT) analizi Şekil 13’de yer almaktadır. Dört büyük denetim firmasının Türkiye pazarında güçlü ve zayıf yönleri, bağımsız denetimin mevcut gelişimi de göz önünde bulundurularak bu pazarın oluşturabileceği fırsatlar ve tehditler aşağıda değerlendirilmiştir.



Şekil 13 Dört Büyük Denetim Firmasının Türkiye Pazarı Üzerine Swot Analizi

Dört büyük denetim firmasının güçlü yönleri şu şekilde ifade edilebilir:

- **Marka İmajı:** Marka, günümüzde hizmet dışı sektörde etkili olduğu kadar hizmet sektöründe de firmalar için ayırt edici nitelik haline gelmiştir. Uluslararası firmaların yerelde söz sahibi olmalarında müşteri üzerinde olumlu etkisi, marka imajının yaratılmasından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle dört büyüklerin marka değeri, müşteri firmalar için güven duygusu sağlamakta ve tercih sebebi olmaktadır. Ayrıca denetim personeli açısından ise motive edici bir durum ortaya çıkarmaktadır.
- **Güçlü Finansal Yapı:** Uluslararası firmaların güçlü finansal kaynaklara sahip olması beraberinde; farklı ülkelerde birçok şube oluşturma, eğitime yapılan

önemli yatırımlar, büyük müşterilere ulaşabilme, yüksek ücretli yönetici istihdamı ve çalışanlarına sağladıkları rahat iş ortamı gibi avantajları beraberinde getirmektedir.

- Dinamik Ve Yetenekli Personel İstihdamı: Kaliteli bir eğitim geçmişine sahip kişilerin istihdamı bu firmalar için önem taşımaktadır. İstihdam edilecek personelde aranan kriterlerin yüksek olmasında temel nedenler firmanın uluslararası kimliğine uygun iş ortamına uyum sağlayabilecek, büyük ölçekteki firmaların denetiminde şirketi temsil edebilecek ve verilen eğitimlerin karşılığının alınabileceği yetenekli ve dinamik personel beklentisidir. Ayrıca, bu firmalarda çalışmanın özellikle yeni mezun kişiler için kariyerlerinin önemli bir başlangıç noktası olduğu açıktır. Fortune dergisinin 2017 yılı için “Çalışılacak En İyi 100 Firma” araştırmasında, bu dört firmanın da yer alması, çalışma koşullarının ne kadar tercih edilebilir olduğunun kanıtıdır.²¹⁸ Sonuç olarak; yetenekli ve dinamik personel istihdamının kazan-kazan koşuluyla uygulanması; bu firmaların diğer firmalara göre vizyonuna uygun olarak müşteri beklentilerine cevap verilmesinde ve sürdürülebilir başarının sağlanmasında avantaj sağladığı ifade edilebilir.

- Coğrafi Dağılım Avantajı: Dört büyük denetim firması global ağ içerisinde 150’den fazla ülkede faaliyet göstermektedir. Coğrafi dağılımın geniş olması; mali yapının güçlenmesi, pazar riskinin tek bir noktada toplamaması, farklı kültürlere ulaşmanın firma kültürünü geliştirmesi gibi önemli avantajlar sağladığı ifade edilebilir.

- Kurumsal Yönetim Tarzı: Dört büyük denetim firmasının güçlü yönlerinin tek bir ifadesi sahip olunan kurumsal yapısıdır. Kurumsal yönetim ilkelerinin bu firmalarca benimsenmesi, çalışanlar ve müşteriler tarafından tercih edilebilirlik yönünden avantaj sağlamaktadır. Yerel firmaların kurumsal müşterilere hitap edememesinde geline nokta eksikliğin kurumsal yönetim tarzından kaynaklandığı açıktır. Tablo 17’de yer alan BİST Kurumsal Yönetim Endeksindeki 49 firmanın denetiminde sadece 2 firma diğer denetim firmaları tarafından denetlenmektedir. Bu 2 firma ise dört büyüklerin dışındaki yabancı ortaklı denetim firmalarından oluşmaktadır.

- Bağımsız Denetim Dışında Sunulan Hizmetler: Ülkemizde bağımsız denetim yetkisi alan yerli firmaların sundukları hizmetler denetim ile sınırlı kalmaktadır. Dört büyük denetim firmasının denetim dışında sundukları danışmanlık hizmetleri denetim pazarından ürün çeşitliliğini artırıcı bir etkiye sahiptir. Yönetim,

²¹⁸Fortune Magazine, “Fortune 100 Best Companies WorkFor”, <http://beta.fortune.com/best-companies>, (04.04.2017)

finans ve bilgi sistemleri danışmanlığı hizmetleri “denetim dışı hizmet gelirleri” kavramını ortaya çıkarmıştır. Hizmet çeşitliliğinin finansal kaynakları arttırıcı yönde pozitif etkisi olduğu gibi müşteri firmalar için de güven unsuru oluşturmaktadır. Dört büyük denetim firmasının dünya çapında sunduğu farklı hizmetler itibarlarını arttırıcı yöndedir. Müşterilerin, karşılarında farklı hizmetler sunan denetim firmaları bulması, ihtiyaç duyulan veya gelecekte ihtiyaç duyulabilecek hizmetler için alternatif arayışını azaltmaktadır.

Dört büyük denetim firmasının zayıf yönleri şu şekilde ifade edilebilir:

- Küçük Ölçekli Firmaların Göz Ardı Edilmesi: Dört büyük denetim firmasının müşteri portföyünde KAYİK denetimi ön plana çıkmaktadır. Bağımsız denetime tabi firma kriterlerinin düşürülmesi ile denetimi yapılacak firma sayısı artmakta, büyük ölçekli firmalara nazaran küçük ölçekli sayılabilecek firmalar içi de hizmet olanağı ortaya çıkmaktadır. Fakat dört büyük denetim firmasının yüksek fiyatlı hizmet sunumu ve kurumsal yönetimin hakim olmadığı firmalara karşı yerel dil kullanamaması bu firmaların denetimlerinin üst düzey firmalar ile sınırlı kalmasına yol açmaktadır. KAYİK harici denetim yetkisi alan yerel firmalar ise, kendilerine uygun ölçekteki firmalara hizmette öne çıkmaktadır. Özetle; kurumsal olmayan fakat denetime tabi olan firmaların kendilerine yakın buldukları, kurumsallaşmanın ötesinde samimi dil kullanan yerel firmaları tercih ettikleri görülmektedir.

- Deneyim Kazanan Personeli Kaybetme Durumu: Bağımsız denetim sürecinde denetimin sahadaki yükü denetim asistanları üzerindedir. Kariyerlerinde uluslararası denetim firmasında çalışmanın getireceği artıların bilincinde olan yardımcı personeller iki yıllık çalışmanın sonunda, diğer firmalarda yüksek ücretlerle “finansal kontrolör”, “bütçe ve raporlama uzmanı” gibi kadrolarda istihdam olanağı bulmaktadırlar. Sonuçta, yönetici kadrosunun altında çalışanların; yoğun iş temposu, tatmin etmeyen maaşlar ve diğer firmaların tekliflerinin cazip gelmesi nedeniyle dört büyük firmayı kariyer basamağı olarak kullanması, bu firmalarda personel değişimini arttırıcı bir unsur olarak düşünülebilir.. Deneyimli personelin kaybedilmesi ve yeni personel seçim süreci, oryantasyonu ve şirkete uyum sağlaması düşünüldüğünde yaşanabilecek zaman kayıpları olumsuzluk yaratabilir.

- Merkezin Diğer Ofislere Etkisi: Merkez ve şube ayrımının belirgin özelliği, merkezin üst yönetim ile almış olduğu kararların veya muhasebe skandalları

gibi olağanüstü durumların şube ofisler üzerinde doğrudan etki yaratmasıdır. Örneğin; Arthur Andersen denetim firması Enron skandalı sonucu ofislerini kapatarak yeni birleşmelerin önünü açmıştır. Şube ofislerin merkeze bağlı olması ile; yaşanabilecek olumsuz durumlarda alınan kararlardan etkilendiğinden bu unsur dört büyük denetim firması için zayıf nokta olarak görülebilir. Ayrıca bu firmaların coğrafi geniş alana yayılması, merkez ofisin diğer ofislerin bulunduğu ortamların şartlarını göz önüne alarak strateji ve planlama geliştirmesini gerektirmektedir. Sadece merkezin çevresel etmenleriyle alınacak kararın diğer ofislere uyumsuzluk yaratması durumundan da negatif etkiler yaşanabilir.

Dört büyük denetim firmasının değerlendirebileceği fırsatlar şu şekilde ifade edilebilir:

- Denetim Pazarının Gelişmekte Olması: Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ve sonrasında KGK'nın kurulması ile bağımsız denetim ülkemizde önceden olmadığı kadar gündeme gelmiştir. Değişen mevzuat ile bağımsız denetime tabi firmalarda sınırlarının genişlemesi ve bağımsız denetim için yetkilendirilen kişi ve kuruluşların artması bağımsız denetim pazarının gelişmekte olduğunun göstergesidir. Dört büyük firma için gelişmekte olan pazar yeni müşteri potansiyelleri yaratmaktadır.

- Denetim Dışı Hizmetlere Olan İhtiyaç: Daha önceden de belirtildiği gibi, dört büyük denetim firmasının geniş işgücü ve bilgi kaynakları hizmet çeşitliliğini arttırmalarına imkan sağlamaktadır. Türkiye'de bağımsız denetime tabi müşterilerin bu firmalarla kurduğu ilişkilerde, sunulan hizmet kalitesi çerçevesinde çeşitlilik de etkileyici öneme sahiptir. Günümüzde, özellikle kurumsal yönetim anlayışını belirleyen işletmelerde, dış danışmanlık hizmetlerine ihtiyaç duyulduğu açıktır. Kendi işgücü potansiyelinin yetersiz kaldığı durumlarda, dört büyük denetim firmasının yönetim, finans, bilgi teknolojileri ve insan kaynakları gibi alanlarda iş ortağı niteliğinde hizmet sunumu fırsatların değerlendirilmesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

- Ulusal Denetim Firmalarının KAYİK Denetimlerinde Yetersizliği: 2017 yılı itibarıyla KGK'dan bağımsız denetim yetkisi alan 235 kuruluşun 116'sı KAYİK hariç, 51'i KAYİK dahil bağımsız denetim yapmaya yetkilidir. KAYİK denetimleri; halka açık şirketler, bankalar ve sigorta kuruluşları gibi büyük ölçekli firmaları kapsadığı için, finansal tabloların UFRS uyumlu hale getirilmesi ve bu alanda eğitimli denetim ekibinin şart olması nedeniyle uluslararası denetim firmaları tarafından

gerçekleştirilmektedir. KAYİK denetimine hak kazanan firmalara bakıldığında ise birçoğunun uluslararası denetim ağında yer aldığı görülmektedir. Bu açıdan, dört büyük denetim firması için, denetim pazarının üst tabakasını oluşturan KAYİK denetimlerinde söz sahibi olması kaçılmazdır. Türkiye’de uluslararası finansal raporlamaya ilişkin hem denetlenen hem de denetim yetkisi alan firma bazında eksiklikler görüldüğünden KAYİK denetimi bu firmalar için fırsat olarak görülebilir.

Dört büyük denetim firmasına tehdit oluşturabilecek unsurlar şu şekilde ifade edilebilir:

- Diğer Uluslararası Denetim Firmalarının Varlığı: Dünyada olduğu gibi ülkemizde de bağımsız denetim pazarının en büyük payını dört büyük denetim firması oluşturmaktadır. Fakat sayıları 40’ı bulan yabancı denetim firmasının yerli ortaklıklarla Türkiye pazarında faaliyet göstermesi, müşteri kaybetmenin olanaksız olmadığı açık ifadesidir. Kurumsal bir denetim firmasıyla çalışmak isteyen müşteriler için diğer yabancı lisans anlaşmalı denetim firmaları bir seçenek olarak görülmektedir. Bu nedenle, gelişmekte olan Türkiye pazarında, benzer yabancı denetim firmalarının varlığı dört büyükler için rekabeti arttırmaktadır. Bu koşullarda, dört büyüklerin izleyeceği tutundurma politikaları, rakiplerin pazar durumları göz önünde bulundurularak oluşturulmalıdır.

- TFRS ve TMS’nin Gelişmemiş Olması: Bağımsız denetim, uluslararası finansal raporlama standartlarına ve uluslararası muhasebe standartlarına uygun düzenlenmiş kayıtlar üzerine yapılmaktadır. Bu iki standardın, müşteri firmalarda iyi anlaşılması, tutulan kayıtların bağımsız denetimi kolaylaştırıcı şekilde düzenlenmiş olması denetim sürecinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesini sağlamaktadır. Fakat ülkemizde bu standartlara uygun kayıtların tutulması, uluslararası veya büyük ölçekli kurumsal firmalar haricinde mümkün görülmemektedir. Bu nedenle, UFRS ve UMS’nin gelişmemiş olması, bağımsız denetim sürecini zorlaştırıcı bir etken olarak karşımıza çıkmaktadır. Denetim firmalarının, bağımsız denetimin asıl süreçleri dışında bu eksik noktaları tamamlaması zaman ve maliyet kayıplarına sebep olmaktadır.

- Devletin Müdahaleci Rolü: Gelişmekte olan ülkelerde, devletin kurumları ve uyguladığı mevzuat ile iş dünyasına müdahaleci yaklaşımları sık görülmektedir. Ülkemizde bağımsız denetimin mesleki gelişimi ile yerli ve yabancı ortaklı denetçilerin rekabeti de artmaktadır. Yerli firmaların, özellikle dört büyük

denetim firması karşısında zayıf pozisyonunun giderilmesi amacıyla devlete kısıtlayıcı önlemler alması yönünde baskı oluşturması ihtimali her dönem güncelliğini korumaktadır. Bu açıdan, gelişmekte olan bağımsız denetimde, devletin müdahaleci pozisyonu ile yerli firmaları koruyucu hukuki önlemler alması dört büyük firmanın pazardaki konumunu olumsuz etkilemesi kaçınılmazdır.

3.5 TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI (TDS):

KGK'nın bağımsız denetimde standartları oluştururken izlediği metot Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan uluslararası standartların ülkemize uyumlaştırılması olmuştur. IFAC'ın bir kolu olan Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayımlanan bu standartlar kodları ile şu şekilde ifade edilmektedir:²¹⁹

- 1-99 Uluslararası Kalite Kontrol Standartları
(Diğer standartlarla uyumlu yürütülecek, kalitenin denetimde sürdürülebilir olması amacıyla belirlenen standartlardır.)
- 100-999 Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları
(Finansal tablolar denetimine konu olan tarihi finansal bilginin, bağımsız denetçi tarafından denetlenmesi ve sonuçta makul bir güvence elde edilmesi için belirlenen standartlardır.)
- 2000-2699 Uluslararası Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları
(Ara dönem denetimi gibi sınırlı denetimler için uygulanan ve sonuçta sınırlı güvence sağlanması için belirlenen standartlardır.)
- 3000-3699 Uluslararası Güvence Denetimi Standartları
(Finansal tabloların tam veya sınırlı denetimi dışından kalan güvence sağlayıcı standartlardır.)
- 4000-4699 Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları
(Güvence sağlayıcı denetimler haricindeki hizmetler için kullanılan standartlardır.)

IFAC bağımsız denetim standartlarının revize edilip, Türkiye versiyonunun oluşturulması kararından sonra, ileride düzenlenecek standartlar hususunda, KGK

²¹⁹KGK, Türkiye Denetim Standartlarına İlişkin Bilgi Notu,
<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/bilgiNotu.pdf> , (01.12.2016)

tarafından plan yayımlanmıştır. Buna göre oluşturulacak bağımsız denetim standartlarının listesi şu ana başlıklarda yer almaktadır:

- Genel İlke ve Sorumluluklar
- Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklar
- Bağımsız Denetim Kanıtları
- Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması
- Bağımsız Denetimin Sonuçları ve Raporlama
- Özel Alanlar

Bu 6 ana başlıktaki standartlar listesine ilişkin alt açıklamalar Ek 3'te yer almaktadır.

2012 yılından günümüze KGK tarafından yayımlanacak standartlar öncelikle kamuoyunun görüşüne açılmaktadır. Daha sonra çıkarılan tebliğler ile Resmi Gazetede yayımlanmaktadır. 2016 yılı sonu itibariyle KGK tarafından Resmi Gazetede yayımlanmış olan denetim standartları Ek 4'te yer almaktadır.

SONUÇ

Küresel ekonomik düzenin beraberinde getirdiği yüksek rekabet ortamında işletmeler ve paydaşları için bilgilerin güvenilirliği önem taşımaktadır. İşletmelerin faaliyet sonuçlarının parasal ifadesi olan finansal tablolar; başta kamu olmak üzere finansman kuruluşları, yatırımcılar ve işletme yöneticileri için temel bilgi kaynağıdır. Böyle bir ortamda, işletme finansal tablolarının işletmeden bağımsız bir organizasyon tarafından denetlenmesi gerekliliğinden “bağımsız denetim” ortaya çıkmıştır.

Bu çalışmada bağımsız denetimin işletmeler için bağımlı bir yol olmasında belirleyici noktalar ortaya çıkarılmış, Türkiye analizi ile ülkemizdeki durumu değerlendirilmiştir.

Bağımsız denetimini işletmeler için bağımlı yol olmasında etkili faktörler zorunluluklar ve ihtiyaçlar olarak iki farklı grupta toplanabilir. İşletmelerin içinde buldukları ülke mevzuatları bağımsız denetime tabi olması, finansal tabloların kredi kuruluşları için bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi gibi temel faktörler bağımsız denetimin zorunluluktan kaynaklanan bağlayıcılığını temsil etmektedir. İhtiyaç olarak bağımsız denetime olan gereksinim; kurumsal yönetim anlayışının ve kalite kontrol sistemlerinin bütünleyici özellikleriyle, işletme yönetimine karar almada yardımcı bağımsız denetimden geçen finansal tablolara olan ihtiyaçlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Bağımsız denetimin zorunluluk yönü, standartların ve ilgili mevzuatların gelişimi açısından önem arz etmektedir. Zorunluluklar uygulamaya konuldukça, mevzuatların ve standartların test edilerek eksik yönleri giderilebilmektedir. İhtiyaç olarak bağımsız denetim ise işletmelerin kurumsal yönetim anlayışı içerisinde, kalite niteliklerinin bağımsız denetimin disiplin anlayışı ile bağdaştırılması olarak görülebilir. Bağımsız denetim süreci bir disiplin sürecidir. Şeffaflık, hesap verilebilirlik gibi kurumsal yönetim ilkeleri ile etik değerleri, liderlik sorumluklarını içeren kalite yönetimi bu disiplin sürecinin işlemlerini kolaylaştırıcı unsurlardır. Bu niteliklere sahip işletmeler için ise günümüzde bağımsız denetim zorunluluktan çok ihtiyaç olarak görülmektedir.

Bağımsız denetimin uluslararası alanda yarattığı pazar, denetim firmalarının yoğun rekabet ortamında gelişmektedir. Pazar liderleri olan dört büyük denetim firmasının günümüze kadar geliş süreci ise denetim pazarında kurulan ortaklıklarla birleşmelerin etkisini göstermektedir. Yaşanan muhasebe skandalları, ekonomik krizler denetim firmalarını geleceğini doğrudan etkilemekte, radikal kararların alınması sonucunu doğurmaktadır. Uluslararası denetim pazarının görüntüsü, Türkiye pazarına da yansımakta, dört büyük denetim firması sektörde etkinliğini göstermektedir. Çalışmanın son bölümünde, uluslararası ve ulusal boyut incelemelerine (Bölüm 2 ve Bölüm 3) dayanarak dört büyük denetim firmasının Türkiye şartlarında SWOT analizi yapılmıştır. Dört büyük denetim firması olan KPMG, PWC, EY ve Deloitte ülkemizde farklı şehirlerde faaliyet gösteren ve özellikle KAYİK'lerin bağımsız denetiminde söz sahibi önemli şirketlerdir. Gelişmekte olan bağımsız denetim, mesleki alanda kendisine yeni paydaşlar yaratmaktadır. KGK bağımsız denetçisi unvanını alan kişilerin sayısı gün geçtikçe artmakta, bağımsız denetim için lisans alan kuruluşlara ise her geçen gün yenileri eklenmektedir. SWOT analizine göre; dört büyük denetim firması, böylesine gelişmekte olan pazarda, öncelikle deneyimleriyle oluşturdukları marka avantajını kurumsal müşteriler için kullanıp sektörde avantajlı konuma gelmektedir. UFRS ve UMS gibi temel standartların bu firmaların bilgi alanında olduğu ve denetim ekiplerine verdikleri sürekli eğitimlerle (yıllık ortalama 1,5 aylık) organizasyon yapılarını dinamik tuttıkları düşünüldüğünde bağımsız denetimde öncü olmaları tesadüf değildir. Ülkemiz şartlarında, dört büyük denetim firmasının bu durum analizinde görüldüğü üzere, tehditlerin kaynağı yeni gelişen bağımsız denetim sektörüdür. Fakat, olumsuzlukların ötesinde, bu firmaların güçlü yönleri zayıflıklara ve tehditlere karşı önleyici etkiye sahiptir. Yerli firmalar açısından bakıldığında ise, ilk başta bu firmaların rekabeti olumsuz etkilediği düşünülebilir. Muhasebenin vergisel boyutuyla ilgilenen, mali analiz yeteneği olmayan yerli denetim firmalarının bu firmalar karşısında denetim yapma olasılığı azalmaktadır. Fakat, dört büyük denetim firması gibi uluslararası firmaların varlığı, ülkemizde bağımsız denetimin mesleki ve hukuki gelişimi üzerinde olumlu etkisi olacağı göz önünde bulundurulmalıdır. Bu firmalarda yetişmiş işgücü, muhasebe sektöründe yer aldıkça, finansal raporlama ve muhasebe standartları açısından mevcut sistemi iyileştirici rol oynayabilir. Böylece, dört büyük denetim firmasının kurumsal

kültürünün ve standartlar karşısında kaliteli insan kaynağı yetiştirme rolünün uzun vadede ülkemizde bağımsız denetimi geliştirici yönde katkı sağlayacağı söylenebilir.

Türkiye’de 80’li yıllarda bankalarda başlayan bağımsız denetim, 90’lı yıllarda meslek mevzuatının gelişimi ile yeni boyut kazanmıştır. SMMM ve YMM meslek mensuplarının bağımsız denetçi olabilmesi, hem bağımsız denetimin hem de meslek mensuplarını itibarını arttırıcı bir unsur olarak görülebilir. 2011 yılında yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu bağımsız denetimin ülkemizdeki seyrini etkileyecek niteliğe sahiptir. TTK sonrası Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu’nun (KGK) kurulması, bağımsız denetimde çok kurumlu sistemden tek yetkili kurum sistemine geçişte önemli bir adım olmuştur. Bağımsız denetime tabi firmaların kriterleri ise zamanla değişikliğe uğramaktadır. Bu değişiklikler, bağımsız denetime tabi firma kapsamını genişletici özelliktedir. Daha çok firmanın bağımsız denetime tabi olması, bağımsız denetimin önemini zorunluluk faktörü olarak arttırmaktadır. Fakat bağımsız denetim, uluslararası finansal raporlama ve muhasebe standartlarına uyumu gerektirdiğinden ülkemizde bu standartların büyük ölçekli firmalar haricinde uygulanmaması sebebiyle olumsuz durum ortaya çıkarmaktadır. Öte yandan, meslek mensuplarına KGK tarafından verilen “bağımsız denetçi unvanı” meslek mensuplarının bağımsız denetim alanında yeterliliğinin mevcut koşullarda göstergesi değildir. Vergi üzerine kurulu muhasebe sistemlerinin, finansal raporlamaya ve uluslararası muhasebe standartlarına uzak olması bağımsız denetimin ülkemizde gelişimi için engel teşkil etmektedir. Bu nedenle, her ne kadar bağımsız denetim yetkisi alan meslek mensubu ve bağımsız denetim kuruluşu sayısı artsa da, bağımsız denetimde yetkinliğe sahip uluslararası denetim firmalarının ülkemizde de lider konumda olması şaşırtıcı değildir.

Bağımsız denetim; kurumsal yönetim felsefesine uyumlu işletmelerde, uluslararası finansal raporlama ve muhasebe standartlarına hakim personel kadroları ile sağlıklı yürütülebilen bir disiplin süreci ve uzmanlık alanıdır. Bu nedenle; bağımsız denetimin gelişmesi, mevzuatların çoğalması, bağımsız denetime tabi firma sayısının veya denetçi sayısının artması ile doğru orantılı gözükmese de bağımsız denetimin paydaşlarının uygun niteliklere sahip olmasına ve bağımsız denetimin zorunluluktan çok ihtiyaç olarak görülmesine bağlıdır.

KAYNAKÇA

Kitaplar:

- AKSOY Tamer, *Basel 2 ve İç Kontrol*, Ankara SMMO Yayın No:53, Ankara, 2007
- ARENS Alvin A. - James K.LOEBBECKE, *Auditing An Integrated Approach*, 5.Ed.,
Prentice-Hall International Inc.,New Jersey, 1991
- BEATTIE Vivien - Stella FEARNLEY - Richard BRANDT,
Behind Closed Doors What Company Audit Is Really About, 1.Ed.,
Palgrave Mcmillan UK, London, 2011
- BOZKURT Nejat, *Muhasebe Denetimi*, 6.B., İstanbul, Alfa Yayınları, 2012
- ÇÖMLEKÇİ Ferruh, *Muhasebe Denetimi*, Eskişehir İktisadi Ve Ticari İlimler
Akademisi Yayınları No:202/131, Eskişehir, 1978
- DİRİMTEKİN Tuğrul, *Muhasebede İç Kontrol İlkeleri*, Bursa İktisadi Ve Ticari İlimler
Akademisi İşletme Fakültesi Yayın No:3, Bursa
- DİRİMTEKİN Tuğrul, *Muhasebede Denetim Raporları*, Bursa İktisadi Ve Ticari İlimler
Akademisi İşletme Fakültesi Yayın No:8, Bursa, 1981
- EFİL İsmail, *Toplam Kalite Yönetimi*, 7.B.,Bursa, Dora Yayınları, 2010
- EFİL İsmail, *İşletmelerde Yönetim Ve Organizasyon*, 11.B., Bursa, Dora Basım Yayın
Dağıtım, 2010
- ERDOĞAN Melih –Nurten ERDOĞAN – Nuran CÖMERT – Ali Kamil UZUN –
Münevver YILANCI, *Denetim*, 1.B., T.C.Anadolu Üniversitesi Yayın No: 2618,
Eskişehir, 2012
- GÜCENME Ümit, *Muhasebe Denetimi*, 1.B., Aktüel Yayınları, İstanbul, 2004
- GÜREDİN Ersin, *Denetim Ve Güvence Hizmetleri*, 14.B., İstanbul, Türkmen Kitabevi,
2014
- HAFTACI Vasfi, *Muhasebe Denetimi*, 3.B., Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2014
- HAYES Rick–Roger DASSEN – Arnold SCHILDER – Philip WALLAGE, *Principles
Of Auditing An Introduction To International Standards On Auditing*,
Pearson Education, Essex, 2005

- HOLMES Arthur W. - Wayne S.OVERMYER, *Muhasebe Denetimi Standartları Ve Yöntemleri*, (Çev: Oğuz Göktürk), 8.B., Bilimsel Yayınlar Derneği Yayın No: 5, Ankara, 1975
- JOHNSON Arnold W., *Principles Of Auditing*, Rinehart&Company, Inc.,New York, 1955
- JOHNSTONE Karla M. - Audrey A. GRAMLING - Larry E. RITTENBERG, *Auditing A Risk-BasedApproachToConducting A QualityAudit*, South-Western Cengage Learning, Ohio, 2013
- KARDEŞ Seval, Denetimin Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme ProsedürlerininKullanımı Ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, 1.B., Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No:29, Ankara, 1996
- KAVAL Hasan, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Örnekleriyle Muhasebe Denetimi, 3.B., Gazi Kitabevi, Ankara, 2008
- KEPEKÇİ Celal Kepekçi, *Bağımsız Denetim*, 3.B., Siyasal Kitabevi, Ankara, 1998
- KOÇEL Tamer, *İşletme Yöneticiliği*, 13.B., İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım, 13.B., İstanbul, 2011
- MEIGS Walter B. - E.John LARSEN, *Principles Of Auditing* , 4.Ed., Richard D.IrwinInc., Illinois, 1969
- MESSIER William F. - Steven M. GLOVER - Douglas F. PRAWITT, *Auditing&Assurance Services A SystematicApproach*, 6.Ed., McGraw-HillIrwin, New York, 2008
- NEWMAN Benjamin, *Auditing A CPA ReviewText*, 2.Ed., John WileyAndSonsInc., New York, 1964
- O'REGAN David, Auditor's Dictionary: Terms, Concepts, ProcessesAndRegulations, John Wiley&Sons.Inc., New Jersey, 2004
- PEHLİVANLI Davut, *Modern İç Denetim*, 1.B., Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2010
- PICKETT K.H. Spencer, *TheInternal Auditing Handbook*, 3.Ed., John Wiley&SonsLtd.,West Sussex UK, 2010
- SEVİLENGÜL Orhan, *Genel Muhasebe*, 16.B., Ankara, Gazi Kitabevi, 2011
- SOLTANI Behram, *Auditing An International Approach*, 1.Ed., PearsonEducation, Essex, 2007

STETTLER Howard F., *Auditing Principles*, 3.Ed., Prentice-HallInc., New Jersey, 1970

USUL Hayrettin, Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim, 1.B., Detay Yayıncılık, Ankara, 2013

UZAY Şaban, İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri Ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, 1.B., Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No: 132, Ankara, Haziran 1999

YILANCI Münevver - Birol YILDIZ, Murat KİRACI, *Muhasebe Denetimi*, 1.B., Detay Yayıncılık, Ankara, 2013

Sürelili Yayınlar:

ACAR Durmuş - Serpil SENAL, Hayrettin USUL, “Bağımsız Denetim Kalitesi:Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı 22, Cilt 16, 2011

ACAR Durmuş - Serpil SENAL, “Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe Ve Denetim Bakış*, Sayı:35, Ekim 2011

ARIKAN Yahya, “Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu – Görüşler/Sapmalar/ Öneriler”, *Mali Çözüm*, Sayı: 107, Eylül-Ekim 2011

ARSLAN Erdoğan, “Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Denetçinin Niteliği”, *Mali Çözüm*, Sayı 104, Mart-Nisan 2011

ARSLAN Özkan, “Bağımsız Denetim Yaptırılmamasının Hukuki Sonuçları”, *Mali Çözüm*, Sayı: 132, Kasım-Aralık 2015

ASLAN Bayram, “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 77, Nisan-Haziran 2010

AYSAN Mustafa A., “Muhasebe Ve Kurumsal Yönetim”, *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, Sayı 35, Temmuz 2007

BAŞPINAR Ahmet, “Türkiye’de Ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, Sayı:148, Ocak Nisan 2005

CÖMERT Nuran, “Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Kullanılabilecek Yöntemler”, *Mali Çözüm*, Sayı:109, Ocak-Şubat 2012

- DEL VALLE Fermin, “Küreselleşme, Standartlarda Yakınsama ve Muhasebe Mesleğine Rehberlik Eden İlkeler”, *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, Sayı 40, Ekim 2008
- DODWELL William J., “Six Years Of TheSarbanes-OxleyAct: AreWeBetterOff”,*The CPA Journal*, August 2008
- ERDOĞAN Nurten, “Muhasebe Denetiminde Niteliksel Önemliliğin Gerekliği”, *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, Sayı: 31, Temmuz 2006
- GÜVEMLİ Oktay, “Türkiye’de Muhasebe Meslek Örgütünün Kuruluşu Ve Gelişmesi”, *Muhasebe Ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı 1, Temmuz 2011
- GÜVEMLİ Oktay - Batuhan GÜVEMLİ, “Türk Ticaret Kanunlarının Türk Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesindeki Etkileri”, *Muhasebe Ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı 8, Ocak 2015
- İBİŞ Cemal İbiş - Özgür ÇATIKKAŞ, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 85, Nisan-Haziran 2012
- KARDEŞ SELİMOĞLU Seval - Gül YEŞİLÇELEBİ, “Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi:Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, Sayı 64, Ekim 2014
- ÖZBİRECİKLİ Mehmet, “Türkiye’de Ticaret Kanunlarında Denetim Anlayışı Üzerine Bir İnceleme”, *Muhasebe Ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Sayı 4 , Ocak 2013
- SANLI Nail - Mehmet ÖZBİRECİKLİ, “Türkiye’de Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma”, *Muhasebe Ve Denetime Bakış*, Sayı:38, Kasım 2012
- TUAN Koray, “Bağımsız Denetçi Seçiminin Belirleyicileri: Borsa İstanbul’da Bir Araştırma”, *Mali Çözüm*, Sayı:132, Kasım-Aralık 2015
- TÜREDİ Hasan, “Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Denetim İle İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar”, *Yönetim Ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (Akademik Fener)*, Sayı 16, 2011
- ULUSAN Hikmet - Elçin EREN, Çağrı KÖYLÜ, “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nun Muhasebe Ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, Sayı: 55, Temmuz

Mevzuat:

- 660 Sayılı Kanun Hükümünde Kararname, Resmi Gazete Tarih: 02.11.2011 Sayı:28103
- 660 Sayılı Kanun Hükümünde Kararname Gerekçesi,
<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/mevzuat/GEREKCE.pdf>, (30.08.2016)
- 1211 Sayılı T. C. Merkez Bankası Kanununun Değiştirilmesi Hakkındaki KHK'nun Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun, Resmi Gazete Tarih:15.12.1984 Sayı:18606
- 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, Resmi Gazete Tarih:30.07.1981 Sayı: 17416
- 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Resmi Gazete Tarih:13.06.1989 Sayı.20194
- 4380 Sayılı Bankalar Kanunu, Resmi Gazete Tarih:23.06.1999 Sayı:23743
- 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu, Resmi Gazete Tarih:01.11.2015 Sayı:25983
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Resmi Gazete Tarih:14.02.2011 Sayı: 27846
- 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, Resmi Gazete Tarih:30.12.2012 Sayı:28513
Bakanlar Kurulu, Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar, Resmi Gazete:23.01.2013 Tarih:28537
- Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurumu, Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete Tarih:02.04.2015 Sayı: 29314
- Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Bankalarda Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşlara İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete Tarih:21.03.1987 Sayı:22940
- Devlet Bakanlığı Ve Başbakan Yardımcılığı, Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Belirlenmesine İlişkin Esaslarına Dair Tebliğ, Resmi Gazete Tarih:16.01.1987 Sayı:19343
- Devlet Bakanlığı, Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin 2 No.lu Tebliğ, Resmi Gazete Tarih:09.03.1991 Sayı:20809
- Devlet Bakanlığı, Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik, Resmi Gazete Tarih:08.09.2003 Sayı: 25223
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu, Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete Tarih:03.10.2003 Sayı:25248

- Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu, KGK'nın Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete Tarih: 08.07.2012 Sayı: 28347
- Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu , Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul Ve Esaslar, Resmi Gazete Tarih:12.03.2013 Sayı:28585
- Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Resmi Gazete Tarih:26.12.2012 Sayı:28509
- Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu, Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 1, Resmi Gazete Tarih:02.10.2013 Sayı:28783
- Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu, Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi (BDS 230) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 5, Resmi Gazete Tarih:14.11.2013 Sayı:28821
- Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu, Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması (BDS 210) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 3, Resmi Gazete Tarih:14.11.2013 Sayı:28821
- Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu, Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim (BDS 260) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 8, Resmi Gazete Tarih:10.12.2013 Sayı:28847
- Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu, Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması (BDS 250) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 7, Resmi Gazete Tarih:10.12.2013 Sayı:28847
- Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu, İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi (BDS 265) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 9, Resmi Gazete Tarih:12.12.2013 Sayı:28849

- Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu,
Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik (BDS 320)
Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 12, Resmi Gazete
Tarih:24.12.2013 Sayı:28861
- Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu, Bağımsız Denetçiler İçin
Etik Kurallar Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 44,
Resmi Gazete Tarih:21.05.2015 Sayı:29362
- Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu,
Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim
Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi (BDS 200) Hakkında Tebliğ Türkiye
Denetim Standartları Tebliği No: 2, Resmi Gazete Tarih:13.10.2013 Sayı:28794
- Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu,
Bağımsız Denetim Kanıtları (BDS 500) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim
Standartları Tebliği No: 16, Resmi Gazete Tarih:30.12.2013 Sayı:28867
- Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu,
Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması (BDS 300) Hakkında
Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 10, Resmi Gazete
Tarih:30.12.2013 Sayı:28867
- Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu,
Analitik Prosedürler (BDS 520) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları
Tebliğ No: 20, Resmi Gazete Tarih:09.01.2014 Sayı:28877
- Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu,
İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması (BDS 610) Hakkında Tebliğ Türkiye
Denetim Standartları Tebliği No: 28, Resmi Gazete Tarih:14.02.2014
Sayı:28913
- Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu,
Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi (BDS
705) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 31, Resmi
Gazete Tarih:18.03.2014 Sayı:28945
- Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu,
Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama (BDS 700) Hakkında

Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 30, Resmi Gazete
Tarih:18.03.2014 Sayı:28945

Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ
Seri: X No : 16, Resmi Gazete Tarih: 04.03.1996 Sayı:22570

Diğer Kaynaklar:

American Institute Of CPAs (AICPA) , www.aicpa.org

AICPA, Generally Accepted Auditing Standards,
<http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00150.pdf> - (22.12.2016)

ALLEN Abigail - Karthik RAMANNA - Sugata ROYCHOWDHURY, “The Auditing Oligopoly And Lobbying On Accounting Standards”, *Harvard Business School Working Paper 13-054*, 19 August 2013

ASCHER Bernard, “The Audit Industry: World’s Weakest Oligopoly?”, *The American Antitrust Institute Working Paper No:08-03*, August 2008

BUMILLER Elisabeth, “Bush Signs Bill Aimed At Fraud In Corporations”, *The New York Times*, 31.07.2012,
<http://www.nytimes.com/2002/07/31/business/corporate-conduct-the-president-bush-signs-bill-aimed-at-fraud-in-corporations.html> , (03.06.2015)

Deloitte Global Report 2014,
<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/About-Deloitte/gx-gr14-summary-final.pdf> , (29.01.2015)
Deloitte, www2.deloitte.com

Deloitte Türkiye Şeffaflık Raporu 2015,
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/audit/2015-kgk-seffaflik-raporu%20-revize.pdf>

EAGLESHAM Jean - Michael RAPOPORT, “SEC Gets Busy With Accounting Investigations”, *The Wall Street Journal*, 20.01.2015,
<http://www.wsj.com/articles/sec-gets-busy-with-accounting-investigations-1421797895> ,(15.06.2015)

- Ernst&Young Global Review 2014, 2014,
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_Global_review_2014/\\$FILE/Global_review_2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_Global_review_2014/$FILE/Global_review_2014.pdf), (29.01.2015)
Ernst&Young, www.ey.com
- Ernst&Young Türkiye Şeffaflık Raporu 2015, 2015,
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_2015_y%C4%B1%C4%B1%C5%9Eeffafl%C4%B1k_Raporu/\\$FILE/Guney%20Seffafl%C4%B1k%20Raporu%202015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_2015_y%C4%B1%C4%B1%C5%9Eeffafl%C4%B1k_Raporu/$FILE/Guney%20Seffafl%C4%B1k%20Raporu%202015.pdf)
- Fortune Magazine, “Fortune 100 Best Companies Work For”,
<http://beta.fortune.com/best-companies>, (04.04.2017)
- HARWOOD Elaine - Laura SIMMONS, “The Tenth Anniversary of SOX: Its Impact and Implications For Future Securities Litigation and Regulatory Enforcement Activity”, *Bloomberg BNA Corporate Accountability Report*, Vol.10, No.28, July 13, 2012
- International Federation Of Accountants (IFAC), www.ifac.org
- International Accounting Bulletin, “World Survey 2015”, Issue 545, January 2015
- GYORKOS Ana - Vincent HUCK, “Are We Heading Towards A Big Two Market?”,
International Accounting Bulletin, Issue 545, January 2015
- KAP, https://www.kap.org.tr/tr/tumKalemler/kpy41_acc8_yabanci_lisans_anlasmasi,
(04.04.2017)
- KPMG International Annual Review 2014, s.34,
<http://www.kpmg.com/global/en/about/international-annual-review/documents/2014/international-annual-review-2014.pdf>, (29.01.2015)
- KPMG Türkiye Şeffaflık Raporu 2015, 2015,
<https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/tr/pdf/2016/10/tr-2015-seffaflik-raporu-guncellenmis.pdf>
- KPMG, www.kpmg.com
- MC KENNA Francine, “Is Any Other Audit Firm Vulnerable Besides Ernst & Young?”,
Forbes Magazine, 23.12.2010,
<http://www.forbes.com/sites/francinemckenna/2010/12/23/is-any-other-audit-firm-vulnerable-besides-ernst-young/>, (28.01.2015)
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), www.pcaobus.org

- PWC Global AnnualReview 2014,
http://www.pwc.com/m1/en/publications/global_annual_review_2014.html,
(29.01.2015)
- PWC Türkiye Şeffaflık Raporu 2015,
https://www.pwc.com.tr/tr/aboutus/assets/basaran-nas-bagimsiz-denetim-smm_seffaflik_raporu_2015-guncellenmis.pdf
- PriceWaterhouseCoopers, www.pwc.com
- Sarbanes-OxleyAct, 2002
- SEC, <https://www.sec.gov/news/testimony/ts042105whd.htm> ,(03.06.2015)
- SMITH Geoffrey, “TescoChairmanResignsAfter \$420 Million Accounting Scandal”,
Fortune, 23.10.2014, <http://fortune.com/2014/10/23/tesco-chairman-resigns-after-420-million-accounting-scandal/> , (15.06.2015)
- SOLL Jacob, “Greece’s Accounting Problem”,
http://www.nytimes.com/2015/01/21/opinion/greecesaccountingproblem.html?_r=3 , (22.01.2015)
- TheGuardian, “TescoNamesDeloitte As New AuditorAfter Accounting Scandal”,11.05.2015, <http://www.theguardian.com/business/2015/may/11/tesco-names-deloitte-as-new-auditor-after-accounting-scandal-pwc>, (15.06.2015)
- Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği-Deloitte Ortak Yayını, *Nedir Bu Kurumsal Yönetim*, 2006, <http://www.tkyd.org/tr/yayinlar-tkyd-yayinlari.html>,
(20.12.2016)
- Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği, *OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri 2004*, Ocak 2005, <http://www.tkyd.org/tr/yayinlar-tkyd-yayinlari.html> , (20.12.2016)
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü,www.tide.org.tr
- Wikipedia, http://en.wikipedia.org/wiki/Accounting_scandals, (02.06.2015)

EKLER

EK 1: PCAOB Standartları ve PCAOB Geçici Standartları²²⁰

PCAOB STANDARTLARI

AS No. 1: Denetçi raporlarındaki referanslar

AS No. 3: Denetim dökümantasyonu

AS No. 4: Devam eden denetim materyali zayıflığına ilişkin raporlama

AS No. 5: Finansal raporlama üzeri iç kontrol denetimi

AS No. 6: Finansal tablolarda tutarlılık değerlendirmesi

AS No. 7: Kalite sorumluluğu

AS No. 8: Denetim Riski

AS No. 9: Denetim Planlaması

AS No. 10: Denetim sorumluluğunun gözetilmesi

AS No. 11: Denetim planlamasında ve denetim aşamasında önemlilik

AS No. 12: Önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi

AS No. 13: Önemli yanlışlık durumunda denetçinin sorumluluğu

AS No. 14: Denetim sonuçlarının değerlendirilmesi

AS No. 15: Denetim kanıtları

AS No. 16: Denetim komiteleri ve iletişim

AS No. 17: Finansal tablolardaki ek bilgilerin denetimi

AS No. 18: İlişkili taraflar

PCAOB GEÇİCİ STANDARTLARI

AU 110: Bağımsız denetçinin fonksiyonları ve sorumlukları

AU 150: Genel kabul görmüş denetim standartları

AU 161: Kalite kontrol standartları ve genel kabul görmüş denetim standartları arasındaki ilişki

AU 201: Genel standartların yapısı

²²⁰ PCAOB, <http://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/default.aspx>, (22.12.2014)

AU 210: Bağımsız denetçinin eğitimi ve yeterliliği
AU 220: Bağımsızlık
AU 230: Çalışmanın performansı için gerekli mesleki özen
AU 315: Bir önceki ve şimdiki denetçilerle iletişim
AU 316: Finansal tabloların denetiminde hile faktörü
AU 317: Müşterilerin yasadışı eylemleri
AU 322: Denetçinin finansal tabloların denetiminde iç denetimi göz önünde bulundurması
AU 324: Hizmet organizasyonu
AU 325: Finansal tabloların denetiminde kontrol eksikliğinde iletişim
AU 328: Gerçeğe uygun değer ölçümlerinin ve dipnotların denetimi
AU 329: Maddi analitik prosedürler
AU 330: Onay süreci
AU 331: Stoklar
AU 332: Türev araçların, riskten korunma araçlarının ve menkul yatırım araçlarının denetimi
AU 333: Yönetim beyanları
AU 336: Denetimde uzman kişi yardımı
AU 337: Müşteri avukatının değerlendirmelerinin sorgulanması
AU 341: Denetçinin işletme birimlerinin yeteneğini sorgulaması
AU 342: Muhasebe değerlendirmelerinin denetimi
AU 350: Denetimde örnekleme
AU 390: Denetim raporu tarihinden sonra ihmal edilen prosedürleri gözden geçirmek
AU 410: Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine bağlılık
AU 411: Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumluluk ile sunum
AU 435: Bölüm bilgileri
AU 504: Finansal tablolar ile ilişkilendirme
AU 508: Denetlenmiş finansal tablolar hakkında raporlama
AU 530: Denetim raporu tarihi
AU 532: Denetçi raporu kullanımını kısıtlama
AU 534: Yabancı ülkelerde hazırlanan finansal tablolar hakkında raporlama
AU 544: Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle uyumsuzluk durumu

- AU 550:Denetlenmiş finansal tablolardaki ve diğer belgelerdeki bilgiler
- AU 551:Temel finansal tablolar ile birlikte düzenlenen bilgiler hakkında raporlama
- AU 552:Denetçi tarafından düzenlenen temel finansal tablolardaki bilgilerle raporlama
- AU 558:Gerekli ek bilgiler
- AU 560:Bilanço tarihinden sonraki olaylar
- AU 561:Denetçi raporu tarihinden sonra ortaya çıkan bulgular
- AU 622:Finansal tabloların bir bölümünde veya muhasebe prosedürlerinde karara varılan kurallara uyma yükümlülüğü
- AU 623:Özel raporlar
- AU 625:Muhasebe prensipleri uygulama raporu
- AU 634:Sigortacılar ve diğer talep edenler için güven mektupları
- AU 711:Yasalar çerçevesinde dosyalama
- AU 722:Geçici finansal bilgi
- AU 801:Dernekler ve resmi yardım kuruluşları denetiminde uyumluluk
- AU 901:Resmi antrepolarda tutulan mallar için denetim ve kontrol prosedürler

EK 2: Uluslararası Denetim Standartları²²¹

100-199 GİRİŞ

100 Güvenceler (Sigorta) Sözleşmeleri

120 Uluslararası Denetim Standartlarının Çerçevesi

200-299 SORUMLULUKLAR

200 Mali Tabloların Denetiminin Amaçları ve Genel İlkeleri

210 Denetim Sözleşmesinin Koşulları

220 Denetim Kalitesinin Sağlanması

230 Belgelendirme (Dokümantasyon)

240 Hatalar ve Yanıltıcı İşlemler

250 Mali Tabloların Denetimi Sırasında Yasaların ve Diğer Düzenlemelerin Dikkate Alınması

260 Denetim Sorunlarının Gözetim ve Uygulama ile Sorumlu Kişiler Arasında Müzakeresi

300-399 PLANLAMA

300 Planlama

310 Müşterinin Ekonomik Ortamının ve Faaliyetlerinin Tanınması

320 Mali Tabloların Denetimi Kapsamında Önemlilik

400-499 İÇ KONTROL SİSTEMİ

400 Risk Değerlemesi ve İç Kontrol

401 Elektronik Bilgi İşlem Ortamında Denetimi

402 Başka Bir Hizmet İşletmesinden Yararlanan Firmalarda Denetimin Özellikleri

500-599 DENETİM KANITLARI

500 Denetim Kanıtları

501 Denetim Kanıtları - Belirli Denetim Kalemlerinde Ek Açıklamalar

505 Dış Mutabakatlar

510 İlk Denetim- Açılış Bakiyeleri

520 Analitik Denetim İşlemleri

530 Kabul Edilebilir Örnekleme-ve Diğer Yöntemler

²²¹ Ahmet Başpınar, "Türkiye'de Ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", *Maliye Dergisi*, Sayı:148, Ocak Nisan 2005,ss.59-60

540 Mali Tabloların Düzenlenmesinde Tahminlerin Denetimi
545 Değerleme Ölçüleri ve Açıklamaların Denetimi
550 Mali Tabloların Düzenlenmesinde İlişkili Taraflar (Grup)Arasındaki İlişkilerin Etkilerinin Denetimi
560 Bilanço Gününden Sonra Meydana Gelen Olaylar
570 İşletmenin Sürekliliği
580 İşletme Yönetiminin Açıklamaları
600-699 ÜÇÜNCÜ KİŞİLERİN ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI
600 Diğer Denetçilerin Çalışmalarının Kullanılması
610 İç Denetçilerin Çalışmalarının Kullanılması
620 Bir Uzmanın Çalışmalarının Kullanılması
700-799 DENETİMDE TESPİTLER VE RAPOR DÜZENLEMESİ
700 Denetçinin Denetim Raporu
710 Karşılaştırılabilirlik
720 Denetlenmiş Mali Tablo Bilgilerinin Yer Aldığı Dokümanlardaki Bilgiler
800-899 ÖZEL ALANLAR
800 Özel Denetimlerde Denetim Raporu
810 Geleceğe Yönelik Bilgilerin Denetimi
900-999 DENETİME YAKIN HİZMETLER
910 Mali Tabloların İncelenmesi Sözleşmeleri (Sınırlı Denetim)
920 Görüş Bildirme ve Tespit için Denetim Sözleşmeleri
930 Finansal Bilgilerin Derlenmesi Sözleşmeleri
1000-1100 DENETİM STANDARTLARINI TAMAMLAYICI GÖRÜŞLER
1001 Bankalararası Mutabakat İşlemleri
1001 Elektronik Bilgi İşlem Ortamı "Stand-alone" (PC türü)Mikro Bilgisayar
1002 Elektronik Bilgi İşlem Ortamı "Online" Bilgisayar Sistemleri
1003 Elektronik Bilgi İşlem Ortamının Bilgi Bankası Sistemi
1004 Banka Müfettişleri ile Dış Denetçi Arasındaki İlişkiler
1005 Küçük İşletmelerin Denetiminde Özel Durumlar
1006 Bankaların Finansal Tablolarının Denetimi
1008 Risk Değerlemesi ve İç Kontrol Sistemi-Elektronik Bilgi İşlem Özellikleri ve Düşünceler

1009 Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri

1010 Finansal Tabloların Denetiminde Çevresel Hususların Dikkate Alınması

1011 2000'li Yılların Denetçi ve Yöneticileri İçin Uyarılar(Haziran 2001 de kaldırıldı)

1012 Türev Finansal Araçların Denetimi

1013 Elektronik Ticaret (Sanal Ortamda Ticaret) Mali Tabloların Denetimine Etkileri

1014 Uluslararası Raporlama Standartlarına Uygunluk Hakkında Raporlama



EK 3: KGK Denetim Standartları Yayınlama Planı Temel ve Alt Başlıklar²²²

GENEL İLKE VE SORUMLULUKLAR

- 200 - Bağımsız denetçinin genel amaçları ve bağımsız denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesi
- 210 - Bağımsız denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varılması
- 220 - Finansal tabloların bağımsız denetiminde kalite kontrol
- 230 - Bağımsız denetimin belgelendirilmesi
- 240 - Finansal tabloların bağımsız denetiminde bağımsız denetçinin hileye ilişkin sorumlulukları
- 250 - Finansal tabloların bağımsız denetiminde ilgili mevzuatın dikkate alınması
- 260 - Üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim
- 265 - İç kontrol eksikliklerinin üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirilmesi

RİSK DEĞERLENDİRMESİ VE DEĞERLENDİRİLMİŞ RİSKLERE VERİLECEK KARŞILIKLAR:

- 300 - Finansal tabloların bağımsız denetiminin planlanması
- 315 - İşletme ve çevresini tanımak suretiyle önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi
- 320 - Bağımsız denetimin planlanmasında ve yürütülmesinde önemlilik
- 330 - Bağımsız denetçinin değerlendirilmiş risklere karşı yapacağı işler
- 402 - Hizmet kuruluşu kullanan bir işletmenin bağımsız denetiminde dikkate alınacak hususlar
- 450-Bağımsız denetimin yürütülmesi sırasında belirlenen yanlışlıkların değerlendirilmesi

BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARI:

- 500 - Bağımsız denetim kanıtları
- 501 - Bağımsız denetimi kanıtları belirli kalemler için dikkate alınması gereken özel hususlar
- 505 - Dış teyitler
- 510 - İlk bağımsız denetimler- açılış bakiyeleri

²²² KGK, Türkiye Denetim Standartlarına İlişkin Bilgi Notu, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/bilgiNotu.pdf> , (01.12.2016)

520 - Analitik prosedürler

530 - Bağımsız denetimde örnekleme

540 - Gerçeğe uygun değere ilişkin olanlar dâhil muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların bağımsız denetimi

550 - İlişkili taraflar

560 - Bilanço tarihinden sonraki olaylar

570 - İşletmenin sürekliliği

580 - Yazılı açıklamalar

BAŞKALARININ ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI:

600 - Özel hususlar-topluluk finansal tablolarının bağımsız denetimi (topluluğa bağlı birim denetçilerinin çalışmaları dâhil)

610 - İç denetçi çalışmalarının kullanılması

620 - Uzman çalışmalarının kullanılması

BAĞIMSIZ DENETİMİN SONUÇLARI VE RAPORLAMA:

700 - Finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlama

705 - Bağımsız denetçi raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi

706 - Bağımsız denetçi raporunda yer alan dikkat çekilen hususlar ve diğer hususlar paragrafları

710 - Önceki dönemlere ait karşılık gelen bilgiler ve karşılaştırmalı finansal tablolar

720 - Bağımsız denetçinin denetlenmiş finansal tabloları içeren dokümanlardaki diğer bilgilere ilişkin sorumlulukları

ÖZEL ALANLAR:

800 - Özel hususlar – özel amaçlı çerçevelere göre hazırlanan finansal tabloların bağımsız denetimi

805 - Özel hususlar – tek bir finansal tablonun bağımsız denetimi ile finansal tablolardaki belirli unsurların, hesapların veya kalemlerin bağımsız denetimi

810 - Özet finansal tablolara ilişkin rapor vermek üzere yapılan denetimler

Ek 4: KGK Tarafından Yayımlanan Denetim Standartları²²³

KKS 1 Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı

TDS Riskin Erken Saptanması Sistemi Ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esaslara Yönelik İlke Kararı

BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi

BDS 210 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması

BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol

BDS 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi

BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları

BDS 250 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması

BDS 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

BDS 265 İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara Ve Yönetime Bildirilmesi

BDS 300 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması

BDS 315 İşletme Ve Çevresini Tanım Suretiyle Önemli Yanlılık Risklerinin Belirlenmesi

BDS 320 Bağımsız Denetimin Planlanmasında Ve Yürütülmesinde Önemlilik

BDS 330 Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler

²²³ KGK, "Türkiye Denetim Standartları", http://www.kgk.gov.tr/content_detail-315-792---.html (12.12.2016)

- BDS 402 Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar
- BDS 450 Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlılıkların Değerlendirilmesi
- BDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları
- BDS 501 Bağımsız Denetimi Kanıtları Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar
- BDS 505 Dış Teyitler
- BDS 510 İlk Bağımsız Denetimler- Açılış Bakiyeleri
- BDS 520 Analitik Prosedürler
- BDS 530 Bağımsız Denetimde Örneklem
- BDS 540 Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin Ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi
- BDS 550 İlişkili Taraflar
- BDS 560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
- BDS 570 İşletmenin Sürekliliği
- BDS 580 Yazılı Açıklamalar
- BDS 600 Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)
- BDS 610 İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması
- BDS 620 Uzman Çalışmalarının Kullanılması
- BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama
- BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi

BDS 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Ve Diğer Hususlar Paragrafları

BDS 710 Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler Ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar

BDS 720 Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları

BDS 800 Özel Hususlar-Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi

BDS 805 Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi İle Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların Veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi

BDS 810 Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler

SBDS 2410 Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi

İHS 4400 Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler

GDS 3400 İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi

GDS 3420 Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri

GDS 3402 Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları

GDS 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi Veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Diğer Güvence Denetimleri Standardı

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

TEZ ÇOĞALTMA VE ELEKTRONİK YAYIMLAMA İZİN FORMU

Yazar Adı Soyadı	EREN YILDIZ
Tez Adı	“21.YÜZYILDA İŞLETMELERİN BAĞIMLI YOLU: BAĞIMSIZ DENETİM VE TÜRKİYE ANALİZİ”
Enstitü	SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
Anabilim Dalı	İŞLETME
Tez Türü	YÜKSEK LİSANS
Tez Danışman(lar)ı	PROF.DR.SAİT YÜKSEL KAYGUSUZ
Çoğaltma (Fotokopi Çekim) izni	<input checked="" type="checkbox"/> Tezimden fotokopi çekilmesine izin veriyorum <input type="checkbox"/> Tezimin sadece içindekiler, özet, kaynakça ve içeriğinin % 10 bölümünün fotokopi çekilmesine izin veriyorum <input type="checkbox"/> Tezimden fotokopi çekilmesine izin vermiyorum
Yayımlama izni	<input checked="" type="checkbox"/> Tezimin elektronik ortamda yayımlanmasına izin Veriyorum

Hazırlamış olduğum tezimin belirttiğim hususlar dikkate alınarak, fikri mülkiyet haklarım saklı kalmak üzere Uludağ Üniversitesi Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı tarafından hizmete sunulmasına izin verdiğimi beyan ederim.

Tarih : 15.08.2017

İmza :

