

T.C.  
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İKTİSAT ANABİLİM DALI  
PARA - BANKA PROGRAMI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜRKİYE SERMAYE PİYASASINDA  
BAĞIMSIZ DENETİM**

**Çiğdem BİZİM**

Danışman  
**Doç. Dr. İsmail MAZGİT**

2008

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Türkiye Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim** ” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

... / ... / 2008

Çiğdem Bizim

## YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI

### Öğrencinin

Adı ve Soyadı : Çiğdem BİZİM  
Anabilim Dalı : İktisat  
Programı : Para ve Banka  
Tez Konusu : Türkiye Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim  
Sınav Tarihi ve Saati : ...../...../.....

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün ..... tarih ve ..... sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliği'nin 18. maddesi gereğince yüksek lisans tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini ..... dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI OLDUĞUNA	<input type="radio"/>	OY BİRLİĞİ	<input type="radio"/>
DÜZELTİLMESİNE	<input type="radio"/>	OY ÇOKLUĞU	<input type="radio"/>
REDDİNE	<input type="radio"/>		

ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır.  O\*\*\*  
Öğrenci sınava gelmemiştir.  O\*\*

\* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.  
\*\* Bu halde adayın kaydı silinir.  
\*\*\* Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fulbright vb.) aday olabilir.	<input type="radio"/>	Evet
Tez mevcut hali ile basılabilir.	<input type="radio"/>	
Tez gözden geçirildikten sonra basılabilir.	<input type="radio"/>	
Tezin basımı gerekliliği yoktur.	<input type="radio"/>	

### JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

.....	<input type="checkbox"/>	Başarılı	<input type="checkbox"/>	Düzeltilme	<input type="checkbox"/>	Red	.....
.....	<input type="checkbox"/>	Başarılı	<input type="checkbox"/>	Düzeltilme	<input type="checkbox"/>	Red	.....
.....	<input type="checkbox"/>	Başarılı	<input type="checkbox"/>	Düzeltilme	<input type="checkbox"/>	Red	.....

**ÖZET**  
**Yüksek Lisans Tezi**  
**Türkiye Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim**  
**Çiğdem Bizim**  
**Dokuz Eylül Üniversitesi**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü**  
**İktisat Anabilim Dalı**  
**Para-Banka Programı**

Sermaye piyasalarında yatırım kararlarını yatırımcılar kendileri vermektedir ve sermaye piyasasında yatırımcıların karşı karşıya olduğu temel risk asimetrik bilgi dağılımıdır. Bu sebeple sermaye piyasasındaki işlemlerin düzenlenmesindeki temel amaç yatırımcıların korunmasıdır. Bağımsız denetimin önemi de bu noktada ortaya çıkmaktadır. Sermaye piyasasında güvenilir bilgiye duyulan ihtiyaç bağımsız denetimi gerekli kılan nedenlerin başında gelmektedir.

Bu çalışmada temel olarak sermaye piyasası düzenlemeleri açısından oldukça önemli olan bağımsız denetimin gerekliliği, önemi ve yararları üzerinde durulmaktadır. Bağımsız denetimin gerekliliği kapsamında Sermaye Piyasası Kanunu'nun piyasalarda güven ve istikrarın sağlanması, yatırımcıların korunması açısından temel aldığı kamuyu aydınlatma ilkesi ele alınmaktadır.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları çerçevesinde 8. Yönerge ile getirilen standartlar ve IFAC tarafından yayınlanan uluslararası denetim standartları incelenmiştir. Amerika Birleşik Devletleri'nde yaşanan Enron ve WorldCom skandallarının ardından bağımsız denetim konusunda daha geniş ve ayrıntılı düzenlemeler yapılması gereği ortaya çıkmıştır. Bu gelişmeler çerçevesinde bağımsız denetim konusunda en önemli ve kapsamlı düzenlemelerden biri Amerika Birleşik Devletleri'nde 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes - Oxley Kanunu ile gerçekleştirilmiştir. Çalışmada Sarbanes – Oxley kanununa paralel olarak AB'de ve Türkiye Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan düzenlemeler ele alınmıştır.

**Türkiye Sermaye Piyasasında bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeler ve UDS'ye uyum sürecinde yapılan düzenlemeler incelenmiş ve düzenlemelerin uygulamasında karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerilerine değinilmiştir.**

**Anahtar Kelimeler: 1) Bağımsız Denetim, 2) Kamuyu Aydınlatma İlkesi, 3) Denetçinin Bağımsızlığı, 4)Uluslararası Denetim Standartları**

## **ABSTRACT**

**Master's Degree Thesis**

**Independent Audit in Turkey's Capital Market**

**Çiğdem Bizim**

**Dokuz Eylül University**

**Institute of Social Sciences**

**Department of Economics**

**Money-Bank Program**

**In capital markets, investors make their investment decisions individually. From this aspect; the basic risk that investors are faced with in capital markets is asymmetric information distribution. Thence; the main purpose to regulate capital market process is protection of investors. The significance of independent auditing comes into at this point. The requirement to be felt to reliable information is the fundamental cause that makes independent auditing essential.**

**In this study, basically accentuated on exigency, importance and efficacy of independent auditing that is considerably significant in terms of capital markets regulation. Within the context of independent auditing necessity, the principle of elucidation to public that The Capital Markets Law takes as a base in terms of ensuring reliance and stability in markets and protecting investors is discussed. In this sense, independent auditing is evaluated based on The Capital Markets Law.**

**International Auditing Standards, which were setted by Eight Directive and IFAC, are disscussed from the aspect of Generally Accepted Auditing Standards. Following to the scandals experienced in The US as Enron and WorldCom, the need to make further extensive and detailed arrangements regarding independent auditing, emerged. Within this context of improvements, one of the most significant and comprehensive regulation related to independent auditing was implemented with Sarbanes – Oxley Law that was passaged into law in The US in 2002. In the study; in parallel with**

**Sarbanes – Oxley Law, regulations conducted and accomplished by Capital Markets Board are discussed.**

**Problems, concerning implementing of international auditing standarts in Turkey Capital Market during the harmonization period, and solution suggestions are discussed.**

**Key Words: 1) Independent Audit, 2) Elucidation to Public Principle,  
3) Auditor Independence, 4) International Auditing Standards**

# TÜRKİYE SERMAYE PİYASASINDA BAĞIMSIZ DENETİM

YEMİN METNİ	ii
TUTANAK	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xii
ŞEKİL VE TABLOLAR LİSTESİ	xiv
EKLER LİSTESİ	xv
GİRİŞ	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### DENETİM KAVRAMI VE DENETİMİN ÖNEMİ

1 DENETİM KAVRAMI.....	5
1.1 DENETİM TANIMI.....	6
1.2 DENETİM TÜRLERİ .....	8
1.2.1 Denetimin Konusuna ve Amacına Göre Türleri.....	9
1.2.1.1 Mali Tabloların Denetimi (Finansal Denetim).....	9
1.2.1.2 Uygunluk Denetimi .....	9
1.2.1.3 Performans (Faaliyet) Denetimi .....	10
1.2.1.4 Ekonomik Denetim.....	10
1.2.1.5 Özel Amaçlı Denetim.....	11
1.2.2 Yapılış Nedenlerine Göre Denetim Türleri .....	12
1.2.2.1 Yasal (Zorunlu) Denetim.....	12
1.2.2.2 İsteğe Bağlı Denetim .....	12
1.2.3 Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri .....	13
1.2.3.1 İç Denetim .....	13
1.2.3.2 Kamusal Denetim .....	14
1.2.3.3 Bağımsız Dış Denetim.....	14
1.3 BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM .....	18
1.4 BAĞIMSIZ DENETİMİN AMAÇLARI.....	21



1.5 BAĞIMSIZ DENETİMİN İŞLEVLERİ .....	22
1.5.1 Kamuyu Aydınlatma Yaklaşımı .....	24
1.5.2 Liyakat Yaklaşımı .....	26
1.6 BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI .....	27

## İKİNCİ BÖLÜM

### ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI VE ETİK KAVRAMI

2 ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI .....	29
2.1 GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI .....	29
2.1.1 Genel Standartlar .....	30
2.1.1.1 Mesleki Eğitim, Yeterlilik ve Uzmanlık Standardı .....	30
2.1.1.2 Bağımsız Davranma Standardı .....	31
2.1.1.3 Mesleki Özen ve Titizlik Standardı .....	31
2.1.2 Çalışma Alanı Standartları .....	31
2.1.2.1 Denetimin Planlanması ve Yardımcıların Gözetimi Standardı .....	32
2.1.2.2 İç kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı .....	32
2.1.2.3 Kanıt Toplama Standardı .....	33
2.1.3 Raporlama Standartları .....	33
2.1.3.1 Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı .....	33
2.1.3.2 Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Devamlılık Standardı .....	33
2.1.3.3 Mali Tablolarda Yeterli Açıklama Bulunması Standardı .....	34
2.1.3.4 Denetçinin Görüş Bildirmesi Standardı .....	34
2.2 AVRUPA BİRLİĞİ'NDE 8. YÖNERGE İLE GETİRİLEN STANDARTLAR .....	35
2.3 IFAC-ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI .....	40
2.4 DENETÇİNİN BAĞIMSIZLIĞI VE ETİK KAVRAMI .....	45
2.4.1 Denetçinin Bağımsızlığını Tehdit Eden Unsurlar Ve Önlemleri .....	47
2.4.2 Denetçinin Bağımsızlığı İle İlgili Uluslararası Düzenlemeler .....	51
2.4.2.1 AICPA'nın Kuralları .....	51
2.4.2.2 Finansal Skandallar ve Sarbanes - Oxley Kanunu .....	52
2.4.2.3 Avrupa Birliği Komisyonu'nun Kuralları .....	57
2.4.2.4 IFAC'ın Kuralları .....	59

2.4.2.5 Türkiye Sermaye Piyasasında Denetçi Bağımsızlığı İle İlgili Düzenlemeler.....	60
--	----

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE SERMAYE PİYASASI MEVZUATINA GÖRE BAĞIMSIZ DENETİM

3 TÜRKİYE SERMAYE PİYASASI MEVZUATINA GÖRE BAĞIMSIZ DENETİM.....	64
3.1 TÜRKİYE SERMAYE PİYASASINDA BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER.....	67
3.1.1 SERİ X, NO: 22 TEBLİĞ İLE DÜZENLENEN ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI'NIN ESASLARI.....	70
3.1.2 BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ.....	73
3.1.2.1 Müşteri Hakkında Bilgi Toplama ve İşin Kabulü.....	75
3.1.2.2 İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi.....	78
3.1.2.2.1 Denetim Riskinin Değerlendirilmesi.....	79
3.1.2.2.2 Önemlilik Düzeyinin Değerlendirilmesi.....	83
3.1.2.3 Denetim Kanıtları, Teknikleri ve Denetimin Raporlanması.....	85
3.2 BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ DİĞER DÜZENLEMELER.....	90
3.2.1 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Bağımsız Denetim.....	90
3.2.2 Bankacılık Sisteminde Bağımsız Denetim.....	92
3.2.3 Sigorta Ve Reasürans Şirketlerinin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi.....	94
3.2.4 Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Bağımsız Denetim.....	95
3.3 TÜRKİYE SERMAYE PİYASASINDA BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....	95
3.3.1 Bireysel Yatırımcılar Açısından Değerlendirme.....	96
3.3.2 Bağımsız Denetim Firmaları Açısından Değerlendirme.....	97
3.3.2.1 Denetim Firmalarının Bağımsız Denetim Dışında Sunduğu Hizmetler.....	98
3.3.2.2 Mesleki Eğitim ve Yeterliliğe Önem Verilmesi.....	99

3.3.2.3 Bağımsız Denetim Konusunda Otorite Fazlalığı ve Mevzuat Karmaşası .....	101
3.3.2.4 Denetim Firmalarının Rotasyonu ve Bağımsız Denetim Sektöründe Rekabet.....	104
<b>SONUÇ</b> .....	109
<b>KAYNAKÇA</b> .....	114

## KISALTMALAR

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>AICPA</b>	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurumu)
<b>Andersen</b>	: Arthur Andersen LLP
<b>BDDK</b>	: Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu
<b>Bkz.</b>	: Bakınız
<b>Enron</b>	: Enron Corporation
<b>FASB</b>	: Financial Accounting Standards Board
<b>GAAS</b>	: Generally Accepted Auditing Standards
<b>IAASB</b>	: International Auditing and Assurance Standards Board, (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)
<b>IAP</b>	: Audit Practice Statements, (Denetim Uygulamaları Çalışmaları)
<b>IAPC</b>	: International Auditing Practices Committee, (Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi)
<b>IFAC</b>	: International Federation of Accountants, (Uluslararası Muhasebe Federasyonu)
<b>IFRS</b>	: International Financial Reporting Standards, (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
<b>IOSCO</b>	: International Organization Of Securities Commissions, (Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Organizasyonları)
<b>ISA</b>	: International Standards on Auditing, (Uluslararası Denetim Standartları)
<b>İMKB</b>	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
<b>OECD</b>	: Organization For Economic Cooperation Development, (İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Örgütü)
<b>PCAOB</b>	: Public Company Accounting Oversight Board
<b>SAS</b>	: Statement on Auditing Standards
<b>SEC</b>	: Securities Exchange Commission
<b>SMMM</b>	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

<b>SOX</b>	: Sarbanes Oxley Act
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TMUDESK</b>	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
<b>TÜDESK</b>	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
<b>TÜRMOB</b>	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>UDS</b>	: Uluslararası Denetim Standartları
<b>YTL</b>	: Yeni Türk Lirası
<b>YMM</b>	: Yeminli Mali Müşavir

## TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1: İç Denetçi ve Dış Denetçi Arasındaki Farklar .....	17
Tablo 2: Denetçiler ve Denetim Türleri- Önem Verilen Denetim Alanları .....	18
Tablo 3: 1984 8.Yönerge'den itibaren AB'de Denetim ile İlgili Yapılan Düzenlemeler.....	38
Tablo 4: 2000'li Yılların Başında Meydana Gelen Şirket İflasları .....	53
Tablo 5: Hisse Senedi İMKB'de İşlem Gören Şirketlerin Yıllara Göre Değişimi.....	66
Tablo 6: Halka Açık Şirketlerin Piyasa Değeri .....	66
Tablo 7: SPK'da Bağımsız Denetime Tabi Kuruluşlar ve Bağımsız Denetim Şirketleri .....	66
Tablo 8: Seri X, No: 16 Tebliğ İçeriği .....	68
Tablo 9: SPK Seri X, No: 22 Tebliğ Kısımları ve Karşılık Gelen Uluslararası Denetim Standartları.....	72
Tablo 10: Denetim Süreci.....	75
Tablo 11: Denetim Riski Bileşenleri Arasındaki İlişki .....	83
Tablo 12: Önemlilik ile Denetçinin Görüş Türü Arasındaki İlişki .....	84
Tablo 13: Türkiye' de Bağımsız Denetim Raporlarının Okunmama Gerekçeleri .....	97
Tablo 14: Firmaların Bağımsız Denetim Hizmeti Dışında Sundukları Hizmetler .....	98
Tablo 15: Bağımsız Denetimde Mesleki Yeterliliğin Önemi.....	100
Tablo 16: Denetlenen İşletmelerde UMS ve UFRS'ye Uyum.....	102
Tablo 17: SPK Düzenlemelerinin UDS ile Uyumu.....	102
Tablo 18: Bağımsız Denetimde Otorite Fazlalığı ve Mevzuat Karmaşası .....	103
Tablo 19: Uygulamada Karşılaşılan Sorunların Önemlilik Düzeyi .....	104
Tablo 20: Rotasyonun Denetimin Verimliliği ve Etkinliği Üzerine Etkisi .....	106
Tablo 21: Düzenleyici Bir Üst Kurul veya Aracı Kurumun Gerekliliği .....	107

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Bağımsız Denetçinin Rolü .....	15
Şekil 2: Sistemik Denetim Sürecinin Temel Aşamaları .....	20
Şekil 3: Sermaye Piyasasında Bilgi Arzı/Talebi .....	23
Şekil 4: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Özeti .....	35

## EKLER LİSTESİ

EK 1: Olumlu Görüş İçeren Bağımsız Denetim Raporu Örneği.....	122
EK 2: Şartlı Görüş İçeren Bağımsız Denetim Raporu Örneği .....	124
EK 3: Görüş Bildirmekten Kaçınan Bağımsız Denetim Raporu Örneği.....	125
EK 4: Olumsuz Görüş İçeren Bağımsız Denetim Raporu Örneği.....	126
EK 5: Genel Bağımsız Denetim Sözleşmesi Örneği .....	127
EK 6: Anket Soruları.....	129

## GİRİŞ

18.yüzyılda sanayi devrimi ile birlikte sermaye piyasaları şekillenmeye ve özellikle anonim şirketler ekonomik hayatta geniş olarak yer almaya başlamıştır. Anonim şirketlerin yaygınlaşması ile birlikte şirketlerin yönetimi ve sahipliği yavaş yavaş birbirinden ayrılmıştır. Bu şekilde ortaya çıkan yeni şirketleşme biçimleri bağımsız denetçiler için bir çalışma alanı oluşturmuş ve denetim alanındaki gelişmelere hız kazandırmıştır.

Günümüzde ise sermaye piyasası, gelişmiş bir ülkede ekonominin en önemli dinamiklerinden biridir. Sermaye piyasası girişimcilere uzun vadeli fonlar sağlayarak ekonomik kalkınmaya önemli katkılarda bulunmakta ve sermayenin tabana yayılmasına yardımcı olmaktadır. Bu fonksiyonun iyi işlemesi sermaye piyasasıyla ilgili yasal ve kurumsal düzenlemelere bağlıdır. Bu kapsamda kamuoyunu bilgilendirme çok önemli bir ilkedir. Bu ilkenin hayata geçirilmesi bağımsız denetimin gelişmesiyle yakından ilgilidir. Halkın ekonomik kalkınmaya etkin bir şekilde katılması güven ortamının sağlanmış olması ile mümkün olur. Bu açıdan sermaye piyasaları güvene dayalı piyasalardır ve temel amaçları yatırımcıların korunmasıdır. Bunların sağlanması da sermaye piyasalarında açıklanan bilgilerin güvenilirliği ile olmaktadır. Açıklanan bilgilerin güvenilir olup olmadığının araştırılmasında kullanılan genel yöntem, bilgilerin bağımsız bir kişi tarafından denetlenerek doğrulanmasıdır. Bağımsız denetim ile sermaye piyasası kurumları aracılığı ile yatırımcıların ve tasarrufların korunması sağlanmış olur. Ülkemizde Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) sermaye piyasası ile ilgili düzenlemeleri ve denetlemeleri yapmakla yükümlüdür.

Öte yandan son 20 yıldır dünya piyasalarında meydana gelen krizler piyasalarda şeffaflığın önemini daha çok ortaya çıkarmıştır. Mali piyasaların krizlere karşı son derece hassas olmasının sebebi, özellikle kurumsal yönetim sistemi ile piyasa disiplinin zayıflığı ve kamunun aydınlatılmasına ilişkin yasal altyapının yetersizliğidir. Günümüzde uluslararası denetim standartları çerçevesinde kaliteli ve şeffaf bir kamuyu aydınlatma mekanizması sermaye piyasalarının gelişimi ve yatırımcıların korunması açısından ön koşul olarak kabul



edilmektedir. Kamuyu aydınlatma mekanizması sadece bilgilerin açıklanmasını değil aynı zamanda bağımsız denetimden geçmiş olmasını da içermektedir.

Bağımsız denetim çalışmalarının yeterliliği ve kalitesi bazı standartların geliştirilmesi ile mümkündür. Bu standartların taraflı olmaması için de yasalarca veya meslek kuruluşlarınca belirlenmiş olması ve genel kabul görmüş olması gerekmektedir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları 1947 yılında AICPA tarafından yayınlanmıştır ve günümüzde hâlâ geçerliliğini korumaktadır. Genel kabul görmüş standartlar denetim faaliyetleri açısından uyulması gereken minimum kuralları içermektedir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartlarından oluşmaktadır.

Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde de muhasebe ve denetim konusunda ortak uygulamaların yaratılması amacıyla "Direktifler/Yönergeler" adı altında düzenlemeler getirilmektedir. Günümüzde 8. yönerge ile birlikte bağımsız denetim ve bağımsız denetimi yapacak yasal denetçiler için asgari standartlar, uygulama standartları saptanmaktadır ve birliğe üye ülkelerin denetim standartları genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumlaştırılmaktadır.

Uluslararası Denetim Standartları ise (ISAs) IFAC tarafından 1991 yılında yayınlanmış, 1994 yılında ise standartlar tamamlanarak set halinde kodları ile birlikte yayınlanmıştır.

Bağımsız denetimin kalitesi ve gelişmesi açısından önemli olan bir diğer konu denetçinin bağımsız olmasıdır. Denetçi denetimin her aşamasında bağımsız olmalıdır. Denetçinin bağımsızlığından şüphe edildiği durumlarda denetim de işlevini yitirecektir. Denetçinin bağımsızlığı ile ilgili olarak 1981 yılında AICPA tarafından muhasebeci ve denetçilerin davranışlarını belirleyen Code Of Professional Ethics (Mesleki Davranış Kuralları) yayınlanmıştır. Özellikle 2000'li yılların başında yaşanan muhasebe skandalları ile birlikte denetçinin bağımsızlığı ile ilgili uluslararası alanda çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerden en dikkat çekici olanı ABD'de yaşanan Enron skandalı sonrasında çıkarılan SOX (Sarbanes - Oxley) yasasıdır. AB Komisyonu da 2002 yılından itibaren denetçi

bağımsızlığı ile ilgili alınacak önlemler ile ilgili olarak tavsiye kararları ve düzenlemeler yayınlamıştır.

Türkiye Sermaye Piyasasında bağımsız denetim özellikle yabancı sermaye hareketlerinin Türkiye Sermaye Piyasasına girmeye başlaması ile hızlanmıştır. 2000’li yıllardan itibaren de bağımsız denetimin önemi oldukça artmıştır. 2006 yılından itibaren ise Türkiye Sermaye Piyasasında uluslararası denetim standartları uygulanmaya başlanmıştır. Türkiye Sermaye Piyasasında bağımsız denetim Seri X, No:22 “Türkiye Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” ile UDS’ye uyumlu hale getirilmiştir. Türkiye Sermaye Piyasasında bağımsız denetimi ve UDS’ye uyum sürecinde yapılan düzenlemeleri, bağımsız denetim firmaları ve bağımsız denetimden geçmiş bilgileri kullanarak yatırımlarını yönlendiren bireysel yatırımcılar açısından değerlendirmek mümkündür.

Türkiye Sermaye Piyasasında bağımsız denetimi ele alan tez çalışmamızın amacı sermaye piyasasının gelişimi ve yatırımcıların korunması açısından ön koşul niteliğindeki bağımsız denetimin Türkiye Sermaye Piyasasında ne düzeyde olduğunu incelemek ve mevcut durumu daha ileri bir noktaya taşımak için gereklilikleri ortaya koymaktır. Bu amaçla üç bölümden oluşan çalışmamızda ele aldığımız konular aşağıda tanıtılmıştır.

Çalışmanın ilk bölümünde genel olarak denetim kavramı ele alınmıştır. Denetim, denetimin gelişimi, denetim türleri ve denetim sürecine değinilerek denetim kavramı açıklanmaya çalışılmıştır. Bağımsız denetiminin önemi üzerinde durulmuş, kamuyu aydınlatma ve liyakat yaklaşımları çerçevesinde bağımsız denetimin işlevleri ele alınmıştır. Bağımsız denetime ihtiyaç duyulmasını sağlayan nedenler kapsamında bağımsız denetimin kamuya, devlete ve şirketlere sağladıkları yararlar açıklanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde bağımsız denetim ile ilgili uluslararası düzenlemeler ve etik kavramı ele alınmıştır. Bu çerçevede ilk olarak Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ele alınmıştır. Daha sonra Avrupa Birliği’nde bağımsız denetim konusunda 8. Yönerge ile birlikte getirilen düzenlemeler ve

IFAC tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları anlatılmıştır. 8.Yönerge ile getirilen standartlar ve IFAC tarafından yayınlanan UDS Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ile karşılaştırılarak anlatılmıştır. Uluslararası düzenlemeler kapsamında denetçinin bağımsızlığı ve etik kavramı ele alınmıştır. Özellikle 2000’li yılların başında yaşanan muhasebe skandalları çerçevesinde denetçi bağımsızlığının önemi ve şartları sorgulanmıştır. Bu çerçevede denetçi bağımsızlığı ile ilgili yeni düzenlemelere ve yasalara yer verilmiştir. Denetçinin bağımsızlığını tehdit eden unsurlara ve denetçinin bağımsızlığı ile ilgili uluslararası alandaki ve Türkiye Sermaye Piyasasındaki düzenlemelere değinilmiştir.

Üçüncü bölümde Türkiye’de bağımsız denetime ilişkin yasal düzenlemelere yer verilmiştir. Öncelikle Sermaye Piyasası Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu’nun ilgili Tebliğlerinde bağımsız denetim ile ilgili yasal düzenlemeler incelenmiştir. Sermaye Piyasasında bağımsız denetim uygulamaları ve bağımsız denetim süreci UDS’ye tam uyumun sağlandığı Seri X, No:22 Tebliğ çerçevesinde ele alınmıştır. Daha sonra mali sistem içinde diğer kanunlar ele alınmıştır. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Bankacılık Sistemi, Sigorta ve Reasürans şirketleri ve Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısında bağımsız denetim ile ilgili düzenlemelere değinilmiştir. Son olarak Türkiye Sermaye Piyasasında bağımsız denetim uygulamaları hem bireysel yatırımcılar açısından hem de bağımsız denetim firmaları açısından değerlendirilmeye çalışılmıştır. SPK tarafından uluslararası denetim standartlarına uyum sürecinde yapılan düzenlemelerin bağımsız denetim hizmeti alan işletmelere, bağımsız denetim firmalarına etkileri ve bu düzenlemeler ile ilgili bağımsız denetim firmalarının ne düşündükleri konusunda fikir sahibi olmak amacıyla denetim firmalarına ve denetçilere yönelik olarak bir anket çalışması yapılmıştır. Anket çalışması sonucunda elde edilen bilgiler çerçevesinde Türkiye Sermaye Piyasasında bağımsız denetimi daha ileri bir noktaya taşımak amacıyla yapılması gereken düzenlemeler konusunda çözüm önerileri ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

# BİRİNCİ BÖLÜM

## DENETİM KAVRAMI VE DENETİMİN ÖNEMİ

### 1 DENETİM KAVRAMI

Tarihsel süreç içinde uluslararası ticaretin gelişmeye başladığı dönemlerden itibaren ticari işlemlerin bir standarda bağlanmasına ihtiyaç duyulmuştur. Böylece denetim (audit) kavramı ortaya çıkmaya başlamıştır. Kelime olarak denetim-“audit” Latince “audire” (dinlemek) sözcüğünden türemiştir. Auditor dinleyen veya duyan kişi anlamına gelmektedir. Ortaçağ’dan sanayi devrimine kadar muhasebe kayıtlarının kontrolü bir uzmana okunarak yapılmaktaydı. Mali işlerden sorumlu olan kişi tahsilat, ödemeler ve diğer ticari işlemler ile ilgili bilgileri denetçiye okur denetçi de işlemlerin doğru olup olmadığına karar verip dürüst ve doğru bir şekilde ilgili kişilere görüşünü bildirirdi<sup>1</sup>.

Özellikle 18. yüzyılda sanayi devrimi ile sermaye piyasaları şekillenmeye, şirketlerin yönetimi ve sahipliği birbirinden ayrılmaya başlamıştır. Bu şekilde ortaya çıkan yeni şirketleşme biçimleri bağımsız denetçiler için bir çalışma alanı oluşturmuş ve denetim alanındaki gelişmelere hız kazandırmıştır<sup>2</sup>. Bu dönemlerde sadece muhasebedeki hata ve hileleri bulmaya yönelik olarak yapılan denetim çalışmaları 20.yüzyıldan itibaren yerini mali tablolarındaki bilgilerin güvenilirliğini araştırmaya bırakmıştır.

1930’lu yıllardan itibaren ise finansal verilerin incelenmesi örnekleme yoluyla yapılmaya ve denetim çalışmaları sonucunda finansal tabloların doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında bir görüş oluşturulmaya başlanmıştır.

---

<sup>1</sup> Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi, 1995. s. 1; S. Robert, Gerald D. Searfoss, **Handbook of Accounting and Auditing**, Warren, Gorham&Lamont. Boston, Newyork s. 5-2; Kurt Pany, Ray O. Whittington, **Auditing**, Irwin, London Second Edition s. 9

<sup>2</sup> Eugene A. Imhoff, Jr. , “Accounting Quality, Auditing, and Corporate Governance”, **Accounting Horizons Supplement**, (2003) pp. 117-128

Denetimin uygulanmasında esas değişim 1950'lerden sonra ortaya çıkmıştır. Bugün denetçiler her işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin bulunması gerektiğini bilmekte ve denetim faaliyetine bu sistemi incelemekle başlamaktadırlar. Sistemin etkinliği finansal tabloların incelenmesinde kullanılacak denetim yöntem ve işlemlerinin türünü, sıklığını ve uygulama zamanını belirlemektedir<sup>3</sup>.

### 1.1 DENETİM TANIMI

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla, tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir<sup>4</sup>.

Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili beyan edilen bilgilerin önceden oluşturulmuş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek için bu ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili delillerin objektif olarak elde edilmesi, değerlendirilmesi ve sonuçlarının bu bilgilerle ilgilenen taraflara iletişimini sağlayan sistematik bir süreçtir<sup>5</sup>.

Denetimin konusunu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgiler oluşturur. Ekonomik faaliyetler ve olaylar ile bunlara ilişkin bilgiler arasındaki bağlantıyı örgütün bilgi sistemi ve muhasebe süreci sağlar. Bu nedenle denetimin konusu; bilgi sistemini ve muhasebe kayıt ortamı ile mali tablolarda, iç raporlarda ve vergi beyannamelerinde yer alan bilgileri kapsar<sup>6</sup>.

Bağımsız denetimin amacı, finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını

---

<sup>3</sup> Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti. , 2007, s. 16

<sup>4</sup> Güredin, s. 11

<sup>5</sup> Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Geliştirilmiş, 5. Baskı. İstanbul: Avcıol Basım Yayım, 2000, s. 1

<sup>6</sup> Kepekçi, s. 2

tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır. Bağımsız denetçinin görüşü, finansal tabloların güvenilirlik derecesini yükseltmekle beraber, bu görüş finansal tabloları bağımsız denetime tabi tutulan işletmenin gelecekteki durumu hakkında ve işletme yönetiminin işletmenin faaliyetlerini etkin ve verimli bir biçimde yönettiğine dair bilgi sağladığı şeklinde değerlendirilemez<sup>7</sup>.

Denetçinin finansal tablolardaki iddiaların doğruluğunu araştırırken önceden saptanmış kriterlere göre karşılaştırma yapması gerekmektedir. Denetim faaliyeti denetlenen unsurların önceden saptanmış ölçütlere göre değerlendirerek bu unsurların uygunluk veya uygunsuzluk derecesini belirler. Uygunluk veya uygunsuzluk derecesini belirlerken kullanılan ölçütler denetimin amacına ve niteliğine göre farklılık gösterir. Bu ölçütler, şirket yönetimi tarafından belirlenmiş kurallar, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, ulusal veya uluslararası muhasebe standartları, vergi mevzuatı veya SPK mevzuatı olabilir.

Denetçi tarafsız ve bağımsız olarak görüş bildirmek için denetim sırasında elde ettiği her türlü bilgiyi ve veriyi kanıt olarak kullanmak durumundadır. Toplanan kanıtlar da denetimin amacına göre farklılık gösterecektir. Kanıt toplama sırasında önemli olan denetçinin önyargısız ve bağımsız olmasıdır. Denetim sırasında bilgilerin elde edilmesi ve raporlanmasında kanıtların uygunluk derecesine göre değerlendirme yapılır. Uygunluk derecesi; denetim sürecinde elde edilen bilgilerin önceden belirlenmiş olan kriterlere ne ölçüde uyduğunu gösterir<sup>8</sup>.

Denetim sürecinde bilgi kullanıcıları denetçinin görüşüne ilgi duyan, kararlarında açıklanan görüşleri kullanan karar alıcılarıdır. Karar alıcıları ortaklar, potansiyel yatırımcılar, yöneticiler, kredi verenler ve kamu kurumlarıdır.

---

<sup>7</sup> Yavuz Akbulak, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, (Kasım 2006), Sayı 35.

<sup>8</sup> Kepekçi, s. 2

Sonuç olarak denetim sistematik bir süreçtir<sup>9</sup>. İşletmelerde denetim faaliyetini sistematik bir süreç yapan, denetim faaliyeti içinde pek çok faaliyetin belirli bir düzen içinde yer almasıdır<sup>10</sup>. Bu nedenle denetim planlanarak bu süreç ortaya koyulmalıdır.

Denetimin sonuçları ise; işletme yönetimi tarafından açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlerle denetimle saptanmış olan uygunluk derecesi demektir<sup>11</sup>.

Amerikan Muhasebe Birliği Kurulu'nda (American Accounting Association) faaliyet gösteren Temel Denetim Kavramları Komitesi denetimi kapsamlı bir şekilde tanımlamaktadır. Komiteye göre denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlar ile önceden oluşturulmuş kriterler arasındaki uygunluk derecesini belirlemek için bu ekonomik faaliyetler ve olaylar hakkındaki beyanlarla ilgili kanıtların tarafsız olarak elde edilmesi ve sonuçlarının ilgili kişilere iletilmesinden oluşan sistematik bir süreçtir<sup>12</sup>.

## 1.2 DENETİM TÜRLERİ

Denetim kavramı temel olarak, denetimin konusu ve amacı ile denetimi gerçekleştiren denetçinin statüsüne bağlı olarak değişik şekillerde sınıflandırılmaktadır.

---

<sup>9</sup> Yurdakul Çaldağ, **Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri**, Ankara: 2002, s. 23

<sup>10</sup> Masum Türker ve Recep Pekdemir, "Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması Ve Beklentiler", **XVII Türkiye Muhasebe Kongresi**, (10-12 2002), İstanbul, [http://www.semor.com.tr/misc/muhasebe/turker-pekdemir\\_bildiri.html](http://www.semor.com.tr/misc/muhasebe/turker-pekdemir_bildiri.html).

<sup>11</sup> Kepekçi, s. 2

<sup>12</sup> Yasin Ulusoy, **Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2007. s. 31

### 1.2.1 Denetimin Konusuna ve Amacına Göre Türleri

Konusuna ve amacına göre denetim türleri, mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi, performans denetimi, ekonomik denetim, özel amaçlı denetim olmak üzere beş grupta incelenebilir.

#### 1.2.1.1 Mali Tabloların Denetimi (Finansal Denetim)

Mali tabloların denetimi (audit of financial statements), bir işletmenin mali tablolarının önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüşe ulaşmak üzere ilgili işletmenin mali tablolarının denetçi tarafından incelenmesidir<sup>13</sup>. Mali tabloların denetimi denetim teorisinde ve uygulamada en yaygın olan denetim türüdür<sup>14</sup>.

Mali tabloların denetiminde esas alınan kriterler genel kabul görmüş muhasebe standartları ve vergi mevzuatıdır. Mali denetimin konusunu işletmenin bilanço, gelir tablosu, nakit akım ve fon akım tabloları gibi finansal tablolar oluşturur. Bir başka deyişle denetimin konusu ortaklara veya yetkili kamu kuruluşlarına verilen mali tablolardır<sup>15</sup>.

#### 1.2.1.2 Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi (compliance, regularity, propriety audit), iç denetçiler ve dış denetçiler ile kamu denetçileri tarafından bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygunluk derecesini belirlemek amacıyla incelenmesidir<sup>16</sup>. Uygunluk denetiminde denetimin konusunu örgütün mali işlemleri ve faaliyetleri belirler. Uygunluk denetiminde amaç şirketlerin yasal düzenlemelere uyup uymadıklarını ve yasal

---

<sup>13</sup> Gürbüz, s. 11; Walter B. Meigs, O. Ray Whittington, Kurt Pany, Robert F. Meigs, **Principles of Auditing**, Boston: Irwin 9<sup>th</sup> Edition Homewood ILL 60430, 1989, s. 10

<sup>14</sup> Gürbüz, s. 25

<sup>15</sup> Kepekçi, s. 3; Tamer Aksoy, **Tüm Yönleriyle Denetim AB ile Müzakere ve Uyum Sürecinde Yeni Bir Paradigma**, 2. Baskı. Ankara: Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım A. Ş. 2006. s. 64

<sup>16</sup> Kepekçi, s. 3; Erdal Kenger, "Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu" (2001) <http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh221.doc>.



yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini incelemektir. Uygunluk denetimi ile şirketlerin yasa ve yönetmeliklere uygunluk derecesi belirlenmiş olur<sup>17</sup>.

### 1.2.1.3 Performans (Faaliyet) Denetimi

Performans denetimi (operational audit, performance audit), bir örgütün faaliyetlerinin verimlilik ve etkinliğini değerlemek amacıyla bu faaliyetlerle ilişkili usul ve yöntemlerin uygulanışının gözden geçirilmesini kapsar. Faaliyet denetimi, bir örgütün işletme fonksiyonları, mali kontroller ve destekleme sistemleri dâhil bütün yönlerini kapsayan bağımsız bir incelemedir<sup>18</sup>. Faaliyet denetiminde, denetçilerden tarafsız gözlemlerde bulunması ve belirli faaliyetlerin ayrıntılı analizini yapması beklenir. Faaliyet denetiminde, faaliyet sonuçları verimlilik standartlarıyla karşılaştırılır ve örgütün önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşip ulaşmadığı ölçülür<sup>19</sup>. Denetimin kapsamı, örgütün tamamı veya bir bölümü, bir şubesi ya da üretim, finans, pazarlama gibi bir fonksiyonu olabilir.

Performans denetimi, kamu ve özel sektör işletmelerinde iç denetçiler tarafından, ayrıca kamu kuruluşlarında kamu denetçileri tarafından yürütülür. Performans denetiminde, finansal ve finansal olmayan bilgileri değerlemek amacıyla kriterleri belirleme son derece subjektif bir konu olduğundan, faaliyet denetimi yönetim danışmanlığına benzer. Denetimin sonunda faaliyetlerde etkinlik ve verimliliğin artırılmasına ilişkin önerilerde bulunulur<sup>20</sup>.

### 1.2.1.4 Ekonomik Denetim

Ekonomik denetim (economic audit, systematic audit, overall audit), finansal tablolara ilişkin, uygunluk ve performans denetimlerinin birlikte yürütüldüğü ve raporlandığı bir denetim türüdür. Ekonomik denetim kapsamında; bir taraftan kuruluşun faaliyetlerinin yürürlükteki mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığı, diğer taraftan finansal tablolarının yürürlükteki mali mevzuat ve

---

<sup>17</sup> Aksoy, s. 65

<sup>18</sup> Şaban Uzun, “Faaliyet Denetimine Genel Bakış”, [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/08sempozyum/sempozyum2007\\_sunumlar/2GUN/2GUN\\_GENEL\\_O2/FaaliyetDenetimi\\_SUzun.doc](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/08sempozyum/sempozyum2007_sunumlar/2GUN/2GUN_GENEL_O2/FaaliyetDenetimi_SUzun.doc).

<sup>19</sup> Kepekçi, s. 4; Gürbüz, s. 13

<sup>20</sup> Kepekçi, s. 3; Kenger, a. g. e

genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olup olmadığı ayrıntılı bir inceleme yapılmak yoluyla ortaya konulmaktadır. Diğer taraftan da kuruluşa tahsis edilen kaynakların tüm işletme fonksiyonları dikkate alınarak rasyonel esaslara göre etkinlik, verimlilik ve tutumluluk ilkeleri doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığı ölçülür ve bu doğrultuda önerilerde bulunulur.

Ekonomik denetimde temel amaç performans denetimi olup, mali tablolar denetimi ve uygunluk denetimi ile desteklenmektedir. Uygunluk denetimi, ekonomik denetim kapsamında temel bir amaç olmayıp, performans denetimi ve finansal tablolar denetimi birlikte yürütülürken, denetlenen kuruluşun mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata aykırı uygulamaların tespit edilmesi durumunda söz konusu olmaktadır<sup>21</sup>.

#### **1.2.1.5 Özel Amaçlı Denetim,**

Özel amaçlı (Special Purpose) denetim, belli bir konuda belli bir karar birimine ayrıntılı bilgi sağlamak ve önerilerde bulunmak amacıyla bir işletmenin hesaplarını, mali tablolarını ve bunların dayandığı belgeleri incelemektir.

- Satın alma, (devir /take-over) ve birleşmelerden (merger) önce yapılan denetimler (duediligence),
- Hisse senedi ve tahvillere yatırım yapmadan önce yapılan incelemeler,
  - Ortaya çıkarılan bir yolsuzluğun veya ihmalin araştırılması,
  - Vergi incelemeleri,
  - Mahkemeler tarafından yapılan özel incelemeler,
  - Kamusal kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan incelemeler,
  - Kredi vermeden önce yapılan incelemeler,

özel amaçlı denetimlere örnek olarak gösterilebilir<sup>22</sup>.

---

<sup>21</sup> Kenger, a. g. e

<sup>22</sup> Gürbüz, s. 14

## **1.2.2 Yapılış Nedenlerine Göre Denetim Türleri**

Yapılış nedenlerine göre denetim, yasal (zorunlu) denetim ve isteğe bağlı denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

### **1.2.2.1 Yasal (Zorunlu) Denetim**

Yasal hükümler gereğince kanunen zorunlu olarak yapılan denetime yasal denetim denmektedir. Bu denetim türünde çalışmaların, nasıl, ne zaman ve kim tarafından yapılacağı kanun, yönetmelik ve genelgelerle belirlenmektedir<sup>23</sup>.

Zorunlu denetimler, işletmelerin kuruluş biçimi veya faaliyet konusu nedeniyle yapılabilir. Anonim ortaklıkların kuruluşu, sermaye artırım ve azaltılması, tasfiye ve birleşme gibi durumlarında yasal hükümler gereğince kamusal denetçilere özel denetimler yaptırılabilir<sup>24</sup>.

### **1.2.2.2 İsteğe Bağlı Denetim**

İsteğe bağlı (voluntary) denetim yasal bir zorunluluk olmaksızın işletmeyle ilgili çeşitli çıkar gruplarının isteği üzerine yapılan denetim çalışmalarıdır. Denetim çalışmalarının sınırı denetimi talep edenler tarafından belirlenir. Tüm denetim çalışmalarında olduğu gibi isteğe bağlı denetimde de denetçi, mesleğinin gerektiği özen ve dikkati göstermek durumundadır. Bu nedenle uygulama açısından yasal denetimle arasında önemli bir fark söz konusu değildir<sup>25</sup>.

---

<sup>23</sup> Gürbüz, s. 15

<sup>24</sup> Aksoy, s. 68

<sup>25</sup> Gürbüz, s. 16

### 1.2.3 Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçi, denetim çalışmasını yapan, mesleki bilgi ve tecrübeye sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan kişilerdir. Denetçinin taşıması gereken özellikler ise şunlardır<sup>26</sup>:

- Denetçiliği meslek edinme
- Mesleki bilgi ve deneyime sahip olma,
- Bağımsız davranabilme,
- Yüksek etik değerleri taşıma,
- Sır saklama.

Denetçinin statüsüne göre denetim türleri iç denetim, kamusal denetim ve bağımsız denetim olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

#### 1.2.3.1 İç Denetim

İç denetim, işletme faaliyetlerinin önceden belirlenen standartlara uygunluğunun işletme içi birimlerce araştırılması, sapmaların tespiti ve düzeltilmesi sürecidir<sup>27</sup>. İç denetim işletmelerin kendi bünyesinde kurmuş oldukları iç denetim bölümünde çalışan iç denetçiler tarafından işletmenin mali nitelikteki faaliyetleri yanında mali nitelikte olmayan faaliyetlerinin de gözden geçirilerek değerlendirilmesidir. İç denetimi gerçekleştiren iç denetçiler işletmelerin bünyesinde çalışırlar ve ücretleri de çalıştıkları işletme tarafından ödenir. Yönetime işletmenin faaliyetlerini ve hesaplarını incelemek yolu ile rapor verirler<sup>28</sup>. İç denetçiler faaliyetlerini sürdürürken; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki ehliyet, sır saklama gibi etik kurallara uymak durumdadırlar.

İç denetim uygunluk denetimini ve faaliyet denetimini içerir ve faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini esas alır<sup>29</sup>.

---

<sup>26</sup> Güçlü, s. 8

<sup>27</sup> Münevver Yılcı "İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma", **Osmangazi Üniversitesi Yayınları**, No: 086 Eskişehir. (2003). s. 9

<sup>28</sup> Aksoy, s. 72

<sup>29</sup> Faruk Güçlü, **Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler**, 2. Baskı. Ankara: Detay Yayınları, 2007, s. 5, Güredin, s. 20; Gürbüz, s. 17

İç denetimin finansal denetim yönü, mali tabloların doğruluğunun araştırılmasından çok, mali tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak ve bu bilgileri elde etmek için kullanılan kayıt ortamını ve raporlama sistemini gözden geçirmektir<sup>30</sup>. Mali tabloların doğruluğunu araştırmakla beraber, muhasebe ve iç kontrol sisteminin etkinliğini ve faaliyetlerin yönetim politikaları, plan, program ve mevzuata uygunluğunu incelemektedir<sup>31</sup>.

Günümüzde iç denetim geleceğe yönelik hedefleri de içermektedir. Çeşitli nitelikteki tüm işletme faaliyetlerine ilişkin iş ve işlem akışına, sistemlerin ve iç kontrol mekanizmalarının çalışmasına bağlı olarak doğabilecek riskleri öngörebilecek bir yapıda olmalıdır<sup>32</sup>.

### **1.2.3.2 Kamusal Denetim**

Kamu düzeninin sağlanması ve kamu haklarının korunması amacı ile kamu kuruluşları ve ücretleri devlet tarafından ödenen ve kamu adına denetim yetkisi kullanan denetçiler tarafından yapılan denetimdir. Kamu denetçileri kamu adına tüm faaliyet alanlarını denetler<sup>33</sup>. Kamu denetçileri kamu kuruluşlarının faaliyetlerini ve özel kesimde faaliyet gösteren işletmelerin faaliyetlerini özellikle vergi ve diğer konularda kuruluş hesaplarının doğruluğunun ve kanunlara uygunluğunun denetimini yapar<sup>34</sup>. Kamusal denetim de kamu işletmelerinin ve özel işletmelerin yasal hükümlere (yasalar, yönetmelikler) bağlılık derecesini tespit etmek amacı ile yapılır<sup>35</sup>.

### **1.2.3.3 Bağımsız Dış Denetim**

Bağımsız Denetim (Independent Auditing); denetçiliği meslek edinmiş, alıcılarına profesyonel hizmet sunan, denetlediği kurumdan ücret alan, kamu ya da

---

<sup>30</sup> Henry B. Fernald, "Internal Auditing", **The Accounting Review**, Vol. 18, No: 3, (Jul. , 1943), p. 230

<sup>31</sup> Kepekçi, s. 4

<sup>32</sup> Aksoy, s. 70

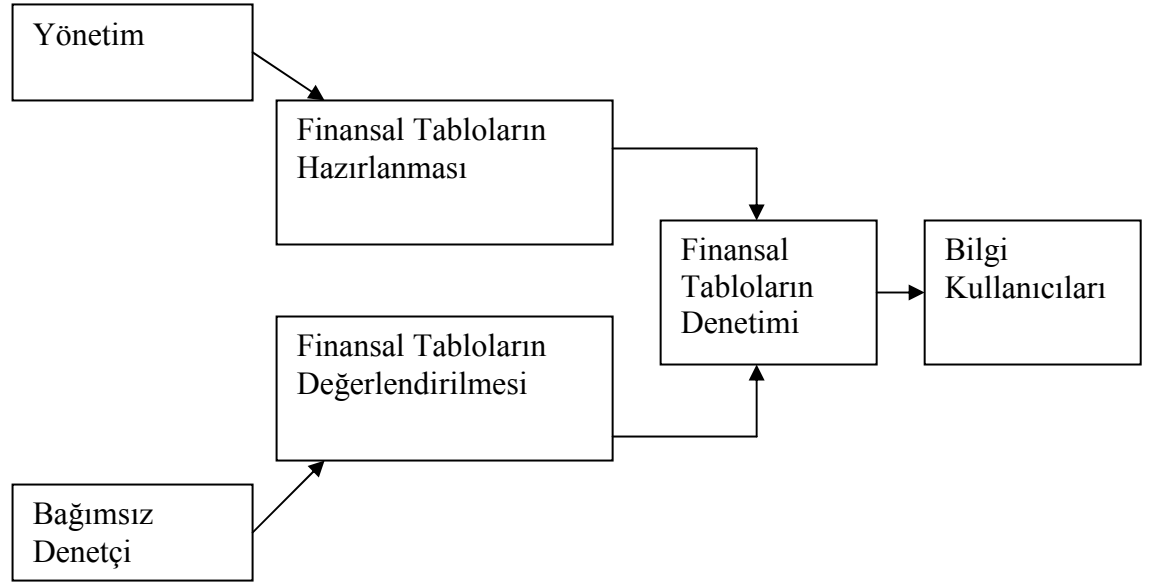
<sup>33</sup> Güçlü, s. 9

<sup>34</sup> Aksoy, s. 73

<sup>35</sup> Güredin, s. 21, Gürbüz, s. 17

başka bir kuruma bağlı olmayan bağımsız denetçiler tarafından yapılan denetimdir. Bağımsız denetçi mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla denetim çalışmasını sürdürür ve mali tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi sırasında müşterisinden bağımsız olarak çalışır. Denetçi, denetim süreci sonunda görüşünü denetim raporu ile müşterisine bildirir ve mesleki standartlara uygun bir inceleme yapmak ve görüşünü raporla bildirmek sorumluluğundadır.

### **Sekil 1: Bağımsız Denetçinin Rolü**



Kaynak: Larry F. Konrath, **Auditing: A Risk Analysis Approach**, University of Toledo, Fifth Edition. p.9

3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 2'nci maddesinde, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin mali tablolarının denetimini yapma yetkisi, serbest muhasebeci mali müşavirlere ve yeminli mali müşavirlere verilmiştir. Aynı

kanunun 12'inci maddesi, yeminli mali müşavirlere, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümlerine, muhasebe ilkelerine ve standartlarına göre incelendiğini tasdik etme yetkisi vermiştir<sup>36</sup>.

1973 yılında Amerikan Muhasebeciler Birliği Denetim Kavramları komitesi tarafından bağımsız dış denetim kapsamlı olarak şu şekilde açıklanmıştır<sup>37</sup>;

“Bağımsız denetim sistemli bir çalışma, tarafsız bilgi ve kanıt toplama ve değerlendirme yöntemleri ile denetlenen kuruluşa ait ekonomik işlemler ile olayları tanımlamak için ileri sürülenlerin bildirilme biçiminin, geliştirilmiş olan ilkelere uygunluğu açısından inceleyerek oluşturulan görüşleri işletmelerle ilgili kullanıcılara iletme.”

Bağımsız dış denetim günümüzde, uluslararası kurumlar yardımıyla bağımsız dış denetim ilke ve standartları belirlenerek uluslararası düzeyde uygulamaya konulmuştur<sup>38</sup>.

Ülkemizde bağımsız dış denetim çalışmalarını, Sermaye Piyasası Mevzuatı, Bankacılık Kanunu, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve Sigorta ve Reasürans Şirketleri Mevzuatı açısından değerlendirmek mümkündür.

---

<sup>36</sup> Kepekçi, ss. 10-15

<sup>37</sup> Thomas O'Connor, “Fraud Auditing and Forensic Accounting”, **North Carolina Wesleyan College Lecture Notes**, <http://faculty.ncwc.edu/TOConnor/350/350lect05.htm>,

<sup>38</sup> Aksoy, s. 71

**Tablo 1: İç Denetçi ve Dış Denetçi Arasındaki Farklar**

<b>İÇ DENETÇİ</b>	<b>DIŞ DENETÇİ</b>
<i>İşletme bünyesinde istihdam edilir</i>	<i>Bağımsız denetim firmasında istihdam edilir.</i>
<i>Yönetime ve Yönetim Kuruluna hizmet eder.</i>	<i>Denetimden geçmiş finansal tablo bilgilerine ihtiyaç duyan taraflara hizmet eder.</i>
<i>İşletmenin tüm faaliyetlerini doğruluk, dürüstlük ve etkinlik ilkeleri çerçevesinde denetler.</i>	<i>Yönetim tarafından hazırlanan finansal tabloları denetler ve yönetim kuruluna rapor sunar. İç kontrolü denetler ve finansal tabloların güvenilirliğini açıklamak için çeşitli testler yapar.</i>
<i>İşletmede dolandırıcılığı ve kötüye kullanmayı önleme ile ilgilenir.</i>	<i>Dolandırıcılığın ve kötü kullanmanın işletmenin finansal tablolarına önemli etkilerinin olması durumu ile ilgilenir.</i>
<i>Denetim sürecinde bağımsızdır; ancak yönetimin talepleri doğrultusunda hareket eder.</i>	<i>Yönetimden ve Yönetim Kurulundan bağımsız hareket eder.</i>
<i>İşletme faaliyetlerini devamlı olarak denetler.</i>	<i>Denetimi belirli periyotlarla, finansal tabloların tasdik zamanlarında yapar.</i>
<i>Raporlarını yönetime ve denetim komitesine devamlı olarak sunar.</i>	<i>Raporlarını Yönetim Kurul'una yıllık olarak sunar.</i>

Kaynak: O'Connor, a.g.e



**Tablo 2: Denetçiler ve Denetim Türleri- Önem Verilen Denetim Alanları**

	<b>Bağımsız Denetçi</b>	<b>İç Denetçi</b>	<b>Kamu Denetçisi</b>
<b>Performans Denetimi</b>	<i>Önemsiz</i>	<i>Öncelikli</i>	<i>İkincil</i>
<b>Finansal Denetim</b>	<i>Öncelikli</i>	<i>İkincil</i>	<i>Önemsiz</i>
<b>Uygunluk Denetimi</b>	<i>İkincil</i>	<i>Öncelikli</i>	<i>Öncelikli</i>

Kaynak: Konrath, p.1

### **1.3 BAĞIMSIZ DIS DENETİM**

Bağımsız denetim, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı olan kişiler tarafından, işletmelerin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır<sup>39</sup>. 1973 yılında Amerikan Muhasebeciler Birliği Denetim Kavramları komitesi tarafından bağımsız dış denetim kapsamlı olarak şu şekilde açıklanmıştır<sup>40</sup>:

“Bağımsız denetim sistemli bir çalışma, tarafsız bilgi ve kanıt toplama ve değerlendirme yöntemleri ile denetlenen kuruluşa ait ekonomik işlemler ile olayları tanımlamak için ileri sürülenlerin bildirilme biçiminin, geliştirilmiş olan ilkelere uygunluğu açısından inceleyerek oluşturulan görüşleri işletmelerle ilgili kullanıcılara iletme.”

<sup>39</sup> Kepekçi, s. 10

<sup>40</sup> O'Connor, a. g. e

Bağımsız dış denetim günümüzde, uluslararası kurumlar yardımıyla bağımsız dış denetim ilke ve standartları belirlenerek uluslararası düzeyde uygulamaya konulmuştur<sup>41</sup>.

Ülkemizde bağımsız dış denetim çalışmalarını, Sermaye Piyasası Mevzuatı, Bankacılık Kanunu, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve Sigorta ve Reasürans Şirketleri Mevzuatı açısından değerlendirmek mümkündür.

Bağımsız denetim birbirini takip eden aşamalardan oluşan bir süreçtir ve bu süreç denetçinin seçilmesi ile başlar<sup>42</sup>. Denetçinin seçilmesi ve işe alınmasından sonra denetim süreci genel olarak üç aşamada sonuçlanır. İlk aşama denetimin planlanmasıdır. İkinci aşama denetim programının uygulanması aşamasıdır. Üçüncü ve son aşama ise denetim sonuçlarının raporlanmasıdır. Denetim sürecinin yoğunluğunu denetlenen işletmenin ilk kez veya tekrarlanan şekilde denetleniyor olması etkiler. İlk kez yapılan denetimde işin yoğunluğu ve zorluğu daha fazladır. Böyle bir durumda müşterinin önceki denetçisi ile görüşme ve bilgi alma aşaması da denetim sürecine dâhil olacaktır<sup>43</sup>.

Denetimin planlanması, çalışmaya yönelik genel bağımsız denetim stratejisinin saptanmasını ve bir bağımsız denetim planı geliştirilmesini ihtiva eder. Planlama aşaması, bağımsız denetim riskinin makul bir düzeye indirilebilmesini amaçlar. Bilgi ve tecrübelerinden yararlanmak ve planlama sürecinin etkinliğini artırmak için sorumlu ortak başdenetçi ve bağımsız denetim ekibinin diğer önemli üyeleri de planlamaya dâhil edilir<sup>44</sup>.

Denetimin planlanması aşamasında müşteriyi tanımak, çalışma konusu ile birlikte müşterinin çalıştığı sektörün temel özellikleri hakkında bilgi sahibi olmak

---

<sup>41</sup> Aksoy, s. 71

<sup>42</sup> Pany, p. 6

<sup>43</sup> Güredin, s. 177

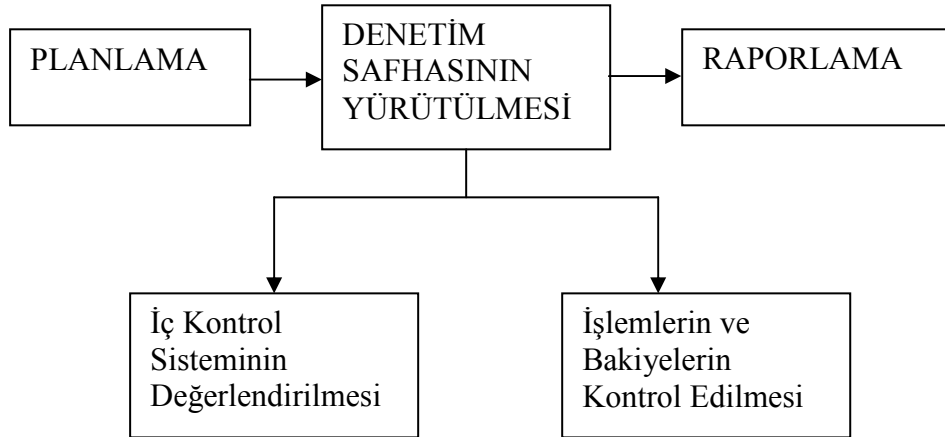
<sup>44</sup> SPK Tebliği, Seri X, No: 22, Kısım 9, m. 4.

ve bu çerçevede müşterinin yasal olarak yükümlülüklerini değerlendirmek önemlidir. İç kontrol sisteminin tanınması, bilgi edinme ve kontrol riskinin belirlenmesi sonucunda genel olarak denetim programının hazırlanması da planlama aşamasında gerçekleşir. Denetimin amaçları, önemlilik düzeyi, denetim süresi, zamanı ve denetimde görev alacak personel de bu aşamada belirlenir<sup>45</sup>.

Denetim sürecinin son aşaması bulguların raporlanmasıdır. Mali tablo kullanıcılarının (güvenilir bilgi kullanıcıları) denetim süreci ile ilgili bilgi aldıkları tek belge denetim raporudur. Denetçi ulaştığı sonuçlara göre görüşünü dört farklı şekilde bildirir. Bunlar;

- Olumlu görüş bildirme,
- Şartlı görüş bildirme,
- Olumsuz görüş bildirme,
- Görüş bildirmekten kaçınmadır.

## Şekil 2: Sistematik Denetim Sürecinin Temel Aşamaları



Kaynak: Konrath, p.6

<sup>45</sup> Mustafa Yavaşoğlu, **Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2001. s. 61

#### 1.4 BAĞIMSIZ DENETİMİN AMAÇLARI

Bağımsız denetimi gerekli kılan en önemli neden güvenilir bilgiye duyulan ihtiyaçtır. İşletme ile ilgili doğru ve güvenilir bilgi ilk önce işletme yönetimi için önemlidir. Bağımsız denetimden geçmiş mali tablolar işletme ile ilgili gerçekçi ve güvenilir bilgileri sunar. Böylece işletme yönetiminin işletme ile ilgili tahminleri, raporları ve geleceğe yönelik aldıkları kararlar da gerçekçi olur. Bağımsız denetim işletmenin finansal yapısı dışında yasal olarak da kanunlara uygun olarak çalışıp çalışmadığını saptamaya yardımcı olur. Yönetimin veya çalışanların işletme üzerinde olumsuz etkileri varsa bunları tespit eder. Kısaca iç kontrol sisteminin etkinliğini artırmış olur. Bağımsız denetim işletmenin piyasada kredibilitesini de arttıracaktır. Bu durum çok basit olarak bankaların kredi verme kararları ile açıklanabilir. Bankalar kredi verme kararlarını mali tablolardaki bilgileri analiz ederek verirler. Bağımsız denetimden geçmiş mali tablolar bankalara güvenilir ve doğru bilgi vermiş olur. Böylece işletme açısından kredi kullanımı sağlanır, banka açısından da krediyi geri ödeme riski azalır. Sonuç olarak bankanın kaynakları etkin bir şekilde kullanılır. Aksi takdirde hem karar alıcılar için hem de genel olarak ülke ekonomisi için etkin olmayan bir kaynak kullanımı söz konusu olacaktır.

Bağımsız denetim işletme yönetimi dışında kamuya ve devlete de yarar sağlar. Bağımsız denetime ihtiyaç duyulmasının en önemli sebeplerinden biri de kamuyu aydınlatma ilkesidir. Kamu aydınlatma ilkesi sermaye piyasalarına güven, açıklık ve kararlılık getirir. Böylece bu ilke ile yatırımcıların hakları korunmuş olur.

Bağımsız denetimin amaçları şu şekilde özetlenebilir<sup>46</sup>:

- Denetimi yapılan işletmelere alacak, verecekleri olan kişilerin haklarının korunmasına yardımcı olmak,
- Denetim yapılan işletmelerin gelişmesini sağlamak,
- İşletme sahiplerinin, ortak ya da hissedarlarının hak ve yararlarını korumak,

---

<sup>46</sup> Aksoy, s. 81

- Ülke ekonomisindeki sermaye piyasasının gelişmesini ve tasarruf sahipleri tarafından bu piyasaya arz edilen kaynakların, etkin ve rasyonel kullanımını sağlamak,
- Denetimi yapılan işletmelerin çalışanlarının hak ve yararlarını korumak,
- Ulusal düzeyde tek düzen muhasebe uygulamalarını sağlamak ve uluslararası muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılmasına yardımcı olmak.

### 1.5 BAĞIMSIZ DENETİMİN İŞLEVLERİ

Sermaye piyasaları güvene dayalı piyasalardır. Halkın ekonomik kalkınmaya etkin bir şekilde katılması da güven ortamının sağlanmış olması ile mümkün olur. Açıklanan bilgilerin güvenilir olup olmadığının araştırılmasında başvurulan genel bir yöntem, bu bilgilerin bağımsız bir kişi tarafından denetlenerek doğrulanmasıdır. Bütünlüğü, doğruluğu ve tarafsızlığı denetlenmiş bilgi artık, karar alıcı ve yatırımcı için güvenilir kabul edilir<sup>47</sup>. Bağımsız denetimden geçmiş mali tablolar, raporlar işletmenin müşterilerine, özellikle bir işletmeyi satın almak isteyen ya da işletmeye yatırım yapacak yatırımcılara işletmenin faaliyetlerinin verimliliği, karlılığı ve mali yapısı hakkında doğru ve güvenilir bilgiler sunar. Böylece karar alıcıları işletmeden kaynaklanacak risklere karşı korur.

İşletmeler bağımsız denetimden geçmiş mali tablolara dayanarak vergi beyanında bulunacakları için bu durum devletin vergi gelirlerinin artmasını sağlar ve vergi denetimlerinin etkinliği artırır.

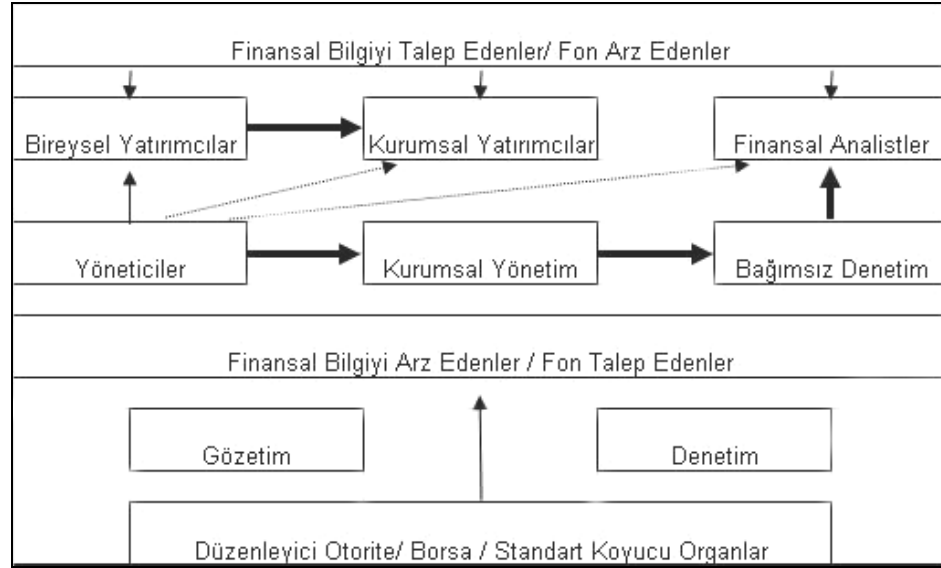
Sermaye piyasasındaki işlemlerin düzenlenmesinde temel amaç yatırımcının korunmasıdır. Bu amaca ulaşılacak üzere yapılan düzenlemelerde yatırımcının korunması amacının, maliyet yaratmaksızın gerçekleştirilmesi hedeflenmekte ve yeterli bilgiye dayalı yatırım kararlarında bile bir risk üstlenildiği kabul

---

<sup>47</sup> Güredin, ss. 40-43

edilmektedir<sup>48</sup>. Yeterli bilgiye ulaşmanın amacı risklerin ortadan kaldırılması değil, yatırımcıların riskler konusunda bilgilendirilmesidir. Sermaye piyasalarında risklerin ortadan kalkması mümkün değildir<sup>49</sup>. Ancak etkin piyasa kuramında olduğu gibi yatırımcılara riskler konusunda somut bilgiler açıklanabilir<sup>50</sup>. Sermaye piyasasında riskler konusunda bilgileri vermek, işletmelere ait verileri toplamak, değerlendirmek ve piyasayla paylaşmak amacıyla kurulan uzmanlaşmış finansal araçlar tarafından gerçekleştirilmektedir. Aşağıdaki şekilde sermaye piyasalarına bilgi arz eden ve talep eden kesimler arasındaki ilişki gösterilmektedir<sup>51</sup>.

**Şekil 3: Sermaye Piyasasında Bilgi Arzı/Talebi**



Kaynak: Burak Pirgaip, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarının Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları ile Harmonizasyonu”, **Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Dairesi Yeterlilik Etüdü**, 2004, s.4

<sup>48</sup> Volkan Bayram, “Kayda Alma Muafiyeti Uygulamaları (Türkiye’de Uygulanabilirlikleri ve Sermaye Piyasasına Olası Etkileri)” **Sermaye Piyasası Kurumu Ortaklar Finansman Dairesi Yeterlilik Etüdü**. Ankara: 2002, ss. 6-7

<sup>49</sup> Aytekin Çelik, “**Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**” Ankara: Seçkin Yayınları, 2005, ss. 45-47

<sup>50</sup> “Etkin piyasa (efficient market), bir piyasadaki pay senedi fiyatlarının ulaşılacak tüm bilgiyi tamamen yansıtan piyasa olarak tanımlanır. Etkin piyasada, somut bir bilgi söz konusu olduğunda, bu bilgiye sanki herkes sahipmiş gibi fiyatlar oluşur. Piyasalarda pay senedi fiyatının oluşmasına etken olan her hususun herkes tarafından bilinmesine imkan sağlanmış olmalıdır. Bir piyasa “zayıf”(weak), “yarı kuvvetli”(semi-strong) ve “kuvvetli” (strong) olmak üzere üç şekilde etkin olabilir. Bkz. Veliye Yanlı.

<sup>51</sup> Pirgaip; s. 3; Şehirli, ss. 10-11; Sermaye Piyasası Kanunu Kurumsal Yönetim İlkeleri, 2005 s. 4

Sermaye piyasalarında yatırımcıları korumanın iki farklı biçimi söz konusudur. Bunlar kamuyu aydınlatma ve liyakat yaklaşımlarıdır.

### 1.5.1 Kamuyu Aydınlatma Yaklaşımı

Tarihte kamuyu aydınlatma kavramı önce İngiltere’de ortaya çıkmıştır. İngiltere kamuyu aydınlatma kavramına ilk kez 1984 tarihli Şirketler Hukuku Kanunu’nda yer vermiştir<sup>52</sup>. ABD’de kamuyu aydınlatma ile ilgili düzenlemeler 1934 tarihli Menkul Kıymetler Borsası Kanunu (Securities and Exchange Act) ile olmuştur. Bu kanunla birlikte şirketlerin, yıllık, altı aylık ve aylık bilgiler yayınlanması öngörülmüştür. Avrupa Topluluğu’nun 8.Yönergesinin 28.maddesinde kamuyu aydınlatma ile ilgili düzenlemelerden bahsedilmiş, gerçek kişiler ve denetim ortaklıkları ile ilgili bilgiler kamunun kullanımına açık tutulmalıdır denilmiştir<sup>53</sup>. OECD’nin kurumsal yönetim ilkelerinden dördüncüsü olarak düzenlenmiş olan kamuyu aydınlatma ilkeleri genel olarak, ortaklıkların finansal durumları performansları, sermaye ve idari yapısı hakkında kamunun zamanında ve yeterli bilgiyle aydınlatılması olarak tanımlanmaktadır<sup>54</sup>.

Ülkemizde ise kamuyu aydınlatma ilkesi öncelikle Sermaye Piyasası Kanunu’nda yer almıştır. Sermaye Piyasası Kanununun konusu, “tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak amacıyla; sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını, düzenlemek ve denetlemektir”<sup>55</sup>. Kanunda belirtildiği şekilde piyasanın güven ve açıklık içinde işlemesi kamuyu aydınlatma ilkesi ile mümkün olmaktadır. Türkiye Sermaye Piyasasında kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkesi, pay ve menfaat sahiplerine, şirketin hak ve yararlarını da gözetecek bir şekilde, zamanında, doğru,

<sup>52</sup> Erol Çelen, “Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları Ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, (Nisan-Mayıs-Haziran 2001); Çelik, ss. 26-29

<sup>53</sup> Çelen, a. g. e

<sup>54</sup> Kübra Şehirli, “Kurumsal Yönetim”, **Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi Yeterlilik Etüdü**, 1999, ss 10-11

<sup>55</sup> 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, m. 1.

eksiksiz, anlaşılabilir, analiz edilebilir, düşük maliyetle kolay erişilebilir bilgilerin sunulmasını amaçlar. Kamuya açıklanacak bilgiler, mali tablo ve raporlar, yıllık ve ara dönem mali tablolar ile yıllık ve ara dönemler itibariyle hazırlanacak bağımsız denetim raporu, sermaye yeterliliği tabloları gibi tabloların içinde yer alabileceği gibi bunlardan bağımsız olarak yönetim kurulunun yorum ve analizini içeren değerlendirmeler olarak da sunulabilir<sup>56</sup>.

Kamuyu aydınlatma ilkesi, “ortaklıklar pay sahipleri ve alacaklılarının menfaatlerini korumaya ve haklarını bilinçli ve etkili bir şekilde kullanmaya yardım eden; gelecekteki pay ve tahvil sahiplerinin ve sermaye piyasasının diğer ilgililerinin aldatılmalarını önleyip, ortaklık yararına kazanılmalarını sağlayan; özel ekonomik gücün milli iktisadın gereklerine ve faydasına uygun çalışmasını gerçekleştiren; gerek iç, gerek dış denetimi içine alan ilkelerin tümü”<sup>57</sup> olarak tanımlanmaktadır. Kamuyu aydınlatma kavramı ve ilkeleri oldukça geniş kapsamlı olup bilanço, rapor, sirküler gibi belgelerin gerçeğe uygun, açık ve ayrıntılı şekilde düzenlenmesini içerir. Kamuyu aydınlatma ilkesi sadece bilgilerin açıklanmasını değil aynı zamanda bilgilerin denetlenmiş olmasını da içerir<sup>58</sup>.

Kamuyu aydınlatma yaklaşımı genellikle üç temel fonksiyonu yerine getirmeyi amaçlar. Bu fonksiyonlar, koruyuculuk, caydırıcılık ve bilgilendirme fonksiyonudur.

#### ***i) Koruyuculuk Fonksiyonu,***

Koruyuculuk fonksiyonu kamuyu aydınlatma ilkesinin en önemli fonksiyonlarından biridir. Bağımsız denetim kavramı kamuyu aydınlatma ilkesi çerçevesinde gelişen bir kavramdır. Dolayısıyla, yatırımcıların korunması, menkul kıymet ihraç eden şirketlerin yönetimi, finansal durumu, faaliyet sonuçları hakkında yatırımcıların yeterli derecede bilgilendirilmesi bu fonksiyonun kapsamındadır.

---

<sup>56</sup> Sermaye Piyasası Kanunu Kurumsal Yönetim İlkeleri, 2005 ss. 20-30

<sup>57</sup> Veliye Yanlı, **Sermaye Piyasası Hukuku Çerçevesinde Halka Açık Anonim Şirketler ve Kamunun Aydınlatılması**, İstanbul: Beta Basım A. Ş. , 2005, s. 95

<sup>58</sup> Yanlı, s. 95



### ***ii) Caydırıcılık Fonksiyonu,***

Caydırıcılık fonksiyonu ile hileli veya ahlak dışı uygulamalar ağır bir şekilde cezalandırılarak önlenmeye çalışılmaktadır.

### ***iii) Bilgilendirme Fonksiyonu,***

Bilgilendirme fonksiyonu yatırımcılara ihtiyaçları olan bilgileri ayrıntılı olarak doğru bir şekilde ve zamanında verilmesine yardımcı olur. Bu fonksiyon kamuyu aydınlatma ilkesinin temel fonksiyonu olarak görülebilir. Çünkü ayrıntılı ve gerçeği yansıtan bilgiler yatırımcının korunmasına yardımcı olacaktır. Sermaye Piyasası kanunda özel durumların anında kamuya açıklanması ve bağımsız denetim raporlarının sunumu bilgilendirme fonksiyonu kapsamında gerçekleşmektedir<sup>59</sup>.

Kamuyu aydınlatma sürecinin etkin olarak işleminde kurumsal yönetimin önemi büyüktür. OECD ilkelerine göre kurumsal yönetim; işletme yönetimi, ortaklar ve diğer çıkar grupları arasındaki ilişkiler ile işletme amaçlarının, bu amaçlara ulaşmada izlenecek yollar ve performans gözetimine ilişkin ilkelerin belirlendiği bir uygulama setidir<sup>60</sup>. Etkin bir kamuyu aydınlatma süreci için kurumsal yönetim yapısının da etkin olması gerekmektedir. Kamuya açıklanan mali tablolar kaliteli ve doğru olmalı, mali tabloların hazırlanmasında muhasebe politikaları doğru olarak uygulanmalı, iç ve dış denetimin bağımsız olarak sürdürülmesi sağlanmalıdır. Bağımsızlığın sağlanması ancak etkin bir kurumsal yönetim yapısı ile mümkün olmaktadır. Etkin kurumsal yönetimde iç denetim komitesi doğru bir şekilde çalışmaktadır ve iç kontrol sistemi risk değerlendirmesine açık olmaktadır.

## **1.5.2 Liyakat Yaklaşımı**

Liyakat yaklaşımında ilgili otorite yüksek riskli yatırımların piyasaya çıkmasını önleyerek yatırımcıları söz konusu yatırımlardan uzak tutmaya çalışır.

<sup>59</sup> Çelik, s. 29; Cemal Küçüksözen, **Sermaye Piyasasında Yatırımcının Korunması: Türk Sermaye Piyasasının Bu Açıdan Değerlendirilmesi**, Ankara 1999, s. 129

<sup>60</sup> Pirgaip, s. 3; Şehirli, ss. 10-11; Sermaye Piyasası Kanunu Kurumsal Yönetim İlkeleri, 2005 ss. 20-30

Liyakat yaklaşımında düzenleyici konumunda olan otoritenin görevini yerine getirmesi son derece güçtür<sup>61</sup>. Sonuç olarak yatırım kararları bireysel amaçlar doğrultusunda alınır ve otoritenin tek başına belirli bir menkul kıymetin yatırım yapılmaya layık olup olmadığını tüm yatırımcıların risk – getiri tercihlerini saptayarak değerlendirmesi her zaman mümkün olmayabilir. Liyakat yaklaşımı yatırımcıyı sermaye piyasası aracını satın aldıktan sonra korumaya devam etmemektedir. Bu açıdan sadece birincil piyasadaki yatırımcıyı koruduğu söylenebilir.

## 1.6 BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI

Bağımsız denetimin gelişmesindeki en önemli sebep güvenilir bilgiye duyulan ihtiyaç ve bu ihtiyaç doğrultusunda ortaya çıkan kamuyu aydınlatma gerekliliğidir. Bu çerçevede bağımsız denetimin hem denetlenen firmaya, hem kamuya, hem de devlete yararları söz konusu olmaktadır<sup>62</sup>.

- Bağımsız denetim öncelikle firmanın finansal verilerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığını saptayarak doğru ve güvenilir bilgi elde edilmesine yardımcı olur. İşletmelerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğini artırır. Ayrıca işletmelerin kârlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal yapılarının durumu hakkında güvenilir ve tarafsız bilgiler sağlar.

- İşletme faaliyetlerinde yasal düzenlemelere uyulup uyulmadığını saptar. Denetlenmiş ve yasal düzenlenmelere uygun olarak hazırlanmış olan vergi beyannameleri ile devletin vergi kaybını azaltmış olur.

- İşletme yönetimi, ortaklar ve çalışan arasında sahtekârlık yapılmasına engel olarak işletmedeki sahtekârlık (fraud) riskinin azalmasını sağlar. Yöneticiler ve ortaklar arasındaki güvensizlik azalmış olur. İşçi ve işveren arasındaki anlaşmazlıklar da güvenilir bilgiler neticesinde daha kolay çözüme

---

<sup>61</sup> Pirgaip, s. 3

<sup>62</sup> Tuğrul Dirimtekin, **Muhasebede Denetim Raporları**, Bursa: Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi İşletme Fakültesi Yayın No: 8, 1981 s. 9-10; Çelen, a. g. e

ulaşır. İşletmeye yatırımda bulunmak isteyen veya işletme ile ilişkili diğer kişilere de objektif ve güvenilir bilgi sağlayarak risklere karşı korur.

- İşletmelerin finansal verilerinin güvenilir olması devletin ekonomik planlarının, değerlendirmelerinin daha gerçekçi ve başarılı olmasına katkıda bulunur. Teşvik politikaları ve kredi politikalarında daha verimli olunmasına katkıda bulunur.

- Aynı şekilde, güvenilir finansal veriler işletme yönetiminin planları ve yatırım hedeflerinin gerçekçi ve başarılı olmasını sağlar.

- Güvenilir ve doğru finansal tablolar ve raporlarla yapılan analizler işletmenin mali durumu konusunda ilgili ve yetkili kişilere doğru bilgiler sunar. Böylece işletmelerin kredi riski azalır ve kredibilitesi artar. Kredi veren kurumlar için de kredi riskini azalır, verimli olmayan işletmelere kredi verilmesi önlenir.

Sonuç olarak, bağımsız denetim, sermaye piyasası kurumları aracılığı ile yatırımcıların ve tasarrufların korunmasına yardımcı olur.

## İKİNCİ BÖLÜM

### ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI VE ETİK KAVRAMI

#### 2 ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI

Denetim standartları ile ilgili ilk düzenleme 1947 yılında ABD’de AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) tarafından Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (Generally Accepted Auditing Standards, GAAS)’nın kabul edilmesi ile yapılmıştır. Avrupa Birliği’nde ise denetim standartları ile ilgili düzenlemeler 8.Yönerge ile yapılmıştır. Aynı zamanda IFAC tarafından uluslararası alanda genel kabul gören Uluslararası Denetim Standartları yayınlanmıştır.

##### 2.1 GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

Genel kabul görmüş denetim standartları, denetçiye denetim sırasında yardımcı olan ve yol gösteren standartlardır. Dış denetim çalışmalarının yeterliliği ve kaliteliliği ancak bazı kıstasların geliştirilmesiyle sağlanabilir. Söz konusu kıstasların taraflı olmaması için ya yasalarca ya da meslek kuruluşları tarafından belirlenmiş ve uygulamada genel kabul görmüş olması gerekmektedir<sup>63</sup>.

Denetimin geçerli kabul edilmesi için denetimi gerçekleştiren denetçinin bu standartlara uyması gerekir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (Generally Accepted Auditing Standards, GAAS) 1947 yılında AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) tarafından kabul edilmiştir. Standartlar, 1972 yılından sonra Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standards of Board) tarafından gözden geçirilerek SAS (Statement on Auditing Standards- Denetim Standartları Açıklamaları) adı altında tekrar yayınlanmıştır<sup>64</sup>.

---

<sup>63</sup> Aksoy, s. 181; IFAC/ TÜDESK-Türkiye Denetim Standartları Kurulu, **Uluslararası Denetim Standartları Çevirisi**, TÜRMÖB Yayınları, Sayı: 238, Ankara, 2004,

<sup>64</sup> Şerafettin Sevim, Tansel Çetinoğlu, Niyazi Kurnaz, “Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye’de Denetim ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat mıdır?”, **Mali Çözüm İSMMO Yayın Organı**, (Ocak-Şubat-Mart 2006), Sayı: 72, s. 46

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları günümüzde birçok ülke tarafında kabul edilmektedir ve her denetim için denetçiye kılavuzluk etmektedir. Denetim faaliyetinin kalitesi de bu standartlara uygunluk derecesi ile ölçülmektedir. Standartlar, genel kabul görmüş denetim standartları niteliğindedir ve denetim faaliyetleri açısından uyulması gereken minimum standartlardan oluşmaktadır.

Genel kabul görmüş denetim standartları;

- a) Genel Standartlar,
- b) Çalışma Alanı Standartları,
- c) Raporlama Standartları,

olmak üzere üç ana grupta toplanmakta ve on altı standarttan oluşmaktadır.

### **2.1.1 Genel Standartlar**

Genel Standartlar; denetçilerin mesleki yeterlilikleri ve mesleki eğitimleri ile ilgili esasları içeren kişisel standartlardan oluşmaktadır. Bu bakımdan genel standartlar, denetimin kalitesi ve güvencesi ile ilgili olan standartlardır. Mesleki eğitim ve yeterlilik, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlik standartlarından oluşmaktadır.

#### **2.1.1.1 Mesleki Eğitim, Yeterlilik ve Uzmanlık Standardı**

Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre denetim bir uzman olarak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip kişi veya kişilerce yapılmalıdır. Genelde uzman denetçi yetkisi verilen kişilerin gerekli bilgi ve mesleki ehliyeteye sahip olduğu kabul edilir. Mesleki standartlar her şeyden önce, denetçiler tarafından verilecek olan denetim hizmetinin minimum kalite düzeyini belirler<sup>65</sup>.

Denetçinin gerekli bilgi ve mesleki ehliyeteye sahip olması için finansal muhasebe, maliyet muhasebesi, finansal tablolar analizi, muhasebe organizasyonu gibi muhasebe konuları ile birlikte, bu konular ile yakın ilgisi bulunan finans, istatistik, vergi hukuku, borçlar hukuku, ticaret hukuku gibi geniş temelli teorik

---

<sup>65</sup> Saim Üstündağ, “Denetimde Mesleki Standartlar Neye Yarar?”, **Active**, (Haziran 2005), s. 1.

eğitim görmesi gerekir. Teorik eğitimin yanında denetçi adayının bilgilerini uygulamada da kullanmayı öğrenmesi açısından bir uzman denetçinin yanında belirli bir süre iş başında eğitim görmesi gerekir. Bu eğitimlerden sonra denetçinin mesleki yeterliliği için gerekli olan yeterlik sınavlarında başarı sağlaması gerekmektedir. Eğitim ve sınav aşamaları sonucunda uzman denetçi olarak hizmet veren her meslek mensubu günün gelişen koşullarını sürekli izleyerek kendini yenilemeli, yayınlanan denetim standartlarını, tebliğleri, açıklayıcı ilkeleri ve diğer mesleki yayınları yakından izleyip mesleki yeterliliğini korumalıdır<sup>66</sup>.

### **2.1.1.2 Bağımsız Davranma Standardı**

Denetim görevi ile ilgili tüm konularda ve denetim çalışmasının her aşamasında denetçiler bağımsız düşünme mantığı içinde olmalıdır. Denetçiler, denetlenen işletmelerin ortaklarının veya yetkililerinin etkisi altında kalmadan, taraflar arasında çıkar birliğini kurmada tarafsız ve dürüst olarak denetim çalışmalarını sürdürmelidir.

### **2.1.1.3 Mesleki zen ve Titizlik Standardı**

Denetçi denetim sırasında gerekli incelemelerin yapılmasında ve denetim raporunun hazırlanmasında gerekli mesleki zen ve titizliği göstermelidir<sup>67</sup>. Denetimin ve denetçinin başarısı denetimin kalitesi ile ölçülmektedir. Denetim işlevi sırasında gerekli zen ve dikkatin gösterilmemesi denetimin güvenilirliğini ve kalitesini olumsuz olarak etkileyecektir. Bu açıdan denetçi, denetim faaliyetinin her aşamasında çalışma alanı standartlarına, raporlama standartlarına, yayınlan kanun, yönetmelik ve tebliğlere eksiksiz bir biçimde uyuyorsa, gerekli mesleki zen ve dikkati gösteriyor demektir<sup>68</sup>.

### **2.1.2 alışma Alanı Standartları**

Çalışma alanı standartları, genel standartlara göre daha özel standartlardır ve denetçiye güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmada ve kanıtları toplamada yardımcı

---

<sup>66</sup>Sevim, s. 47

<sup>67</sup> Carman G. Blough, "Auditing Standards and Procedures", **The Accounting Review**, Vol. 24, No. 3. (Jul. , 1949), pp. 265-271

<sup>68</sup> Sevim, s. 48

olacak standartlardır<sup>69</sup>. Planlama ve gözetim standardı, iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme standardı ve kanıt toplama standardından oluşmaktadır.

### **2.1.2.1 Denetimin Planlanması ve Yardımcıların Gözetimi Standardı**

Denetim çalışması iyi bir şekilde planlanmalı ve varsa yardımcıları kontrol edilmelidir. Denetim çalışmasının çok iyi bir şekilde planlanması, ortaya çıkabilecek risklerin azalmasına katkı sağlayabilecektir. Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre denetimin planlanması iş gücü planlamasını da kapsar. Denetim çalışması bir ekip işi olduğu için denetçi yardımcılarından yararlanılarak yürütülür. Mesleki bilgi, yeterlilik ve uzmanlık standardı çerçevesinde de denetçi yardımcılarının uzman denetçi gözetiminde iş başında eğitim görmesi gerekmektedir. Bu nedenle denetim çalışmasının planlanmasında çalışanın verimliliğinin artmasının yanında, denetim elemanlarının gözetilip yönlendirilerek becerilerinin artırılması yoluyla da denetimin kalitesini artırmak amaçlanır<sup>70</sup>.

### **2.1.2.2 İç kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı**

Denetim yöntemlerinin bağlı olduğu test sonuçlarının saptanması amacıyla ve güvenilir bir temel oluşturmak amacıyla, mevcut iç kontrol sisteminin gerektiği gibi incelenmesi ve değerlendirilmesi yapılmalıdır. Denetlenen işletmenin örgütsel işleyişi, hizmet veren personelin yapısı, bilgi işlem sisteminin özellikleri, varlıkların korunması doğrultusunda alınmış tedbirler iç kontrol sistemin temel özellikleri olarak, yapılacak denetim çalışmasında doğrudan etkide bulunacaktır. Etkin ve verimli bir iç kontrol sistemi bulunan işletmelerde, denetim riski daha düşük olacaktır. Bu nedenle denetlenecek işletmelerde iç kontrol sistemlerinin denetim çalışmasına geçilmeden önce incelenmesi gerekmektedir<sup>71</sup>.

---

<sup>69</sup> Adnan Dönmez, P. Başak Berberoğlu, Ayten Ersoy, "Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması, " **Akdeniz İİBF Dergisi**, (Eylül 2005), s. 55-56

<sup>70</sup> Aksoy, ss. 192-193

<sup>71</sup> Türker, a. g. e

### **2.1.2.3 Kanıt Toplama Standardı**

İncelenen finansal tablolar hakkında bir denetim görüşüne varmak için soruşturmalar, gözlemler, teftiş ve doğrulamalar yoluyla yeterli ve uygun kanıtlar elde edilmelidir. Kanıtın yeterliliğini ve uygunluğunu geçerliliği, nesneliliği, zamanlılığı, sürekliliği etkileyecektir<sup>72</sup>.

### **2.1.3 Raporlama Standartları**

Raporlama standartları bağımsız denetim raporunun kapsam ve düzenlemeleriyle ilgilidir. Raporlama standartlarında amaç; bağımsız denetim raporunu kullanacak kişilerin ihtiyaç duydukları bilgilerin yeterli ölçüde açık ve kesin olarak belirli bir sistematik içerisinde sunulmasıdır<sup>73</sup>. Raporlama standartları, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk, bu ilkelere devamlılık ve finansal tabloların açıklamalarındaki yeterlilikten oluşmaktadır.

#### **2.1.3.1 Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı**

Denetim raporu, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını belirtmelidir. Denetçinin raporunda mali tablolar hazırlanırken genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulduğu açıkça belirtilmelidir. Bu ilkelere uyulmamış olması durumunda denetçi bu durumu sonuçlarını da açıklayarak raporunda belirtmek durumundadır<sup>74</sup>.

#### **2.1.3.2 Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Devamlılık Standardı**

Denetim raporu incelenen dönemde muhasebe ilkelerinin aynen önceki dönemdeki gibi değişmeden uygulanıp uygulanmadığını belirtmelidir. Bu standart

---

<sup>72</sup> Güredin, ss. 46-47

<sup>73</sup> Dönmez, s. 57

<sup>74</sup> Güredin, ss. 50-51



ile finansal bilgilerin veya finansal tabloların muhasebenin temel kavramlarından “Tutarlılık” kavramına uygun olup olmadığının raporlanmasını hedeflemektedir<sup>75</sup>. Devamlılık ilkesi, denetimi yapılan işletmenin finansal bilgilerinin dönemler arası sağlıklı bir şekilde karşılaştırılabilirliğini amaçlamaktadır<sup>76</sup>.

### **2.1.3.3 Mali Tablolarda Yeterli Açıklama Bulunması Standardı**

Bu standart muhasebenin temel kavramlarından biri olan “Tam Açıklama” kavramı gereğince mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişilerin doğru karar vermelerine yardımcı olacak şekilde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını hedeflemektedir<sup>77</sup>. Bu nedenle, finansal tablolar ile birlikte açıklayıcı dipnotların da raporlanması gerekmektedir. Söz konusu açıklayıcı notların yeterli olmaması durumunda, denetim faaliyeti sonucunda hazırlanacak raporda açıklayıcı bilgiler yer almalıdır<sup>78</sup>. Denetçi, mali tablolardaki bilgileri kullanacak kişilerin ihtiyacını karşılayacak düzeyde mali tablolar hakkında tam veya eksiksiz bilgilendirme yapmalıdır<sup>79</sup>.

### **2.1.3.4 Denetçinin Görüş Bildirimi Standardı**

Denetim raporu, incelenen mali tablolar hakkında genel bir görüşe yer verileceği ya da bir görüş belirtilemeyeceği savını açıklamalıdır. Genel bir görüş belirtilmediği zaman bunun nedeni açıklanmalıdır.

Bunların dışında yapılan incelemelerin niteliği ve alınan sorumluluğun derecesi hakkında çok belirgin bir açıklama getirilmelidir<sup>80</sup>

---

<sup>75</sup> Türker, a. g. e

<sup>76</sup> Güredin, s. 51

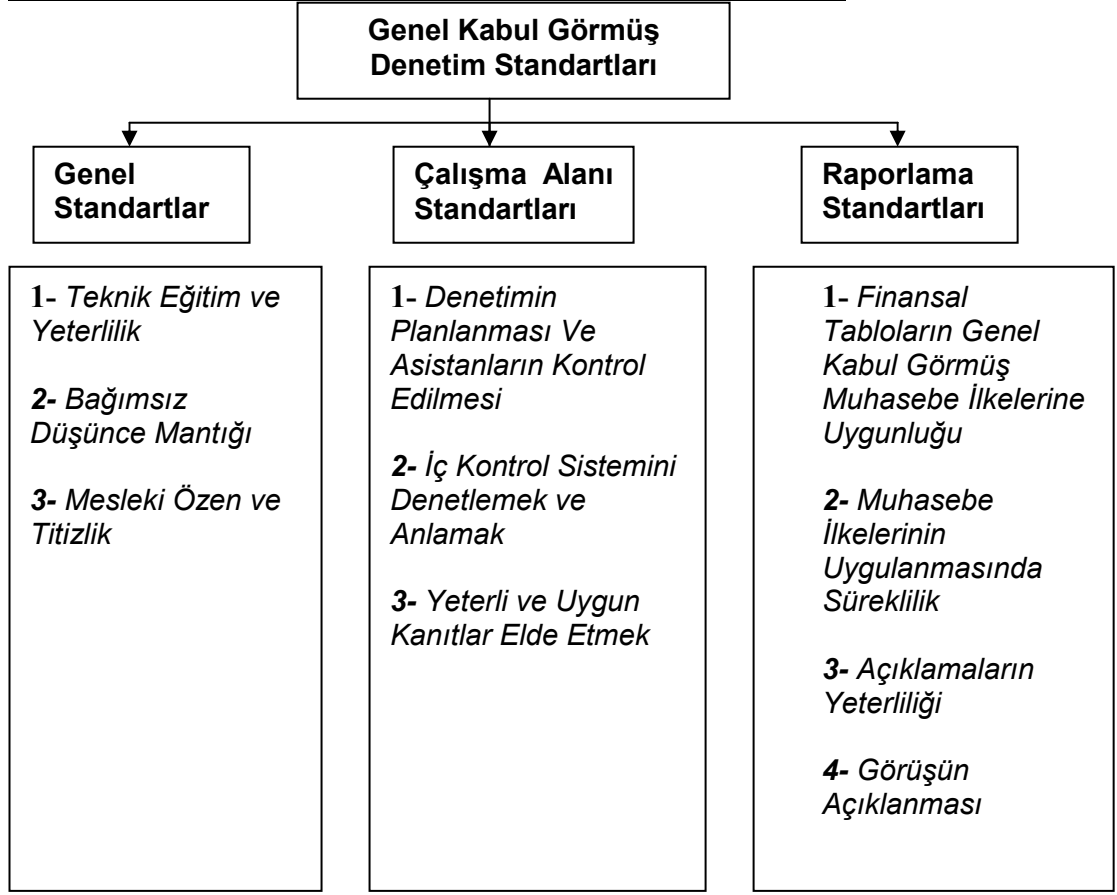
<sup>77</sup> Kepekçi, s. 23

<sup>78</sup> Türker, a. g. e

<sup>79</sup> Kepekçi, s. 23

<sup>80</sup> Kepekçi, s. 23

#### **Sekil 4: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Özeti**



Kaynak: Pany, p.38

## **2.2 AVRUPA BİRLİĞİ'NDE 8.YÖNERGE İLE GETİRİLEN STANDARTLAR**

Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde muhasebe ve denetim konusunda ortak uygulamaların yaratılması amacıyla "Direktifler/Yönergeler" adı altında düzenlemeler getirilmektedir. Bu düzenlemeler muhasebe ilkeleri, mali raporlar, bağımsız denetim ve diğer ilgili konuları kapsamaktadır; üye ülkeler de bu düzenlemeleri kendilerine tanınan belirli bir dönemin sonunda uygulamaya koymak, kendi yasa ve düzenlemelerini AB düzenlemelerine uyumlu hale getirmek zorundadırlar<sup>81</sup>. Bağımsız dış denetim konusunda AB'ye üye ülkelerin uyması zorunlu olan yedi adet yönerge kabul edilmiştir. Bu yönergelerden 4, 7 ve

<sup>81</sup> Aksoy, s. 102; Ali Çalışkan, "Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim", <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/dergi2.asp?id=494>, (26. 11. 2007). s. 2

8. yönergeler AB'ye üye ülkelerde muhasebe uygulamalarını uyumlaştırmak amacı taşımaktadır<sup>82</sup>. 1984 yılında kabul edilen 8. yönerge AB'ye üye ülkelerde denetime ilişkin esasları düzenleyen temel yönergedir<sup>83</sup>. AB ülkelerine 1988 yılına kadar bu yönerge ile ilgili düzenlemelerin yapılması için süre tanınmıştır. 1 Ocak 1990 tarihinden itibaren de yönerge uygulamaya koyulmuştur<sup>84</sup>. 8. Yönergenin hedefi yasal dış denetimi ve bu denetimi yapacak yasal denetçiler için asgari standartları ve uygulama standartlarını saptamak ve birliğe üye ülkelerin denetim standartlarını genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumlaştırmaktır<sup>85</sup>. Yönerge aşağıdaki konuları içermektedir<sup>86</sup>;

- 1. Yasal denetçilerin onayı (tescil);** 1984'ten bu yana AB'de yasal denetim yalnızca onaylı bir yasal denetçi veya denetim firması tarafından yapılabilir. Yasal denetçi olmak için yönergede yer alan ehliyet şartlarını karşılamak, iyi bir şöhrete sahip olmak ve birliğe üye ülkenin mevzuatına göre yasal denetçilikle bağdaşmayan işle uğraşmamak gerekmektedir.
- 2. Denetçilerin ehliyet şartları;** yasal denetçiler gerekli teorik ve uygulamalı eğitimi tamamlamak zorundadırlar. Bununla birlikte, denetçi denetimleri profesyonel dürüstlük içinde gerçekleştirmeli, üye ülke mevzuatına göre bağımsızlık şartlarını sağlamalıdır. Ayrıca, denetçiler bu ilkelere uygun olarak denetimleri yapmazlarsa uygun yaptırımlara maruz kalmak durumundadırlar.
- 3. Bağımsızlık ve dürüstlük ilkeleri ve ihlaller için yaptırımlar;** bağımsızlık ve dürüstlük ilkeleri gerçek kişi olan denetçiler için geçerlidir. Denetim firmalarının onaylı denetçi olmayan hissedarları ve yöneticileri, bu denetçi firmalar adına hareket eden gerçek kişilerin bağımsızlığını tehlikeye düşürecek şekilde denetim çalışmasına müdahale edemezler.

---

<sup>82</sup> Aksoy s, 102; "Eighth Council Directive 84/253/EEC of 10 April 1984 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the approval of persons responsible for carrying out the statutory audits of accounting documents", <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31984L0253:EN:HTML>

<sup>83</sup> Eight Council Directive, a. g. e

<sup>84</sup> Sevim, s. 50

<sup>85</sup> Aksoy, s. 103

<sup>86</sup> Arif Aytulun, "Neden Denetim? Ve AB Topluluk Müktesebatında Denetim Düzenlemesi", <http://www.tnud.org.tr/dokumanlar/ABMUHASEBEVEDENETIM.ppt>.

4. **Denetim firmalarının onayı;** denetim firmalarının onayı için denetim firması adına çalışan gerçek kişiler gerekli ehliyet şartlarını sağlamalıdır. Bunun yanında mülkiyet ve yönetim çoğunluğu ile ilgili şartlar sağlanmış olmalıdır.
5. **Yasal denetçiler sicilinin yayımlanması;** birlik içinde her onaylı denetçi firması ile ilgili; denetim firması adına yasal denetim yapmasına izin verilen gerçek kişilerin isimleri ve adresleri, denetçi firmanın üyelerinin veya hissedarlarının isimleri ve adresleri, denetçi firmanın idari veya yönetim organının üyelerinin isimleri ve adresleri halka duyurulmalıdır.

AB Finansal Hizmetler Komisyonu tarafından 8. Yönergenin denetçiye ilişkin esaslar ve standartlar konusunda yetersiz kaldığı belirtilmiş ve 1996 yılında Komisyon tarafından yayınlanan Yeşil Kitap adlı raporda yönergenin eksik yönlerine yer verilmiştir. Raporda 8. Yönergenin özellikle denetçinin bağımsızlığı, mesleki yeterliliği, denetim ve denetçi ile ilgili genel tanımlar, etkin iç kontrol sisteminin önemi, finansal tabloların güvenilirliği gibi konulardaki eksiklikleri vurgulanmıştır.

1998 yılında Komisyon tarafından “Avrupa Birliğinde Yasal Denetim-İleri Gidiş” adlı tebliğ yayınlanmıştır. Bu tebliğ’de denetim komitesi oluşturulması ve iç denetim esaslarının komite tarafından belirlenmesi kararlaştırılmış ve UDS’nin incelenmesinin ve AB’nin UDS’yi destekleyip desteklemeyeceğine karar vermesinin gerekliliği ilk kez açıkça belirtilmiştir<sup>87</sup>. 2000 yılında bu tebliği tamamlar nitelikteki Yasal Denetim için Kalite Kararı kabul edilmiştir.

2001 yılında, muhasebe alanında yaşanan skandallara ve gelişmelere paralel olarak, AB bünyesinde denetime ilişkin yasal düzenleme oluşturulmasının gereği ortaya koyulmuştur. Bu çerçevede 16.05.2002’de Komisyon AB bünyesinde denetçi bağımsızlığının düzenlemesi amacıyla “AB’de Yasal Denetçilerin Bağımsızlığı” tavsiye kararını çıkarmıştır.

---

<sup>87</sup> Aksoy, s. 121

**Tablo 3: 1984 8.Yönerge'den itibaren AB'de Denetim ile İlgili Yapılan Düzenlemeler**

• <b>28 Ekim 1996</b>	<i>AB'de Yasal Denetçilerin Rolü, Pozisyonu ve Sorumlulukları hakkında Yeşil Kitap</i>
• <b>8 Mayıs 1998</b>	<i>AB tebliği "Avrupa Birliğinde Yasal Denetim – İleri Gidiş" –Denetim Komitesinin Kuruluşu</i>
• <b>15 Kasım 2000</b>	<i>AB Tavsiye Kararı "Yasal Denetim için Kalite Güvencesi"</i>
• <b>16 Mayıs 2002</b>	<i>AB Tavsiye Kararı "AB'de Yasal Denetçilerin Bağımsızlığı"</i>
• <b>16 Mart 2004</b>	<i>AB Komisyonunca Yeni 8.Yönerge Tasarısının Sunulması</i>
• <b>29 Haziran 2006</b>	<i>Yeni 8. Yönergenin yürürlüğe girmesi</i>

Kaynak: Aytulun, a.g.e

Bu gelişmeler çerçevesinde AB'de denetlenmiş finansal tablolara olan güveni sağlamak ve AB bünyesinde muhasebe skandalların ortaya çıkmasını önlemek amacıyla 2004 yılında yeni bir tasarı hazırlanmıştır. Yeni tasarı 25.04.2006 tarihinde kabul edilmiş ve 29.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yeni 8. Yönerge kamu gözetimi, denetimde kalite güvencesi, müşteri bilgilerinin gizliliği, denetim komiteleri, denetim firmalarında şeffaflık, denetim ücretinin açıklanması, denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, uluslararası denetim standartlarına uyum, grup denetçilerinin sorumluluğu konularında değişiklikler getirmiştir<sup>88</sup>. 8.Yönerge; kapsam, yetkiye ilişkin kurallar, mesleki kurallar, mesleki dürüstlük ve bağımsızlık, açıklık ve son hükümler olmak üzere beş kısımdan oluşmaktadır<sup>89</sup>. 8.Yönergeyi Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları çerçevesinde aşağıdaki şekilde değerlendirmek mümkündür.

#### **Mesleki Eğitim ve Yeterlik Standardı;**

8. Yönerge kapsamındaki mesleki eğitim ve yeterlilik standardı ile Avrupa Birliği bünyesinde denetimden sorumlu yasal denetçilere ilişkin esaslar ve denetçilerin sahip olması gereken asgari yeterlilikler belirlenmektedir.

<sup>88</sup> Çalışkan, s. 54

<sup>89</sup> Sevim, s. 50

### **Bağımsız Davranma Standardı;**

8. Yönerge, finansal raporların yasal denetimi ile bağdaşmayan bir faaliyette bulunmayan ve iyi davranış sahibi kişilere yetki verilmesini öngörmüştür. Ancak finansal raporların yasal denetimi ile bağdaşmayan faaliyetlerden bahsedilmemiştir<sup>90</sup>.

### **Mesleki Özen ve Titizlik Standardı;**

8. Yönerge'de mesleki özen ve titizlik ilkesine ilişkin herhangi bir maddeye yer verilmemiştir. Mesleki eğitim ve yeterlilik standardında yer verilen denetçinin mesleki eğitim alması, mesleki yeterliliği ve bağımsız davranma standardında vurgulanan denetçinin bağımsız ve dürüst davranması, mesleki özen ve dikkatin bir bakımdan uygulaması olarak yorumlanabilir.

8. Yönerge'de, genel kabul görmüş denetim standartlarından farklı olarak denetim ile ilgili genel standartlara ilişkin düzenlemeler yapılmış, ancak çalışma alanı ve raporlama standartlarına ilişkin herhangi bir maddeye yer verilmemiştir<sup>91</sup>.

Bağımsız dış denetimin daha sağlıklı ve güvenilir bir şekilde yapılmasına olanak sağlamak amacıyla Avrupa Birliği bünyesinde borsaya kayıtlı işletmelerin 01.01.2005 tarihinden itibaren Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (IFRS-International Financial Reporting Standards) uyum zorunluluğu getirilmiştir. Uluslararası işletmeler için en önemli sorunlar, bir ülkedeki yatırım faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanacak yöntemler ve muhasebe politikaları ile faaliyet sonuçlarının raporlanmasında ortaya çıkmaktadır. Şirketler, farklı ülkelerdeki faaliyetlerini izleyebilmek ve karşılaştırabilmek için aynı muhasebe ve raporlama biçimlerini kullanmak durumundadırlar. Uluslararası şirketlerin muhasebe ve raporlama alanında karşı karşıya olduğu uluslararası alanda uygulanabilir ortak dil sorunu UFRS ile çözümlenmiş bulunmaktadır<sup>92</sup>. UFRS ile bütün ülkelerde aynı özen, tutarlılık, dikkat ve şeffaflıkla hazırlanacak mali tablolar ile hem bağımsız denetimin basit ve uygun bir şekilde yapılmasının

---

<sup>90</sup> Sevim, s. 51

<sup>91</sup> Dönmez, s. 59

<sup>92</sup> Türker, s. 91

sağlanması hem de denetimin güvenilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini kolaylaştırmak amaçlanmıştır<sup>93</sup>. Türkiye’de de 01.01.2005 tarihinden itibaren Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi işletmelerde uluslararası muhasebe ve raporlama standartlarına uygun standartlar kullanılması zorunluluğu getirilmiştir.

### 2.3 IFAC-ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun (IFAC-International Federation of Accountants) rehberlik yaptığı 6 alandan biri “Denetim ve İlgili Hizmetler”dir. IFAC bünyesindeki Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC-International Auditing Practices Committee) aracılığıyla uluslararası denetim standartları (ISAs- International standards on auditing) ve denetim uygulamaları çalışmaları (IAPs- audit practice statements) oluşturulmuştur<sup>94</sup>. Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing-ISAs) IFAC tarafından 1991 yılında yayınlanmış, 1994 yılında ise standartlar tamamlanarak set halinde kodları ile birlikte yayınlanmıştır<sup>95</sup>.

Uluslararası denetim standartları açıklayıcı nitelikteki rehber ve diğer kaynaklarla birlikte temel ilkelere ve önemli prosedürlerden oluşmaktadır. Denetim sırasında karşılaşılan durumu dikkate almadan sadece standartlara dayanarak denetimin kapsamının daraltılmasına neden olan denetçi, denetim standartlarının özüne aykırı davranmış olur<sup>96</sup>. İstisnai durumlarda, denetçi denetim hedefine daha etkin bir şekilde ulaşabilmek için, standartlarda önerilen yolun ve yöntemlerin uygulanmasının olanaksız olduğu bir durum saptarsa, kendisinin karar vereceği başka bir yolu ve yöntemi izlemesi olanaklıdır. Böyle bir durumda tüm sorumluluk denetçiye ait olacaktır ve olumsuz bir durumun yaratacağı maliyeti denetçi yükleneciktir<sup>97</sup>.

---

<sup>93</sup> Sevim, s. 58

<sup>94</sup> Türkiye Bankalar Birliği, “Uluslararası Standartlar”, [http://www.tbb.org.tr/turkce/arastirmalar/uluslar\\_arasi\\_standartlar.doc#Denetim](http://www.tbb.org.tr/turkce/arastirmalar/uluslar_arasi_standartlar.doc#Denetim)

<sup>95</sup> Dönmez, s. 60

<sup>96</sup> Güredin, s26, Aksoy, s. 182

<sup>97</sup> Aksoy, s. 182

## **ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI**

### ***I - DENETİM VE GÜVENCE SAĞLANMASI KONULARININ İÇERİĞİ***

#### ***II-TERİMLER SÖZLÜĞÜ***

#### ***III-BİLGİ TEKNOLOJİSİ TERİMLERİ SÖZLÜĞÜ***

#### ***IV - 100-199 BAŞLANGIÇ KONULARI***

100 GÜVENCE SAĞLAMA SÖZLEŞMELERİ

120 ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARININ GENEL ÇERÇEVESİ

#### ***V- 200-299 SORUMLULUKLAR***

200 MALİ TABLOLARIN DENETİMİNİN AMACI VE DENETİME İLİŞKİN ANA İLKELER

210 DENETİM SÖZLEŞMESİ VE KOŞULLARI

220 DENETİM ÇALIŞMASINDA KALİTE KONTROLÜ

230 BELGELENDİRME (ÇALIŞMA KÂĞITLARI VE DOKÜMANTASYON)

240 MALİ TABLO DENETİMLERİNDE YOLSUZLUK VE HATAYA İLİŞKİN DENETÇİNİN SORUMLULUĞU

250 MALİ TABLOLARIN DENETİMİNDE KANUN VE KURALLARIN DİKKATE ALINMASI

260 DENETİM İLE İLGİLİ HUSUSLARIN YÖNETİM İLE GÖRÜŞÜLMESİ

#### ***VI- 300-399 PLANLAMA***

300 PLANLAMA

310 ŞİRKET FAALİYETİ HAKKINDA BİLGİ

320 DENETİMDE ÖNEMLİLİK

#### ***VII-İÇ KONTROL***

400 RİSKLERİN BELİRLENMESİ VE İÇ KONTROL

401 BİLGİ İŞLEM SİSTEMLERİ ORTAMINDA DENETİM

402 DIŞARIDAN HİZMET ALAN KURULUŞLARDA DENETİM

#### ***DENETİM VE GÜVENCE SAĞLAMA***

#### ***VIII-500-599 DENETİM KANITLARI***

500 DENETİM KANITLARI

501 DENETİM KANITI-BAZI KONULARA İLİŞKİN EKLENEN ÖNEMLİ NOKTALAR

505 DIŞ KAYNAKTAN DOĞRULAMALAR

510 İLK DENETİM-AÇILIŞ HESAPLARI

520 ANALİTİK İNCELEME TEKNİKLERİ

530 DENETİM ÖRNEKLEMESİ VE TEST TEKNİKLERİ

540 MUHASEBE TAHMİNLERİNİN DENETİMİ

545 GERÇEĞE UYGUN DEĞER ÖLÇÜMLERİ VE AÇIKLAMALARININ DENETİMİ

550 İLİŞKİLİ İŞELMELER/TARAFLAR

560 BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

570 İŞLETMENİN DEVAMLILIĞI

580 YÖNETİMİN BİLDİRİMLERİ

#### ***IX-600-699 DİĞER DENETÇİLERİN ÇALIŞMALARINDAN FAYDALANMA***

600 DİĞER DENETÇİLERİN ÇALIŞMALARINDAN FAYDALANMA

610 DENETLENEN İŞLETMENİN İÇ DENETİM ÇALIŞMALARINDAN YARARLANILMASI

620 BİR UZMAN ÇALIŞMASINDAN YARARLANILMA

#### ***X- 700-799 BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU***

700 BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

710 KARŞILAŞTIRMALAR

720 DENETLENMİŞ MALİ TABLOLARI İÇEREN DOKÜMANLARDA YERALAN BİLGİLER



***XI-800-899 UZMANLIK ALANLARI***

800 ÖZEL AMAÇLI DENETİM SÖZLEŞMELERİNE İLİŞKİN DENETÇİ RAPORU

810 BEKLENEN FİNANSAL BİLGİLERİN İNCELENMESİ

***XII-900-999 İLİŞİKLİ HİZMETLER***

910 FİNANSAL TABLOLARIN GÖZDEN GEÇİRİLMESİNE İLİŞKİN SÖZLEŞMELER

920 FİNANSAL BİLGİLER İLE İLGİLİ PROSEDÜRLER ÜZERİNDE İCRASINDA

UZLAŞILMIŞ SÖZLEŞMELER

930 FİNANSAL BİLGİ TOPLAMAYA YÖNELİK SÖZLEŞMELER

**1000-1100 ULUSLARARASI DENETİM UYGULAMA TEBLİĞLERİ**

1000 BANKALARARASI DOĞRULAMA PROSEDÜRLERİ

1001 BİLGİ TEKNOLOJİLERİ ORTAMI

1002 BİLGİ TEKNOLOJİLERİ-ON-LINE BİLGİSAYAR SİSTEMLERİ

1003 BİLGİ TEKNOLOJİLERİ - VERİTABANI SİSTEMLERİ

1004 BANKA DENETÇİLERİ VE DIŞ DENETÇİLERİ ARASINDAKİ İLİŞKİ

1005 KÜÇÜK KURULUŞLARIN DENETİMİNDEKİ ÖZEL HUSUSLAR

1006 BANKA FİNANSAL TABLOLARININ DENETİMİ

1008 RİSK DEĞERLENDİRME VE İÇ KONTROL

1009 BİLGİSAYAR DESTEKLİ DENETİM TEKNİKLERİ

1010 FİNANSAL TABLO DENETİMİNDE ÇEVRESEL FAKTÖRLERİN DİKKATE ALINMASI

1012 TÜREV MALİ ENSTRÜMANLARIN DENETİMİ

1013 ELEKTRONİK TİCARET (SANAL ORTAMDA TİCARET) – MALİ TABLOLAR ÜZERİNE ETKİSİ

Uluslararası denetim standartları genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

**Mesleki Eğitim ve Yeterlik Standardı;** uluslar arası denetim standartları kapsamında ayrı bir başlık halinde ele alınmamakla birlikte, “200 Finansal Tablolar Denetiminin Amacı ve Sorumluluklar Standardı”nda, denetimin genel ilkeleri başlığı altında sayılan maddelerden biri olarak yer almaktadır. Ayrıca “Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kodları” başlığı altında da meslek elemanlarının gerekli eğitimi almış ve yeterli olmaları gerektiği konusuna değinilmiştir<sup>98</sup>.

<sup>98</sup> Sevim, s. 54; Dönmez, s. 60

**Mesleki Özen ve Dikkat Standardı;** yine uluslararası denetim standartlarında ayrı bir başlık olarak ele alınmamış, mesleki eğitim ve deneyim standardında olduğu gibi “200 Finansal Tablolar Denetiminin Amacı ve Sorumluluklar Standardı”nda denetimin genel ilkeleri başlığı altında bir madde olarak yer almıştır. “Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kodları” başlığı altında meslek elemanlarının taşıması gereken özellikler arasında mesleğin gerektirdiği dikkat ve özen de sayılmıştır ve “meslek elamanları denetim hizmetlerini gereken özen ve dikkati göstererek yürütmelidirler” denilmiştir<sup>99</sup>.

**Bağımsız Davranma Standardı;** uluslararası denetim standartları arasında bağımsız davranma bir standart olarak ele alınmamakla birlikte, “200 Finansal Tablolar Denetiminin Amacı ve Sorumluluklar Standardı”nda, denetimin genel ilkeleri başlığı altında bir madde olarak belirtilmiştir. “Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kodları” başlığı altında da bağımsız davranma standardına ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir<sup>100</sup>.

**Planlama ve Gözetim Standardı;** denetimin planlamasına ilişkin açıklamalara uluslararası denetim standartlarında “300-399 Planlama” ana başlığı altında yer verilmiştir. “300 Planlama Standardı”nda; “denetçi, denetimin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla denetimi planlamalıdır” denilmektedir. Standart kapsamında; çalışmanın planlamasına, bir bütün olarak denetim planına, denetim programına, denetim programı ve denetim planında olabilecek değişikliklere ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir. Ayrıca “310 Denetlenecek İşletme Hakkında Bilgi Toplama Standardı” kapsamında da, denetimin planlanması aşamasında denetçinin, denetim sırasında karşılaştığı olayları ve işlemleri anlayabilmesine olanak sağlayacak düzeyde, müşteri işletme hakkında bilgi toplamasının gerekliliğine değinilmiştir<sup>101</sup>.

**İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme Standardı;** ile ilgili açıklamalara uluslararası denetim standartları kapsamında “400-499 İç Kontrol

---

<sup>99</sup> Sevim, s. 55; Dönmez, s. 60

<sup>100</sup> Sevim, s. 55; Dönmez, s. 60

<sup>101</sup> Sevim, s. 55; Dönmez, s. 61

Sistemi” ana başlığı altındaki standartlarda yer verilmiştir. “400 Denetim Riskinin Değerlendirilmesi ve İç Kontrol Sistemi Standardı”nda, genel kabul görmüş denetim standartlarında da olduğu gibi; “denetçi, denetimi iyi bir şekilde planlamak ve etkili bir denetim yaklaşımı geliştirmek için, denetimini gerçekleştireceği işletmenin muhasebe ve iç kontrol sistemi hakkında yeterli derecede bilgi sahibi olmalıdır”, denilmektedir<sup>102</sup>.

**Kanıt Toplama Standardı;** uluslararası denetim standartlarında da “500-599 Denetim Kanıtları” adı altında ayrı bir standart grubu olarak yer almaktadır. “500 Denetim Kanıtlarının Toplanması Standardı”nda, “denetçi, denetime ilişkin olarak mantıklı sonuçlar elde edebilmek için yeterli miktarda ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir” denilmektedir. Bu standart kapsamında denetim kanıtı; “denetçi tarafından kullanılan, (örneğin finansal tabloların temelini oluşturan muhasebe kayıtları ve diğer bilgiler gibi) tüm bilgiler” olarak tanımlanmıştır. Bu grupta yer alan diğer standartlarda da denetim kanıtlarının türlerine, nasıl elde edileceğine ve analitik inceleme prosedürlerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir<sup>103</sup>.

**Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı;** ile ilgili açıklamalara uluslararası denetim standartlarında “700-799 Denetim Bulguları ve Raporlama” ana grubu altında yer alan “710 Karşılaştırmalar Standardı” başlığı altında yer verilmiştir. Bu standartta, “denetçi cari dönem finansal tablolarının muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığını araştırmalıdır”, denilmektedir<sup>104</sup>.

**Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Devamlılık Standardı;** “710 Karşılaştırmalar Standardı”nda açıklanmıştır. Bu standart kapsamında, “denetçi, işletmenin geçmiş dönem finansal tablolarında uygulanan muhasebe

---

<sup>102</sup> Dönmez, s. 61

<sup>103</sup> Sevim, s. 56; Dönmez, s. 61

<sup>104</sup> Sevim, s. 56; Dönmez, s. 61

ilkeleri ve politikalarının cari dönemde de uygulanıp uygulanmadığını araştırmalıdır”, denilmektedir<sup>105</sup>.

**Finansal Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı;** uluslararası denetim standartları çevresinde genel kabul görmüş denetim standartlarında olduğu gibi ayrı bir başlık olarak ele alınmamıştır. “700-799 Denetim Bulguları ve Raporlama” ana başlığı altında yer alan standartlarda bu standart ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Finansal tablolardaki açıklamaların, şüpheye yer vermeyecek şekilde tam ve eksiksiz olması gerektiği vurgulanmıştır<sup>106</sup>.

**Görüş Bildirme Standardı;** uluslararası denetim standartları kapsamında, “700 Denetçi Raporu” ve “710 Karşılaştırmalar” standartları kısmında açıklanmıştır. Bu standartlar kapsamında, “denetçi raporu, finansal tablolara ilişkin görüşlerle ilişkili olarak açık bir şekilde yazılmış ifadeleri içermelidir” denilmektedir. Ayrıca bu standartlarda, denetim raporunda yer alması gereken temel unsurlara, denetim raporu örneğine, denetçi görüşü üzerinde etkisi olan ve olmayan konulara, tam bir denetim görüşüne ulaşmayı engelleyen konulara ilişkin açıklamalara, denetçi görüşü türlerine ayrıntılı bir şekilde yer verilmiştir<sup>107</sup>.

## 2.4 DENETÇİNİN BAĞIMSIZLIĞI VE ETİK KAVRAMI

Bağımsız denetimin gelişmesinde, denetçinin gerekli teknik ve mesleki donanımına sahip olmasının yanında önem arz eden bir diğer özellik de denetçinin bağımsız olmasıdır. Denetçinin bağımsızlığı, içinde bulunduğu şartların etkisi altında kalmadan, mesleğinin kendisine yüklediği sorumlulukların bilincinde olması, vicdani değerleri ve kamuya karşı olan sorumluluğunu her zaman şahsi menfaatlerinden ön planda tutmasıdır<sup>108</sup>. Denetçi, denetimin her aşamasında

<sup>105</sup> Sevim, s. 56; Dönmez, s. 62

<sup>106</sup> Sevim, s. 56; Dönmez, s. 62

<sup>107</sup> Sevim, s. 57; Dönmez, s. 62

<sup>108</sup> Şaban Erdikler, “Bağımsız Denetimin Sahibi Kim”?, [http://turmob.org.tr/turmob/basin/22-01-2003\(4\).htm](http://turmob.org.tr/turmob/basin/22-01-2003(4).htm).

bağımsız olmak durumdadır. Denetçinin bağımsızlığından şüpheye düşülmesi durumunda denetimin işlevini yitirmesi söz konusu olacaktır<sup>109</sup>.

Bağımsızlık kavramı düşünsel( zımni) ve fiziksel (zahiri) bağımsızlıktan oluşmaktadır. Düşünsel bağımsızlık, başka birisi ile uzlaşma yoluyla herhangi bir etki altında kalmaksızın bir fikrin oluşmasına izin verilmesidir<sup>110</sup>. Denetçinin dürüst davranması ve profesyonel şüphecilik (elde edilen kanıtların gerçekliğini sorgulayıcı bir anlayışla değerlendirilmesi) anlayışıyla hareket etmesidir<sup>111</sup>. Denetçi tarafsızlığını etkileyecek her türlü müdahaleden uzak durmak zorundadır<sup>112</sup>. Fiziksel bağımsızlık ise denetçinin her kim olursa olsun üçüncü kişilerle herhangi bir uzlaşma içinde olmamasıdır<sup>113</sup>.

Denetçinin bağımsızlığını etkileyen faktörler çok çeşitli ve karmaşık olabilir. Bağımsızlık, yasal denetçilerin, bir çeşit bağımlılık gerektireceği tahmin edilen her türlü ekonomik, finansal ve diğer ilişkilerden uzak kalmasına ilişkin mutlak bir standart değildir. Çünkü herkesin bir başka kişiyle bağımlılığı veya ilişkisi bulunmaktadır. Bununla birlikte, bir izleme süreci vasıtasıyla, yasal denetçinin bağımsızlık kavramına uygunluğunu test etmek, objektif olarak mümkündür. Bu süreçte ilk olarak, yasal denetçinin bizzat kendisinin bulunduğu ve özellikle onun işiyle ilgili olabilecek herhangi bir çıkar veya ilişkiyi içeren tehditlere bakılır. İkinci olarak; böyle bir ilişki veya menfaatin, makul ve bilgili üçüncü kişiyi etkileyip etkilemediğine bakılır<sup>114</sup>. IOSCO, IFAC etik ilkeler seti çerçevesinde bağımsızlığı tehdit eden faktörlerin özellikleri ve tehditlerin kapsamının sınırlandırılmasının faydalı olacağını önemle vurgulamıştır<sup>115</sup>.

---

<sup>109</sup> Ersin Güredin, “Denetçinin Meslek Ahlakı, Standartlar ve Uygulamadan Örnekler”, **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMO Yayınları**, Sayı: 20, İstanbul, (Mayıs 1997), s. 123

<sup>110</sup> Murat Yıldırım, “Uluslararası Son Gelişmeler Işığında Denetçinin Bağımsızlığı, 3568 Sayılı Yasa ve Türkiye’deki Durum”, <http://www.muhasabetr.com/ozelbolum/006/>, (26. 12. 2005).

<sup>111</sup> Pirgaip, s. 17

<sup>112</sup> Pirgaip, s. 18

<sup>113</sup> Yıldırım, a. g. e

<sup>114</sup> Şaban Uzay, “Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı”, **Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı (MÖDAV) 1. Uluslararası Yıllık Muhasebe Konferansı**, İstanbul, (3-5 Kasım 2004) s. 3

<sup>115</sup> IOSCO, 2002, s. 3

### 2.4.1 Denetçinin Bağımsızlığını Tehdit Eden Unsurlar Ve Önlemleri

Denetçinin bağımsızlığını etkileyen pek çok faktör olmakla birlikte, bunları IFAC'ın Meslek Ahlak Kurallarında (Code of Ethics) da belirtildiği üzere 5 ana grupta toplamak mümkündür<sup>116</sup>.

**Çıkarıcılık-Kişisel Menfaat Tehdidi (self-interest):** Bağımsız denetim kuruluşu veya denetçi ile müşteri işletme arasındaki çıkar ilişkisi bağımsızlığı tehdit edebilir. Müşteri işletme ile borç-alacak, ortaklık ilişkisinin bulunması, doğrudan veya dolaylı olarak finansal çıkarın söz konusu olması, geçmiş yıllara ait denetim ücretinin ödenmemiş olması veya müşterinin denetçiden almakta olduğu denetim dışı hizmetlerin ücretlerinin daha yüksek olması, işi kaybetme olasılığının endişe vermesi, müşteri tarafından istihdam olasılığının olması, kişisel menfaat tehdidinde örnek gösterilebilir.

**Otodenetim-Kendi Kendini Denetleme Tehdidi (self-review):** Mevcut denetimin sonuçlandırılması amacıyla daha önceki bir başka sözleşme kapsamındaki iş çerçevesinde ulaşılan tespit ve değerlendirmelerin yeniden ele alınması veya denetim ekibinin bir üyesinin daha önceden müşteri şirkette denetime etki edebilecek bir görevde bulunmuş olması hâllerinde bağımsızlık tehdit altındadır.

**Savunma Tehdidi (Advocacy):** Denetim kuruluşunun veya denetçinin bir müşteri şirketin konumunu veya görüşlerini lehte veya aleyhte savunması tarafsızlığa zarar vermektedir. Bu duruma; müşteri nezdinde hisse senetleri veya başka menkul değerlerle iştigal etmek veya bunları tanıtmaya veya üçüncü şahıslarla ihtilaf halinde olan bir müşterinin savunucusu olmak örnek gösterilebilir.

**Samimiyet veya Güven Tehdidi (Familiarity or Trust):** Müşteri şirket veya yöneticileri, müdürleri ve çalışanlarıyla yakın ilişkiler kurulması nedeniyle bunların elde edeceği menfaatlara de sıcak bakılması bağımsızlığı ciddi şekilde

---

<sup>116</sup> Commission Recommendation of 16 May 2002, "Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles", **Official Journal of the European Communities**, (2002/590/EC).

zayıflatabilecektir. Denetim ekibinin bir üyesinin, müşterinin bir yöneticisi veya memurunun yakın akrabası olması, denetim ekibinin bir üyesinin müşteri ile uzun süreli dostluk, arkadaşlık ilişkisi içinde bulunması, değerlerinin bariz bir şekilde önemsiz olması hali dışında, müşteriden hediye veya ikram kabul etmek, samimiyet ve güven tehdidine örnek olarak gösterilebilir.

**Yıldırıcılık Tehdidi (Intimidation):** Denetçinin, müşteri şirketin yöneticileri veya çalışanları tarafından zımnî veya açık bir şekilde tehdit edilmesi sonucunda tarafsızca ve profesyonel şüphecilikle hareket etmesinin engellenmesi, denetimin bağımsız bir şekilde yürütülmesinden cayılmasına sebebiyet verebilmektedir. Bir muhasebe kuralının uygulanması konusundaki anlaşmazlık yüzünden değiştirilme tehdidi, ücreti düşürmek niyetiyle, yapılan çalışmaların kapsamının yersiz olarak azaltılması için yapılan baskı bu tehdiye örnek gösterilebilir.

Bu tehditleri ortadan kaldıran veya kabul edilebilir bir düzeye indiren koruyucu önlemler genel olarak iki gruba ayrılabilir. Bunlar mevzuat ile oluşturulan önlemler ve iş çevresinden sağlanan önlemlerdir.

Mevzuat ile oluşturulabilecek önlemler;

- Mesleğe giriş için gerekli eğitim,
- Mesleki eğitim (staj) ve tecrübe gereksinimleri,
- Sürekli mesleki gelişim gereksinimleri,
- Kurumsal yönetim gereksinimleri,
- Mesleki standartlar,
- Mesleki veya düzenleyici izleme ve disiplin prosedürleri,
- Meslek mensubu tarafından üretilen rapor, sonuç, iletişim ve bilgilerin

yasal yetkili üçüncü bir kurum tarafından dış kontrolden geçirilmesi şeklinde özetlenebilir.

İş çevresinden sağlanabilecek önlemler farklı koşul veya durumlara göre çeşitlilik gösterir. Bu tür önlemler firmaya veya sözleşmeye bağlı olarak oluşturulabilir. Meslek mensubu belirli bir tehditle nasıl başa çıkacağına karar vermelidir. Bu kararın verilmesinde meslek mensubu ortaya çıkabilecek tehdit

hakkında gerekli tüm bilgilere sahip olan üçüncü kişi ya da grupların, verilen kararları nasıl değerlendireceğini de dikkate almalıdır. Bu değerlendirme; tehdidin önem derecesi, sözleşmenin niteliği ve firmanın yapısı gibi faktörlerden etkilenecektir.

İş çevresinden sağlanan önlemler genel olarak üç grupta toplanabilir.

***I- Denetim müşterisinin önlemleri (firma çapında alınabilecek önlemler)<sup>117</sup>:***

- Firmanın temel etik ilkelere uyumunun önemini vurgulamak.
- Güvence sağlama sözleşmesi ekibinin kamu çıkarına uygun hareket edeceği yönünde bir beklentinin oluşmasını sağlamak.
- Sözleşmelerde kalite kontrolü uygulanması ve izlenmesini sağlayacak politika ve süreçler.
- Tehditlerin belirlenmesi, bu tehditlerin önem derecesinin değerlendirilmesi, önemsiz olanlar dışındaki tehditleri ortadan kaldıracak veya kabul edilebilir düzeye indirecek önlemlerin belirlenmesi ve uygulanmasına ilişkin belgeye dayalı politikalar.
- Güvence sağlama sözleşmelerini kullanan firmalar için bağımsızlığa yönelik tehditlerin ve bu tehditlerin önem derecesinin belirlenmesi, tehditleri (önemsiz olanlar dışındaki) yok edecek veya kabul edilebilir düzeye indirecek önlemlerin değerlendirilmesi ve uygulanmasına yönelik belgeye dayalı bağımsızlık politikaları.
- Temel etik ilkelere uyum gerektiren belgeye dayalı iç politika ve süreçler.
- Firma veya sözleşme ekibi üyeleri ve müşteriler arasındaki çıkar ilişkilerinin belirlenmesini sağlayacak politika ve süreçler.
- Tek bir müşteriden elde edilen gelirin izlenmesi ve gerektiğinde bu gelire olan bağımlılığın yönetilmesini sağlayacak politika ve süreçler.
- Sözleşme ekibinin üyesi olmayan kişilerin sözleşmenin sonucunu uygunsuz bir biçimde etkilemesini engelleyecek politika ve süreçler üretmek.
- Tüm ortaklar ve mesleki kadroya firmanın uyguladığı politika ve süreçlerle ilgili düzenli bilgi sağlamak ve eğitim vermek.

---

<sup>117</sup> Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uygacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik. m .29



- Firmanın kalite güvence sisteminin yeterliliğinin denetlenmesinden sorumlu olacak üst yönetimden bir kişiyi görevlendirilmek.
- Politika ve süreçlere uyumun sağlanabilmesi için gerekli disiplin mekanizmasını kurmak.
- Firma personelinin temel etik ilkelere uyum hakkında kendilerini ilgilendiren herhangi bir konuyla ilgili olarak üst yönetimle iletişim kurmalarını teşvik edici ve yetki verici yayımlanmış politika ve süreçler yaratmak.
- Güvence sağlama sözleşmesi müşterisine aynı zamanda güvence sağlamaya yönelik olmayan başka bir hizmet sunulmasında farklı ortakların ve sözleşme ekiplerinin ve ayrı raporlama zincirlerinin kullanılmasını sağlamak.
- Güvence sağlama sözleşmesi müşterisine hizmet veren ortakları ve mesleki kadroyu bağımsız olmalarının zorunlu olduğu konusunda bilgilendirmek ve yönlendirmek.

### ***II- İş çevresindeki sözleşmeye özgü önlemler<sup>118</sup>:***

- Başka bir meslek mensubunun yapılan işi gözden geçirmesi veya gerekiyorsa tavsiyelerde bulunmasını sağlamak.
- Bağımsız bir üçüncü gruba danışmak (örneğin, bağımsız yöneticilerden oluşan bir komite, mesleği düzenleyici bir organ veya başka bir meslek mensubu).
- Etik konuları, müşterinin yönteminden sorumlu kişilerle tartışmak.
- Müşteri yönetimine sunulan hizmetlerin özellikleri ve talep edilen ücretle ilgili açıklama yapmak.
- Sözleşme konusu hizmetin bir kısmının başka bir firma tarafından ifa edilmesini veya yeniden yerine getirilmesini sağlamak.
- Üst düzey güvence sağlama sözleşmesi ekibini rotasyona tabi tutmak.

### ***III- Müşterinin sistem ve süreçlerindeki önlemler<sup>119</sup>:***

- Müşterinin yönetim kararlarını alacak personelinin deneyimli ve işinin ehli, kıdemli çalışanlar olması,

---

<sup>118</sup> Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, m.30

<sup>119</sup>Marilyn A. Pendergast, "Harmonization of Independence Standards for Accountants Around the World", <http://www.ifac.org/Library/Article.tpl?NID=99133216218727>; Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik. m.32

- Müşterinin firmanın hizmetleri ile ilgili olarak uygun gözetim ve iletişimi sağlayacak kurumsal yönetim yapısının mevcut olması.

## 2.4.2 DENETÇİNİN BAĞIMSIZLIĞI İLE İLGİLİ ULUSLARARASI DÜZENLEMELER

Son yıllarda yaşanan finansal skandallar ve bağımsız denetimden geçmiş mali tabloların gerçeği yansıtmaması özellikle bağımsız denetimin güvenilirliğine gölge düşürmüş ve denetçi bağımsızlığı ile ilgili var olan kuralların yeniden düzenlenmesine neden olmuştur.

### 2.4.2.1 AICPA'nın Kuralları

Muhasebeci ve denetçilerin davranışlarını belirleyen Code of Professional Ethics (Mesleki Davranış Kuralları) AICPA tarafından 1981 yılında yayınlanmıştır. Mesleki Davranış Kuralları (Mesleki Etik Yasası) denetçinin mesleki davranış biçimlerini düzenlemektedir. Mesleki davranış kuralları genel olarak iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm uyulması gereken kuralların temel kavramlarını, ikinci bölüm ise uyulması gereken kuralları kapsamaktadır<sup>120</sup>. AICPA'a göre bağımsızlık, fikir bağımsızlığı (düşünsel bağımsızlık) ve fiziksel bağımsızlık olmak üzere iki şekilde tanımlanmaktadır. Fikir bağımsızlığı dürüst bir şekilde hareket etmeyi, objektif olmayı ve mesleki şüpheciliği gerektirir<sup>121</sup>. Fiziksel bağımsızlık ise denetçinin üçüncü kişilerle bağlantısının olmaması, dürüstlüğü, objektifliği ya da profesyonel şüpheciliği bozacak bir taahhüt altında olmamasını gerektirir<sup>122</sup>.

Mesleki Davranış Kurallarının başlıca kavramları, şu şeklide değerlendirilmektedir.

- Bağımsızlık, dürüstlük ve tarafsızlık,

<sup>120</sup> AICPA, "Composition, Applicability, and Compliance", <http://www.aicpa.org/about/code/comp.htm>.

<sup>121</sup> R. G. Berryman, "Auditing Standards and The Law", *Accounting Review*, Vol. 35, No. 1 (Jan. 1960) s. 73

<sup>122</sup> AICPA Rule 100, Definitions 06.

- Genel kurallar ve muhasebe standartlarına uyum (mesleki özen, mesleki bilgi ve beceri, sır saklama ve muhasebe standartları-teknik bilgi) <sup>123</sup>,
- Denetlenen şirkete, müşteriye karşı sorumluluklar <sup>124</sup>,
- Diğer denetim şirketleri, meslektaşlara ilişkin sorumluluklar <sup>125</sup>,
- Diğer sorumluluklar <sup>126</sup>.

Mesleki davranış kurallarına göre denetçi, genel standartlara uygun davranmanın yanında, denetlediği şirkete ve denetim faaliyeti ile ilgilenen diğer kişilere karşı tarafsız ve dürüst olmalı ve en iyi hizmeti vermeye çalışmalıdır. Denetçi denetlenen işletme çıkarlarını sorumluluklarının üzerinde tutmamalıdır ve sır saklama (gizlilik) prensibine bağlı kalmalıdır<sup>127</sup>.

AICPA'nın bağımsızlık ile ilgili kuralları oldukça detaylı bir şekilde düzenlenmiştir. Bağımsızlığı azaltan ve etkileyen unsurlar ile ilgili başlıca kurallar şunlardır (AICPA 101.2-15): Denetim şirketi çalışanlarının (denetçilerin) denetlenen firma tarafından istihdam edilmesi, denetlenen firma ile finansal ilişkilerin bulunması, denetim ve tasdik hizmeti dışında denetlenen firmaya verilen diğer danışmanlık hizmetlerinin verilmesi, denetim ücreti ile ilgili konular.

#### **2.4.2.2 Finansal Skandallar ve Sarbanes - Oxley Kanunu**

2000'li yıllardan itibaren gerek ülkemizde gerekse yurtdışında bağımsız denetimden geçmiş hesapların ve mali tabloların gerçeği yansıtmaması gibi durumlarla karşılaşmıştır. Parlamat, Xerox, Enron, Tyco, Marks&Spencer gibi şirketlerde yaşanan muhasebe ve denetim skandalları küresel etkilere sebep olmuştur.

---

<sup>123</sup> AICPA Section 201-203

<sup>124</sup> AICPA Section 300

<sup>125</sup> AICPA Section 400

<sup>126</sup> AICPA Section 500

<sup>127</sup> Aksoy, s. 232

**Tablo 4: 2000’li Yılların Başında Meydana Gelen Şirket İflasları**

ŞİRKET	ÜLKE	SKANDAL VE İFLASIN NEDENLERİ
PARMALAT	İTALYA	<i>Muhasebe Hileleri ve Güvenilir Olmayan Finansal Raporlama</i>
XEROX	ABD	<i>Ciddi Muhasebe Hileleri ve Aykırılıkları</i>
ENRON	ABD	<i>Ciddi Muhasebe Hileleri, Aykırılıkları ve Güvenilir Olmayan Finansal Raporlama</i>
TYCO	ABD	<i>Ciddi Muhasebe Hileleri, Aykırılıkları ve Güvenilir Olmayan Finansal Raporlama</i>
MARKS&SPENCER	İNGİLTERE	<i>Muhasebe Hileleri ve Güvenilir Olmayan Finansal Raporlama</i>

Kaynak: Doç.Dr.Ganite Kurt, “Dünyada Yaşanan Muhasebe, Denetim Skandalları ve Yansımaları Sarbanes Oxley Yasası”,

<http://websitem.gazi.edu.tr/ganite/DosyaIndir?DosyaNo=819f4b1eae4d8f6cbf408da80daacf3f>

Özellikle ABD’de yaşanan Enron skandalı bağımsız denetimin güvenilirliğinin ve bağımsız denetim ile ilgili düzenlemelerin tartışılmasına neden olmuştur. Enron skandalına genel olarak, muhasebe aykırılıkları, muhasebe işlemleri ile gerçeğe aykırı ve güvenilir olmayan finansal raporların onaylanması, bağımsız ve objektif davranılamaması, denetçilerin şirketi kamuoyu adına denetleme ve izleme görevlerini dürüstçe yerine getirmemeleri, denetim raporlarının saklanmaya çalışılması, raporlarla kamuoyunun yanıltılması gibi yanlışlar neden olmuştur. Enron şirketi 2000’li yılların başında ABD’nin en büyük 7.şirketi olarak gösterilmiş ve 2001 yılında geliri 150 Milyar \$ olarak açıklanmıştır<sup>128</sup>. ABD ekonomik tarihinin en büyük iflas olayı olarak görülen Enron skandalının ardından şirketin hisselerine yatırım yapmış yatırımcıların kayıplarının 80 Milyar \$’a ulaştığı tahmin edilmiştir<sup>129</sup>.

Enron şirketinin bağımsız denetim faaliyetlerini üstlenen, denetim hizmetinin yanında aynı zamanda danışmanlık hizmetinde de bulunan Andersen 2001 yılının Ekim ayında şirketin finansal raporlarında önemli düzeltmeler yaptığını açıklamıştır. Şirketin vergi sonrası net kâr rakamı 650 milyon \$,

<sup>128</sup> Kurt, a. g. e

<sup>129</sup> Mustafa Aysan, “Enron Olayı”, **Radikal Gazetesi**, 27. 02. 2002.

özsermayesi 1.2 milyar \$ azaltılmıştır<sup>130</sup>. Andersen tarafından yapılan düzeltmeler sadece 2001 yılı ile sınırlı kalmamış, geriye dönük olarak 1997 yılından itibaren şirketin finansal raporlarının muhasebe hataları nedeniyle düzeltildiği açıklanmıştır. Bu gelişmelere paralel olarak Andersen'in Enron'un finansal raporlarının denetimi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmediği, denetleme ekibi tarafından bazı dökümanların imha edildiği ve Enron'un birçok çalışanın Arthur Andersen'den alındığı tespit edilmiştir<sup>131</sup>. Ayrıca Andersen şirketinin Enron şirketine denetim hizmeti dışında yoğun bir şekilde danışmanlık hizmeti de verdiği bilinmektedir. Andersen'in 2000 yılında Enron'un bağımsız denetiminden elde ettiği gelir 25 Milyon \$ iken; Enron'a verdiği diğer danışmanlık hizmetlerinden elde ettiği gelir 27 Milyon \$ olmuştur<sup>132</sup>. Bunlara ek olarak Enron'dan önce Waste Management Inc., Sunbeam Corporation, WorldCom Inc. gibi şirketlerin hatalı raporlarına adı karışan, bu gelişmeleri takiben yüksek miktarda para cezaları ödeyen Andersen LLP(AA)'in faaliyetlerine son verilmiştir.

Yatırımcılar, bağımsız denetimden geçmiş mali tabloların gerçeğe uygun ve doğru olduğuna güvenerek karar almakta ve denetçinin bağımsızlığını varsaymaktadırlar. Ancak yaşanan muhasebe skandalları denetçinin bağımsızlığına olan güveni sarsmış ve denetçinin bağımsızlığı konusu bağımsız denetim alanında ulusal ve uluslararası düzenlemelerde en önemli nokta haline gelmiştir<sup>133</sup>.

Özellikle şirketlerin halka açıklanan finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmaması ve gerçeği yansıtmayan finansal tabloların bağımsız denetim firmaları tarafından

---

<sup>130</sup> Don A. Moore, Philip E. Tetlock, Lloyd Tanlu, Max H. Bazerman, "Conflicts of Interest and the Case of Auditor Independence: Moral Seduction and Strategic Issue Cycling", **HBS Working Paper # 03-115 Rev. (12/04)**, pp. 8-9

<sup>131</sup> Ayça Zeynep Süer, "Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler", **İSMMMO 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu 6-19 Nisan 2003**,

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/2oturum/AycaZeynepSuer.pdf>, s. 5

<sup>132</sup> "Enron Skandalı ve Sermaye Piyasaları",

[http://www.ekodialog.com/Makaleler/enron\\_skandalı\\_sermaye\\_piyasaları.html](http://www.ekodialog.com/Makaleler/enron_skandalı_sermaye_piyasaları.html).

<sup>133</sup> Pirgaip, s. 17

onaylanması sonucunda ortaya çıkan olumsuz koşullar göz önünde bulundurularak ABD’de 30.07.2002 tarihli “Sarbanes Oxley Act (SOX)” adlı kanun çıkarılmıştır<sup>134</sup>. Bu yasanın yürürlüğe konulmasındaki temel amaç finansal piyasalarda kaybedilmiş olan güveni yeniden sağlamaktır<sup>135</sup>. Yasa ile birlikte özellikle bağımsız denetimde denetçinin bağımsızlığına ilişkin olarak esaslı düzenlemeler yapılmış ve bu konu ile ilgili ayrıntılı düzenleme yapma görevi ABD’nin Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu’na (Securities and Exchange Commission, SEC) görev verilmiştir<sup>136</sup>. İyi bir kurumsal yönetimin sağlanması ve desteklenmesi, yatırımcıların çıkarlarının korunması amacıyla doğru, zamanında, detaylı ve anlaşılabilir finansal bilginin sunulmasını sağlamak, Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB)’nun kurulması ile birlikte daha sıkı ve ayrıntılı yaptırımların uygulanması da yasanın diğer amaçları arasında yer almaktadır.

SOX kanunuyla getirilen düzenlemelerde iki kısım denetçinin bağımsızlığı ile ilgili kurallara ayrılmıştır.

- ***Denetim dışı hizmetler ile ilgili düzenlemeler (Services outside the scope of practice of auditors)***<sup>137</sup>; Kanun denetim firmalarının denetimini yapmakta oldukları bir şirkete, denetim dışı hizmetler vermesini yasaklamıştır. Yasaklanan hizmetler, defter tutulması, finansal tabloların hazırlanması, ve muhasebe kayıtları ile ilgili diğer işler, finansal bilgi sistemlerinin oluşturulması ve uygulanması, değerlendirme hizmetleri, genel yönetim ve insan kaynakları hizmetleri, iç denetim hizmetleri, menkul kıymet alım satımı, aracılık, yatırım danışmanlığı, yatırım bankacılığı hizmetleri, hukuki hizmetlerdir. Bu hizmetler dışında kalan vergi hizmeti gibi denetim dışı bir hizmeti, müşteri işletmenin denetim komitesinin onayı ile verebilirler.

---

<sup>134</sup> Aksoy, s. 222

<sup>135</sup> Füsün Gökçalp, “Genel Hatları ile Sarbanes Oxley Kanunu ve Türkiye’deki Şirketlere Etkisi”, **Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi**, Cilt: 5 Yıl: 14 Sayı: 14, (Ekim 2005), s. 107

<sup>136</sup> Burak İnam, Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık Ve Sarbanes - Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007) s. 21

<sup>137</sup> SOX Title II Section 201

- **Denetim Komitesi Onayı (Preapproval Requirements)**<sup>138</sup>; SOX Kanunu'na göre denetim firmasının denetim hizmeti veya denetim dışı hizmetleri verebilmesi için müşteri işletmenin ön onayını gerekli kılmıştır. Denetim dışı bir hizmetin ön onaydan muaf olması için; denetim dışı hizmetin verildiği yılda, denetim dışı hizmetlerden elde edilen gelirin, müşteri işletmenin ödediği toplam miktarın % 5'inden fazla olmaması (de-minimis kuralı) gerekir. Ayrıca; müşteri işletme ile sözleşme sırasında tanımlanmamış hizmetler olması, denetimin tamamlanmadan önce, hizmetin zaman geçirmeden denetim komitesinin dikkatine sunulması gerekmektedir. Bunların dışında denetim dışı hizmetlerin başka bir denetim firması tarafından verilmesi durumunda denetim komitesine ön onay yetkisi verilmemiştir<sup>139</sup>. Bunların yanından denetim firmasıyla sözleşme yapılması, ilişkinin sürdürülmesi veya bitirilmesi konusunda denetim komitesi yetkilendirilmiştir<sup>140</sup>.
- **Sorumlu Ortak Rotasyonu ( Audit Partner Rotation)**<sup>141</sup>; SOX Kanunu sorumlu ortak rotasyonu ile ilgili de düzenlemeler getirmiştir. Müşteri işletmeye verilen denetim hizmeti sorumlu denetim ortağı veya denetimin gözlemlemesini yapan denetim ortağı aynı müşteriye 5 mali yıldan fazla hizmet verememektedir.
- **Çıkarların Çatışması (Conflicts of Interest)**<sup>142</sup>; Denetçinin bağımsızlığı ile getirilen bir diğer düzenleme çıkarların çatışmasıdır. Müşteri işletmede genel müdür, kontrolör, muhasebe ve finansman müdürü ya da benzer (eş değer) pozisyonlarda görev yapan bir çalışanın, müşteri işletmeye denetimin başladığı tarihten önceki bir yıllık süre içinde, denetim firmasında işe başlaması ve müşteri işletmenin denetimine katılması durumunda, denetim firmasının söz konusu işletmeye hizmet vermesi yasaklanmıştır.

<sup>138</sup> SOX Title II Section 202

<sup>139</sup> Levent Özkul, "ABD Sermaye Piyasalarında Yaşanan Son Gelişmelerin ve ABD'de Yürürlüğe Giren 2002 Tarihli Sarbanes – Oxley Kanunu'nun Türkiye Sermaye Piyasası Açısından Değerlendirilmesi", **Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi Yeterlilik Etüdü**, (Nisan 2003), s. 26.

<sup>140</sup> Özgür Özmen Uysal, "Sarbanes Oxley Yasası ve Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu'nun (SEC) Düzenlemeleri Açısından Bağımsız Denetim Olgusu", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, (Eylül 2004), s. 24

<sup>141</sup> SOX Title II Section 203

<sup>142</sup> SOX Title II Section 206

### 2.4.2.3 Avrupa Birliği Komisyonu'nun Kuralları

Avrupa Birliği'ne üye ülkeler arasında muhasebe ve denetim konularında standardizasyonu sağlamak amacıyla 4. 7. ve 8. Yönergeler yayımlanmıştır. 1984 yılında yayımlanan ve finansal skandalların ardından değişiklikler yapılan 8. Yönerge bağımsız denetim ve denetim standartlarına ilişkin hükümler içermektedir. 8.Yönerge'nin ana hedefi AB'ye üye ülkelerde yasal dış denetimi ve bu denetimi yapacak kişilerin niteliklerini ve uygulama standartlarını saptamak ve üye ülkelerin denetim standartlarını genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumlaştırmak olduğu söylenebilir. 8.Yönerge'de kabul edilen ilkeler uluslararası denetim standartları ile paralellik göstermektedir. Yönergenin ele aldığı temel konular şunlardır: yasal denetçilerin onayı, denetçilerin ehliyet şartları, bağımsızlık ve dürüstlük ilkeleri ve ihlaller için yaptırımlar, denetim firmalarının onayı, yasal denetçiler sicilinin yayınlanması<sup>143</sup>. 8.Yönerge denetçilerin mesleki güvenilirliği ve nitelikleriyle ilgili asgari gereksinimleri içermekte, ancak denetçi bağımsızlığına ilişkin özel bir düzenleme içermemektedir<sup>144</sup>.

AB komisyonunun denetçi bağımsızlığı ile ilgili düzenlemeleri şunlardır;

**AB'de Yasal Denetçilerin Bağımsızlığı: Bir Dizi Temel İlkeler;** 2002 yılında 2002/590/EC sayılı Tavsiye Kararı ile yayımlanmıştır. Bu karar uyarınca yasal denetçi, finansal tablolara ilişkin görüşünü etkileyebilecek ve objektif davranmasına engel olacak her türlü faaliyetten kaçınmalı ve denetlenen işletmeden tamamen bağımsız olmalıdır<sup>145</sup>. Kararda bağımsızlığa etki edecek her türlü tehdit ve risk ile bu tehditleri ve riskleri azaltmaya yönelik önlemlerin, her farklı sözleşme için belgelendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Tehditlerin ve risklerin durumlarına bağlı olarak farklı önlemler alınmalı, en son önlem olarak yasaklama uygulanmalıdır. Yasaklama kavramı, denetim müşterisine belirli ilave hizmetleri vermeme, belirli ilişkilere girmeme şeklinde açıklanabilir<sup>146</sup>.

---

<sup>143</sup> Aksoy, ss. 105-106

<sup>144</sup> Uzay, Türkiye'de Denetçi Bağımsızlığı, s. 8

<sup>145</sup> Aksoy, s. 123

<sup>146</sup> Uzay, Türkiye'de Denetçi Bağımsızlığı, s. 9



**Yasal Denetimin Güçlendirilmesi'ne İlişkin Düzenleme;** 21 Mayıs 2003 tarihinde yasal denetim için modern bir düzenleyici çerçeve oluşturmayı hedefleyen COM/2003/0286 sayılı tebliğ yayımlanmıştır. Tebliğ'in getirmiş olduğu yenilikler şunlardır<sup>147</sup>;

- 8.Yönergenin modernleşmesi,
- AB'de düzenleyici çerçevenin güçlendirilmesi,
- Uluslararası Denetim Standartlarının 2005 yılı yasal denetimlerinde kullanılması,
- Denetim komitelerinin kurulması,
- Kurumsal yönetim ve iç kontrol sistemlerinin güçlendirilmesi,
- Denetçi bağımsızlığının güçlendirilmesi,
- Etik ve mesleki davranış kurallarının oluşturulması,
- Denetim firmalarının kurulmasının kolaylaştırılması,
- Denetçilerin sorumluluklarının incelenmesi,

AB'de denetçi bağımsızlığı ile ilgili diğer düzenleme ise 16 Mart 2004 tarihinde 8.Yönerge'nin yerini almak üzere yayımlanan "**Yasal Denetim Yönergesi Tasarısı**"dır. Tasarının 23.maddesi yasal denetçi bağımsızlığı ve objektifliğine ilişkin genel ilkeleri içermektedir. Tasarıda bağımsızlığı tehlikeye atacak durumlara ve denetim ücreti ile ilgili ilkelere değinilmektedir. Yasal denetçi ve denetim firmaları, bağımsızlığa gölge düşürecek herhangi bir mali, ticari, iş veya diğer ilişkilerin bulunması durumunda denetimden vazgeçmek hakkına sahiptir. Denetim ücreti de uygun kalitede denetime izin verecek düzeyde olmalıdır. Belirli şartlara bağlı olmamalı ve denetim dışı hizmetlerden etkilenmemelidir<sup>148</sup>.

---

<sup>147</sup> Aksoy, s. 125

<sup>148</sup> Uzay, Türkiye'de Denetçi Bağımsızlığı, s. 10

#### 2.4.2.4 IFAC'ın Kuralları

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) dünya çapında kurulmuş bir muhasebe örgütüdür<sup>149</sup>. IFAC bünyesindeki, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) tarafından hazırlanan uluslararası denetim standartlarında 200 numaralı uluslararası denetim standardında denetimin genel ilkeleri başlığı altında bağımsızlık ilkesi birinci sırada sayılmıştır<sup>150</sup>. Denetimin genel ilkeleri uyarınca denetçi muhasebe mesleğinin zorunlu kıldığı etik kurallara uymakla yükümlüdür. Bu kurallar; bağımsızlık, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki özen ve dikkat, sır saklama, mesleki davranış ve teknik standartlardır. Denetçi denetim sürecinin her aşamasında Uluslararası Denetim Standartları'na (UDS) uymakla yükümlüdür<sup>151</sup>.

IFAC tarafından oluşturulan Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kurallar (Code of Ethics for Professional Accountants) çerçevesinde bağımsızlık konusunda düzenlemeler yapılmıştır ve bağımsızlık kavramı serbest meslek icra edenlere yönelik olarak iki kısımda açıklanmıştır. İlk kısımda bağımsızlık kavramına ilişkin genel ilkeler, tehditler ve korumaya yönelik önlemler açıklanmıştır<sup>152</sup>. Bağımsızlığı zedeleyebilecek veya şüphe uyandırıcı olduğu düşünülebilecek örnekler ise şu şekilde sıralanmıştır<sup>153</sup>;

- Müşterilerle veya işleri ile ilgili mali çıkar sağlamak,
- Müşterilerin idari organlarında görev almak,
- Denetleme hizmeti verilen müşterilere başka hizmetler sunma,
- Kişisel veya ailevi ilişkiler,
- Emsalinden yüksek veya alçak ücret almak veya alınan toplam ücret içinde o müşteriden alınan ücretin önemli bir yer tutması,

<sup>149</sup> Ahmet Köse, Yılmaz Fatih, "Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC'ın Mesleki Kuralları", **6. Muhasebe Denetimi 6-19 Nisan 2003**, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/1oturum/02FatihYilmazAhmetKose.pdf>, s. 1

<sup>150</sup> TÜDESK, 200 No. lu Standart, s. 3

<sup>151</sup> TÜDESK, 200 No. lu Standart, s. 4

<sup>152</sup> Handbook of Ethics 200. 03-200. 15

<sup>153</sup> Coşkun Aslan, "Uluslararası Denetim Standartlarında Etik" **I. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İSMMMO Yayın No: 58. İstanbul, (Mart 2006).

- Şarta bağlı ücret alınması,
- Müşteriden mal veya hizmet alımı veya aşırı misafirperverlik,
- Sermayeye iştirak,
- Meslekten ayrılan meslek mensubunun durumu,
- Dava edilme veya dava edilme tehdidi ile karşılaşma,
- Kıdemli personelin denetlenen müşteri ile uzun süreli ilişkisi.

#### **2.4.2.5 TÜRKİYE SERMAYE PİYASASINDA DENETÇİ BAĞIMSIZLIĞI İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER**

Türkiye’de denetçinin bağımsızlığı konusunda düzenlemeler SPK tarafından yapılmıştır<sup>154</sup>. Seri X No: 22 Tebliğ’de Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Şartları kısmında bağımsız denetçinin nitelikleri, bağımsız denetim kuruluşlarının nitelikleri ve bağımsız denetçilerin uyacakları etik ilkeler hakkında düzenlemelere yer verilmiştir.

Tebliğ’de işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimi ile ilgili olarak görevlendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartları ve ortaklık yapıları ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Bağımsız denetim kuruluşlarının yöneticileri ve bağımsız denetçilerin nitelikleri hakkında da denetçi unvanları, mesleki yeterlilik şartları, mesleki yeterliliğin sağlanması ve geliştirilmesi, hizmet içi eğitim ve refakat çalışması ve tam zamanlılık başlıkları altında çeşitli şartlar getirilmiştir. SPK bağımsız denetçinin uyması gereken etik kuralları;

- Mesleki Şüphencilik,
- Bağımsızlık,
- Bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar,
- Mesleki özen ve titizlik,
- Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet,
- Reklam yasağı,

---

<sup>154</sup> SPK Tebliğ Seri X, No: 22, İkinci Kısım 3. Bölüm

- Sır saklama yükümlülüğü,
- Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet olmak üzere sekiz başlıkta ele alınmıştır.

Tebliğ’de bağımsızlık<sup>155</sup>, “mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayış bütünü olarak tanımlanmış ve bağımsız denetim kuruluşları bağımsızlığı tehdit eden hususlar konusunda alınabilecek önlemleri önemlilikleri bakımından belirleyerek, bağımsızlıkla ilgili politikalarını yazılı hale getirirler” denilmiştir. Tebliğ’de bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar ise şu şekilde açıklanmıştır;

- Bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçilerde, bağımsızlığın zedelendiğine dair tereddüt oluşması,

- Bağımsız denetim kuruluşunun ortak, yönetici, bağımsız denetçileri, denetçi yardımcıları ve bunların 3’üncü dereceye kadar (3’üncü derece dâhil) kan ve sıhri hısımları ile eşleri veya bağımsız denetim kuruluşları tarafından; müşteriden veya müşteri ile ilgili olanlardan, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak bir menfaat elde edildiğinin ortaya çıkması veya bunlara bir menfaat sağlanacağı vaadinin, ilgili bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetim kuruluşunun yönetimine yazılı olarak bildirilmemiş olması, müşteriyle veya müşterinin ortaklarıyla veya müşterinin yönetim, denetim veya sermaye bakımından dolaylı veya dolaysız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek veya tüzel kişilerle ortaklık ilişkisine girilmiş olduğunun belirlenmiş olması, müşteri ile bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştiraklerinde kurucu, yönetim kurulu başkan veya üyesi, şirket müdürü veya yardımcısı olarak veya işletmede önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan başka sıfatlarla görev alınması,

- Müşteri veya bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştirakleri ile olağan ekonomik ilişkiler dışında borç-alacak ilişkisine girilmiş olması, veya geçmiş yıllara ilişkin bağımsız denetim ücretinin, geçerli bir nedene

---

<sup>155</sup> SPK Tebliğ Seri X, No: 22, İkinci Kısım 3. Bölüm, m. 12

dayanmaksızın, müşteri tarafından ödenmemesi ve bağımsız denetim ücretinin, bağımsız denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması veya piyasa rayicinden bariz farklılıklar göstermesi, bağımsız denetimin kalitesine dair belirsizlikler yaratması, bağımsız denetim kuruluşu tarafından müşteri işletmeye sunulan diğer hizmetler dikkate alınarak belirlenmesi,

- Bağımsız denetçiler, fiilen bağımsız denetimini yaptıkları işletmelerde, işletmenin finansal tabloları hakkında düzenlenen en son bağımsız denetim raporu tarihinden itibaren 2 yıl geçmedikçe, söz konusu işletmede yönetim kurulu başkan ve üyeliği, genel müdür, müdür ve yardımcılığı ile önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan pozisyonlarda görev alması,

- Bağımsız denetim kuruluşları ile bunların bağımsız denetçileri ve diğer personeli, bağımsız denetim hizmeti verdikleri işletmelere, bağımsız denetim hizmeti verdikleri dönemde, bedelli veya bedelsiz olarak;

a) Muhasebe defterlerinin tutulması ve buna ilişkin diğer hizmetlerin verilmesi,

b) Finansal bilgi sistemi kurulması ve geliştirilmesi ile işletmecilik, muhasebe, finans konularındaki uygulamalarla ilgili danışmanlık hizmeti verilmesi, belge düzenlenmesi ve rapor hazırlanması,

c) Değerleme ve aktüerya hizmetleri verilmesi veya ekspertiz ve uygunluk raporu hazırlanması,

ç) İç denetim fonksiyonunun yerine getirilmesi ya da iç denetim fonksiyonuna destek hizmeti verilmesi,

d) Yönetim veya insan kaynakları fonksiyonlarının yerine getirilmesi,

e) Aracılık veya yatırım danışmanlığı hizmetlerinin verilmesi,

f) Hukuki danışmanlık veya diğer uzmanlık hizmetlerinin verilmesi,

g) Tahkim ve bilirkişilik yapılması,

ğ) SPK tarafından yapılmasına izin verilmeyen alanlarda hizmet sunulması faaliyetlerinde bulunamazlar. Söz konusu faaliyetleri, bağımsız denetim hizmeti verdikleri işletmelere, aynı dönemde bedelli veya bedelsiz olarak, merkezi

yurtdışında bulunan aynı bağımsız denetim kuruluşu ile hukuki bağlantısı olan Türkiye’de yerleşik diğer kuruluşlar aracılığı ile de yerine getiremezler. Ancak 3568 sayılı Kanun çerçevesinde; finansal tabloların ve beyannamelerin vergi mevzuatı hükümlerine uygunluğunu incelemek ve uygunluğu tasdik etmek, konu hakkında yazılı görüş vermek ve rapor düzenlemek faaliyetleri yapılamayacak faaliyetler kapsamında değerlendirilemez.

Bağımsız denetim kuruluşunun yönetim veya sermaye bakımından doğrudan ya da dolaylı olarak hakim bulunduğu veya ilişkili olduğu bir danışmanlık şirketi, bağımsız denetim kuruluşunun hizmet verdiği müşterisine, aynı dönem için danışmanlık hizmeti veremez. Bu kapsama, bağımsız denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları ve yöneticilerince verilen danışmanlık hizmetleri de dâhildir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE SERMAYE PİYASASI MEVZUATINA GÖRE BAĞIMSIZ DENETİM

#### 3 TÜRKİYE SERMAYE PİYASASI MEVZUATINA GÖRE BAĞIMSIZ DENETİM

Türkiye’de sermaye piyasası faaliyetleri Cumhuriyet öncesinde başlamış olmakla birlikte 1981 yılında kabul edilen 2499 sayılı yasa sonrasında hızlı bir gelişim süreci yaşanmıştır.

Göreceli olarak özellikle 1989 yılında yabancı sermaye hareketlerine Türkiye finansal piyasalarının açılması gelişimi hızlandırmıştır. Ancak; genel olarak bakıldığında Türkiye Sermaye Piyasasının temel sorunlarından biri yatırımcı tabanı eksikliği ve menkul kıymet çeşitliliğinin sınırlı olmasıdır<sup>156</sup>. Özel kesim menkul kıymet stokları ağırlıklı olarak hisse senetlerinden oluşmaktadır. Bu durum reel sektörün piyasalardan borçlanamadığını göstermektedir. Kamu kesimi menkul kıymetlerinde ise ağırlık devlet tahvilindedir. Bunların yanında sermaye piyasasının hukuki çerçevesi uluslararası normlara uygun olması, güçlü bir kurumsal altyapıya sahip olması ve nitelikli, eğitimli iş gücü ile gerekli düzenlemeler yapıldığı takdirde kısa sürede gelişme potansiyeline sahiptir. Sermaye piyasasının gelişmesi, makroekonomik büyümeye, sermayenin tabana yayılıp gelir dağılımının dengelenmesine, açıklık, şeffaflık ve piyasa ekonomisi kültürünün yaygınlaşmasına katkıda bulunacaktır<sup>157</sup>.

Günümüzde uluslararası denetim standartları çerçevesinde kaliteli ve şeffaf bir kamuyu aydınlatma mekanizması sermaye piyasalarının gelişimi ve yatırımcıların korunması açısından ön koşul olarak kabul edilmektedir. Son yirmi yıldır dünya piyasalarında meydana gelen mali krizler piyasalarda şeffaflığın önemi daha çok ortaya çıkarmıştır. Mali piyasaların krizlere karşı son derece hassas olmasının sebebi, özellikle kurumsal yönetim sistemi ile piyasa disiplininin zayıflığı ve kamunun aydınlatılmasına ilişkin yasal altyapının yetersizliğidir.

---

<sup>156</sup> Türkiye Sermaye Piyasası, a. g. e

<sup>157</sup> Türkiye Sermaye Piyasası, a. g. e

Bu gelişme sürecini bağımsız denetim açısından ele aldığımızda; Türkiye’de bağımsız denetimin gelişmesindeki en önemli etkenin mali piyasalarda faaliyet gösteren banka ve diğer mali kurumların talepleri olduğunu söyleyebiliriz. 1960’lı yılların ortalarından itibaren mali piyasalarda faaliyet gösteren bankalar ile yurtdışından fon sağlayan kuruluşlar yurtdışındaki fon kaynaklarının talebi üzerine mali tablolarının bağımsız denetimini yaptırmaya başlamışlardır. Bu denetimler ilk başlarda yurtdışındaki denetim şirketleri tarafından yürütülmüştür. 1970’lerden sonra ise uluslararası bağımsız denetim şirketleri Türkiye’de yerleşik üye firmalar ile çalışmaya başlamış ve denetimleri bu firmalar gerçekleştirmeye başlamıştır.

Sermaye piyasasında bağımsız denetim, uluslararası alanda yaşanan skandallarla birlikte özellikle 2000’li yıllarda oldukça önem kazanmıştır. Yaşanan skandallar ve muhasebe usulsüzlükleri halka açık şirketler tarafından kamuya açıklanan finansal bilginin doğruluğunu ve güvenilirliğini sorgulanır hale getirmiştir; bunun sonucunda bağımsız denetim sürecinin etkinliğini ve güvenilirliğini artırmak amacıyla 2006 yılından itibaren Türkiye Sermaye Piyasasında uluslararası denetim standartları uygulanmaya başlanmıştır.

Türkiye Sermaye Piyasasının yapısına baktığımızda 2007 yılı itibariyle kurul kaydında 585 şirket bulunmakta, bu şirketlerin 328 tanesi halka açıktır ve İMKB’de işlem görmektedir ve halka açık şirketlerin piyasa değeri 2007 yılında 335.948 Milyon YTL’ye ulaşmıştır.



**Tablo 5: Hisse Senedi İMKB’de İşlem Gören Şirketlerin Yıllara Göre Değişimi**

Hisse Senedi İMKB’de İşlem Gören Şirketler	1990	1995	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
	110	205	315	310	288	296	304	310	327	328

Kaynak: İMKB, [http://www.imkb.gov.tr/endeksler/endeks\\_sirketler.htm](http://www.imkb.gov.tr/endeksler/endeks_sirketler.htm).

**Tablo 6: Halka Açık Şirketlerin Piyasa Değeri**

HALKA AÇIK ŞİRKETLERİN PİYASA DEĞERİ	
MİLYON YTL	
1990	55
1995	1.265
2000	46.692
2001	68.603
2002	56.370
2003	96.072
2004	132.556
2005	218.318
2006	230.318
2007	335.948

Kaynak: İMKB, [http://www.imkb.gov.tr/endeksler/endeks\\_sirketler.htm](http://www.imkb.gov.tr/endeksler/endeks_sirketler.htm)

Türkiye’de sermaye piyasasında bağımsız denetim sadece halka açık şirketler, bankalar, aracı kurumlar, menkul kıymet yatırım fonları, menkul kıymet yatırım ortaklıkları, gayrimenkul yatırım ortaklıkları, sigorta şirketleri ve faktoring şirketleri için zorunludur.

**Tablo 7: SPK’da Bağımsız Denetime Tabi Kuruluşlar ve Bağımsız Denetim Şirketleri**

	Halka Açık Şirketler	Bankalar	Aracı Kurumlar	Yatırım Fonları	Yatırım Ortaklıkları	Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları	Bağımsız Denetim Şirketleri
2002	288	48	141	282	22	9	78
2003	296	44	117	291	22	9	80
2004	304	42	112	381	23	9	83
2005	320	41	108	381	25	10	91
2006	327	40	105	451	30	11	94
2007	328	41	104	452	33	13	99

Kaynak: SPK, <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=7&pid=5>

2000’li yılların başından itibaren bakıldığında SPK tarafından yetki verilen bağımsız denetim şirketlerinin sayısı son 4 yılda %20 artış göstererek 2008 yılı başında 99 adet olmuştur. Bağımsız denetim şirketlerinin sayısındaki artışa paralel olarak bağımsız denetime tabi olan kuruluşların sayısının da aynı oranda artış gösterdiği söylenebilir.

### **3.1 TÜRKİYE SERMAYE PİYASASINDA BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER**

Sermaye piyasasında bağımsız dış denetime ilişkin genel hükümler 28.07.1981 tarihinde kabul edilen 2499 sayılı “Sermaye Piyasası Kanunu”nun 16. 22/d ve 22/e maddelerinde düzenlenmiştir. 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 16. ve 22/d maddeleri hükümlerine dayanılarak hazırlanan “Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelik” ilk kez 13.12.1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmeliğin 1.maddesine göre yönetmeliğin amacı kamunun aydınlatılmasını sağlayarak sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışması olarak belirtilmiştir. Bu amaca ulaşmak için tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunması maksadıyla, bağımsız denetlemeye tabi olacak ortaklıklar ve yardımcı kuruluşlar tarafından düzenlenen mali tablo ve raporların, Sermaye Piyasası Kurulunca 2499 sayılı Kanun çerçevesinde tespit edilerek, esas ve standartlar dâhilinde bağımsız denetleme kuruluşlarınca denetlenmesine dair esaslar belirtilmiştir. Bu düzenlemeyi, 1988 yılında yürürlüğe konulan “Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Esaslar Tebliği” ve “Bağımsız Denetim Çalışması ve Raporlamasına İlişkin Esaslar Tebliği” izlemiştir. 1996 yılında ise sermaye piyasasında gelişmelere bağlı olarak dört bölümden oluşan Seri X, No: 16 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ yürürlüğe konulmuştur.

**Tablo 8: Seri X, No: 16 Tebliğ İçeriği**

<b>BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN SPK TEBLİĞİ (Seri: X, No: 16)</b>	
<b>I. AMAÇ VE KAPSAMLAR</b>	
<b>II. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARININ ŞARTLARINA, YÖNETİCİ VE DENETÇİLERİNE İLİŞKİN ESASLAR</b>	
	<ul style="list-style-type: none"><li>• Kuruluş Şartları</li><li>• Yönetici ve Denetçiler</li><li>• Kurula Başvuru ve Liste</li><li>• Denetçi Unvanları</li><li>• Mesleki Yeterlilik</li><li>• Mesleki Yeterliliğin Sağlanması ve Geliştirilmesi</li><li>• Hizmetiçi Eğitim ve Refakat Çalışması</li><li>• Bağımsızlık İlkesi</li><li>• Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar</li><li>• Mesleki Özen ve Titizlik</li><li>• Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı</li><li>• Reklam Yasağı</li><li>• Sır Saklama Yükümlülüğü</li><li>• Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet</li><li>• Ekip Çalışmasında Görev, Yetki ve Sorumluluk Dağılımı</li><li>• Denetçilerin Yetkileri</li><li>•</li></ul>
<b>III. BAĞIMSIZ DENETİM ÇALIŞMASI VE RAPORLAMASINA İLİŞKİN ESASLAR</b>	
	<ul style="list-style-type: none"><li>• Sürekli Sınırlı ve Özel Denetim</li><li>• Görev Kabulünde Sorumluluk</li><li>• Bağımsız Denetim Sözleşmesi Öncesinde Dikkat Edilecek Hususlar</li><li>• Bağımsız Denetim Sözleşmesi ve Asgari Unsurları</li><li>• Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Yürürlüğü</li><li>• Bağımsız Denetimin Planlanması</li><li>• Bağımsız Denetim Programı</li><li>• Gözetim ve Koordinasyon</li><li>• İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi</li><li>• Denetimden Sorumlu Komiteler</li><li>• Mali Tablo ve Yıllık Rapor Hazırlanması ve Bildiriminde Sorumluluk</li><li>• Kanıt Toplama ve Değerlendirme</li><li>• Kanıt Toplamada Amaç</li><li>• Bağımsız Denetim Teknikleri</li><li>• Hata ve Hile</li><li>• Kayıt Düzeni</li><li>• Çalışma Kâğıtlarının Şekil ve İçeriği</li><li>• Bağımsız Denetim Raporları</li><li>• Raporların Temel İlkeleri</li><li>• Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Çekilmesi</li><li>• Müşterinin Denetim Sözleşmesini Feshetmesi</li><li>• Belirsizlikler ve Aykırılıklar</li><li>• Bilanço ve Rapor Tarihinden Sonraki İşlemler</li><li>• Bağımsız Denetim Raporunun Kesinleşmesi</li></ul>
<b>IV. SON HÜKÜMLER</b>	
	<ul style="list-style-type: none"><li>• Yatırım Fonlarının ve Emeklilik Yatırım Fonlarının Denetimi</li><li>• Bağımsız Denetimin Geçerliliği</li><li>• Hukuki ve Cezai Sorumluluk</li><li>• Listeden Çıkarma</li><li>• Yürürlükten Kaldırılan Tebliğler</li></ul>

Kaynak: Resmi Gazete, 4.3.1996-22570, 15.10.1997-23141, 2.11.2002-24924, 18.2.2003-25024

Tebliğin ikinci bölümü; bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını, yönetici ve denetçilerine ilişkin esasları belirlemekte, bu çerçevede denetçi unvanları, mesleki yeterlilik, hizmet içi eğitim ve refakat çalışması, bağımsızlık ilkesi, mesleki özen ve titizlik, ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı, reklam yasağı, sır saklama yükümlülüğü, karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet, ekip çalışmasında görev yetki ve sorumluluk dağılımı ve denetçilerin yetkileri gibi konuları ele almaktadır.

Tebliğin üçüncü bölümü; bağımsız denetim çalışması ve raporlamasına ilişkin esasları belirlemektedir. Sürekli, sınırlı ve özel denetimin tanımı, görev kabulünde ve değişiminde sorumluluk, bağımsız denetim sözleşmesi ile ilgili dikkat edilmesi gereken hususlar, bağımsız denetimin planlanması, gözetim ve koordinasyon, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi, denetimden sorumlu komiteler, mali tablo ve yıllık raporların hazırlanması ve bildiriminde sorumluluk, bağımsız denetim teknikleri, hata ve hile, çalışma kâğıtlarının şekil ve içeriği, bağımsız denetim raporu ile ilgili düzenlemelere bu bölümde yer verilmiştir.

Tebliğin dördüncü bölümü ise yatırım fonlarının ve emeklilik yatırım fonlarının denetimi, bağımsız denetimin geçerliliği, hukuki ve cezai sorumluluklar ve listeden çıkartma gibi hususları ele almaktadır.

Tebliğ kapsamında sermaye piyasasında bağımsız denetime yetkili kuruluşlar listeler halinde SPK tarafından ilan edilmektedir. Bugün itibariyle 98 adet bağımsız denetim kuruluşu SPK tarafından bağımsız denetim yapma konusunda yetkilendirilmiş bulunmaktadır.

Bağımsız denetim alanında 2000 yılından itibaren uluslar arası alanda yaşanan gelişmelere paralel olarak, 2002 yılında SPK tarafından, ABD’de yürürlüğe giren Sarbanes-Oxley Yasası çerçevesinde bağımsız denetim tebliğinde değişiklik yapılmıştır. Bağımsız denetim kuruluşlarının ve elemanlarının çıkar çatışmalarından uzak tutularak bağımsızlığının pekiştirilmesi amacıyla, bağımsız denetim ve danışmanlık hizmetleri birbirinden ayrılmış, hisse senetleri İMKB’de

işlem gören şirketlere denetimden sorumlu komite oluşturulmaları zorunluluğu getirilmiş ve finansal tablolar ile yıllık raporların hazırlanması, sunulması ve doğruluğuna ilişkin kurumsal sorumluluk esasları belirlenmiştir<sup>158</sup>.

Uluslararası alanda yaşanan gelişmeler neticesinde, SPK tarafından, Uluslararası Denetim standartları ile tam uyumlu Seri X, No: 22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”, hazırlanmış ve 12.06.2006 tarihinde resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir<sup>159</sup>. Tebliğ sistematik olarak 35 ana Kısım ve 29 adet ekten oluşmaktadır. 1.Kısım, 3 ile 34. Kısımlar doğrudan UDS’ye karşılık gelen standartlardan oluşmaktadır. Tebliğde bulunan kısım numarası almayan “Başlangıç Hükümleri”, “ Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Şartları” başlıklı 2. Kısım ile “Son Hükümler” başlıklı 35’inci Kısım ülkemize özgü olarak, bağımsız denetime tabi işletmeler, bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş ve faaliyet koşulları, bağımsız denetim yetkisinin iptali gibi hususları düzenleyen hükümler içermektedir. IFAC tarafından yayımlanan denetçinin bağımsızlığı ile ilgili esasları içeren etik ilkeler, mevzuatın sade ve anlaşılabilir olması için tebliğde ayrı bir başlık altında düzenlenmemiş, tebliğ genelinde önemi vurgulanmıştır<sup>160</sup>.

### **3.1.1 SERİ X, NO: 22 TEBLİĞ İLE DÜZENLENEN ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI’NIN ESASLARI**

Bağımsız denetim sırasında esas alınacak standart, ilke, usul ve esaslar ile işletme kaynaklı riskler ve bağımsız denetim faaliyetinin sürdürülme şekli riskler kaynaklanan riskler uluslararası denetim standartlarının genel esasları kapsamında açıklanmıştır.

Mesleki şüphecilik, makul güvence ve denetim riski uluslararası denetim standartlarının temel esasları olarak değerlendirilebilir. Bu açıdan bakıldığında,

---

<sup>158</sup> Cemal Küçüksözen, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları”, **Active**, (Mayıs-Haziran 2006), s. 3

<sup>159</sup> 12. 06. 2006 tarihli ve 26196 sayılı Resmi Gazete’de yürürlüğe girmiştir.

<sup>160</sup> Küçüksözen, s. 4

mesleki şüphecilik anlayışının bağımsız denetimin her aşamasında göz önünde bulundurulması ve bağımsız denetimin finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği konusunda makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanması amacıyla, gerekli denetim tekniklerine başvurulacak şekilde tasarlanması gerekmektedir. Denetim riski, kontrol riski, yapısal risk ve önemli yanlışlıkları ortaya çıkaramama olasılığını gösteren tespit edememe riskinden oluşmaktadır. Denetim riskinin belirlenmesi makul güvencenin sağlanması için ön koşulu oluşturmaktadır. Denetim riskinden yola çıkarak, finansal tabloların bağımsız denetimi ile ilgili hile ve usulsüzlüklerden kaynaklanan önemli yanlışlıklar konusunda bağımsız denetçinin sorumluluğuna dair ayrıntılar kapsamında işletmenin iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi önem kazanmıştır.

Denetçinin bağımsızlığı konusunda düzenlemeler getiren etik ilkeler de, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik, mesleki özen ve titizlik, bağımsızlık, güvenilirlik ve mesleki davranış, denetimin genel esasları arasında ve denetim sürecinde önemli bir yere sahiptir.

Denetimin planlanması aşamasında önem kazanan kavramlar ise; önemlilik, işletmenin sürekliliği, yeterli ve uygun denetim tekniklerinin kullanılmasıdır.

Tebliğde ayrıca, denetim sözleşmeleri, çalışma kâğıtları (denetimin belgelendirilmesi), denetimin kalite kontrolü, planlanması, denetim kanıtları ve teknikleri, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar ve işletme yönetiminin sorumluluklarını içeren teyit mektupları konularındaki ayrıntılı hükümlere de yer verilmektedir<sup>161</sup>.

Bu çalışmada Seri X, No: 22 Tebliğ ile düzenlenen uluslararası denetim standartlarının esasları ile ilgili detaylı açıklamalar bağımsız denetim süreci kapsamında ele alınacaktır.

---

<sup>161</sup> Küçüksözen, s. 5

**Tablo 9: SPK Seri X, No: 22 Tebliğ Kısımları ve Karşılık Gelen Uluslararası Denetim Standartları**

Tebliğ Kısımlarında Düzenlenen Konular		Uluslararası Denetim Standartları	
Kısım.	Başlık	UDS	Başlık
1	Bağımsız Denetimin Amacı ve Genel İlkeleri	200	Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements
2	Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Şartları		
3	Bağımsız Denetim Sözleşmesi	210	Terms of Audit Engagements
4	Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü	220	Quality Control for Audits of Historical Financial Information
5	Bağımsız Denetim Çalışmasının Belgelendirilmesi	230	Audit Documentation
6	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Hile ve Usulsüzlükler Konusunda Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu	240	The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements
7	Bağımsız Denetimi Yapılan İşletmenin Tabi Olduğu Mevzuatın Dikkate Alınması	250	Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements
8	Bağımsız Denetimle İlgili Hususların Yönetimden Sorumlu Kişilere İletilmesi	260	Communication of Audit Matters with Those Charged with Governance
9	Bağımsız Denetimin Planlanması	300	Planning and Audit of Financial Statements
10	İşletmenin, Faaliyet Koşullarının ve Çevresiyle Olan İlişkilerinin Anlaşılması ve Bu Konulara İlişkin Önemli Yanlışlık Riskinin Değerlendirilmesi	315	Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement
11	Bağımsız Denetimde Önemlilik	320	Audit Materiality
12	Değerlendirilmiş Risklere Karşı Uygulanacak Bağımsız Denetim Teknikleri	330	The Auditor's Procedures In Response to Assessed Risks
13	Dışardan Hizmet Alan İşletmelerle İlgili Bağımsız Denetim	402	Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organizations
14	Bağımsız Denetim Kanıtı	500	Audit Evidence
15	Bağımsız Denetim Kanıtı-Özellik Arz Eden Hesap Kalemleri İçin Dikkate Alınması Gereken Hususlar	501	Audit Evidence-Additional Considerations for Specific Items
16	Dış Kaynaklardan Elde Edilen Doğrulama	505	External Confirmations
17	İlk Bağımsız Denetimler- Açılış Bakiyeleri	510	Initial Engagements - Opening Balances
18	Analitik İnceleme Teknikleri	520	Analytical Procedures
19	Bağımsız Denetim Örnekleme ve Diğer	530	Audit Sampling and Other Means of

	Seçilmiş Test Teknikleri		Testing
<b>20</b>	Muhasebe Tahminlerinin Denetimi	<b>540</b>	Audit of Accounting Estimates
<b>21</b>	Makul Değer Hesaplamaları ve Bunlara İlişkin Kamuya Yapılan Açıklamaların Bağımsız Denetimi	<b>545</b>	Auditing Fair Value Measurements and Disclosures
<b>22</b>	İlişkili Taraflar	<b>550</b>	Related Parties
<b>23</b>	Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar	<b>560</b>	Subsequent Events
<b>24</b>	İşletmenin Sürekliliği	<b>570</b>	Going Concern
<b>25</b>	İşletme Yönetiminin Sorumluluklarını İçeren Teyit Mektupları	<b>580</b>	Management Representations
<b>26</b>	Bağımsız Denetimde Diğer Bağımsız Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması	<b>600</b>	Using the Work of Another Auditor
<b>27</b>	Bağımsız Denetimde İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması	<b>610</b>	Considering the Work of Internal Audit
<b>28</b>	Bağımsız Denetimde Uzman Çalışmalarından Yararlanılması	<b>620</b>	Using the Work of an Expert
<b>29</b>	Genel Amaçlı Tam Set Finansal Tablolara İlişkin Bağımsız Denetim Raporları	700	The Independent Auditor's Report on Complete Set of General Purpose Financial Statements
<b>30</b>	Bağımsız Denetim Raporunda Şartlı veya Olumsuz Görüş Verilmesi ya da Görüş Bildirmekten Kaçınılması Durumlarında Raporlamanın Esasları	701	Modifications to the Independent Auditor's Report
<b>31</b>	Karşılaştırmalı Bilgiler	<b>710</b>	Comparatives
<b>32</b>	Bağımsız Denetime Tabi Tutulmuş Finansal Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgiler	<b>720</b>	Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements
<b>33</b>	Özel Amaçlı Bağımsız Denetim Raporu	<b>800</b>	The Independent Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements

Kaynak: SPK, Seri X, No: 22 Tebliğ

### 3.1.2 BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ

Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmeliğe göre bağımsız denetleme, “ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerinin bağımsız denetleme kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetleme elemanları tarafından bu kuruluşlar adına, denetleme ilke, esas ve standartlarına göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak, düzenlenmiş mali tabloların, 2499 sayılı Kanun çerçevesinde gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır”.



Sermaye Piyasası Kurulunca yayınlanan Seri X No: 22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’in 4’üncü maddesinde, bağımsız denetim “İşletmelerin kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması” şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanımlardan yola çıkarak bağımsız denetimin iki işlevi (amacı) bulunduğu söylenebilir. Denetimin birinci işlevi mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu tespit etmektir. Bu işlevini tamamlar nitelikteki ikinci işlevi ise mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtır yansıtmadığının tespit edilmesidir.

Denetim birbirini takip eden aşamalardan oluşan bir süreçtir ve bu süreç denetçinin seçilmesi ile başlar<sup>162</sup>. Denetçinin seçilmesi ve işe alınmasından sonra denetim süreci genel olarak üç ana aşamada sonuçlanır. İlk aşama denetimin planlanmasıdır. İkinci aşama denetim programının uygulanması aşamasıdır. Üçüncü ve son aşama ise denetim sonuçlarının raporlanmasıdır.

Denetim sürecinin detaylı olarak şu şekilde açıklanabilir;

- 1.Müşterinin işi konusunda bilgi edinme, denetimin kapsamı ve müşterinin beklentileri konusunda bilgi edinme,
- 2.Müşterinin kabul edilmesi ve denetim ekibinin oluşturulması,
- 3.Yapısal riskin ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi,
5. Denetime ilişkin taslak planın hazırlanması,
- 6.Kontrol riskinin değerlendirilmesi ve uygunluk testlerinin yapılması,
- 7.Denetim riskinin değerlendirilmesi ve denetim yönteminin belirlenmesi,
- 8.Analitik testlerin yapılması,

---

<sup>162</sup> Pany, p. 6

9.Detaylı testlerin yapılması,

10.Denetimin sonuçlandırılması ve değerlendirilmesi.

**Tablo 10: Denetim Süreci**

Müşterinin İhtiyaçları ve Beklentileri / Denetçinin Sorumluluğu					
Sözleşmenin Amacını Belirleme	İş Anlama ve Denetim Yöntemini Belirleme		Denetimin Yürütülmesi		Denetimin Sonuçlandırılması ve Değerlendirilmesi
1 Denetimin Kapsamını ve Müşterinin Beklentilerini Anlama	<b>Yapısal Risk</b>		9 Analitik Testlerin Yapılması	11 Genel Denetim Prosedürünün Uygulanması	12 Denetimin Sonuçlandırılması, Değerlendirilmesi ve Raporlanması
	3 İş Anlama (Understand the Business)	4 İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi ve Dolandırıcılık Riskinin Belirlenmesi			
	5 Taslak Denetim Yönteminin Belirlenmesi ve İş Planının Yapılması				
2 Müşterinin Kabul Edilmesi ve Denetim Ekibinin Oluşturulması	<b>Kontrol Riski</b>		10 Detaylı Testlerin Yapılması		
	6 İşletmenin İş Sürecinin Mali Tablolara Etkisi-Kontrol Riskinin Belirlenmesi-Uygunluk Testleri ile Değerlendirme				
	7 Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi				
		8 Denetim Riskinin Belirlenmesi ve Esas Denetim Yönetiminin Geliştirilmesi			

Kaynak: Ernst&Young Denetim Çalışmalarında Uygulanan Prosedürden Yararlanılarak Geliştirilmiştir.

### 3.1.2.1 Müşteri Hakkında Bilgi Toplama ve İşin Kabulü

Denetimi planlamak için denetlenecek işletmenin faaliyetleri konusunda yeterli bilgiye sahip olmak gereklidir.

Denetim sürecinin yoğunluğunu denetlenen işletmenin ilk kez veya tekrarlanan şekilde denetleniyor olması etkiler. İşletme daha önce denetlenmiş ise, bilgi toplama aşamasında daha az zaman harcanması söz konusu olacaktır. İlk kez

yapılan denetimde işin yoğunluğu ve zorluğu daha fazla olacaktır<sup>163</sup>. İşletme denetim firması tarafından ilk kez denetleniyorsa önceki denetçi ile görüşülmesinde büyük yarar vardır. Mali tablolara önemli etkisi olan olaylar, önceki dönem denetim raporları ve muhasebe bilgilerine uygulanan analitik prosedürlerin sonuçları hakkında bilgi toplamak denetim çalışmalarının yönlendirilmesine yardımcı olur.

İşletmeyi ziyaret etmek yerinde bilgi toplamak, işletmenin organizasyon yapısı, iş akışı, çalışma tarzını tanımak açısından önemlidir. İşletmenin faaliyette bulunduğu sektörü tanımak, işletmeyi etkileyen yasal düzenlemeler ve mevzuat konusunda bilgi sahibi olmak da dış denetim öncesi yapılması gereken çalışmalar arasındadır<sup>164</sup>.

İşletme hakkında objektif bilgiler içermesi nedeniyle şirketin ana sözleşmesi, işle ilgili sözleşmeler, iç denetçi raporları, yönetim kurulu karar defteri, genel kurul tutanakları gözden geçirilmeli ve incelenmelidir<sup>165</sup>. Ancak uygulamada sözleşme yapılmadan bu tür bilgilerin temin edilmesi zordur.

Denetçi, müşterinin denetim işinin alınmasının kendine getireceği riski ve denetimin kapsamı belirlemek amacıyla yapılan incelemeler ve çalışmalar sonucunda denetim görevinin kabul edip etmeyeceğine karar verir<sup>166</sup>. Denetim işi kabul edildikten sonra müşteri ile denetçi arasında denetim sözleşmesi imzalanması gerekir. Bağımsız denetim sözleşmesi; bağımsız denetim kuruluşunun bağımsız denetim görevini üstlenmeyi kabul ettiğini, bağımsız denetim amacını ve kapsamını, bağımsız denetçinin müşteriye ve müşterinin bağımsız denetçiye karşı sorumluluklarını ve bağımsız denetim sonunda müşteriye verilecek olan bağımsız denetim raporu türlerine ilişkin hükümleri kapsar<sup>167</sup>. SPK'ya göre denetim sözleşmesi en az aşağıdaki bilgileri içermelidir<sup>168</sup>.

---

<sup>163</sup> Güredin, s. 177

<sup>164</sup> SPK Tebliğ, Seri X No: 22 2. Kısım

<sup>165</sup> Yavaşoğlu, s. 61, Ulusoy, s. 130, Kepekçi, s. 40

<sup>166</sup> Aksoy, s. 244

<sup>167</sup> SPK Tebliğ Seri X No: 22 3. Kısım 1. Bölüm m. 1

<sup>168</sup> SPK Tebliğ Seri X No: 22 3. Kısım 1. Bölüm m. 5

- Finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı ve bağımsız denetimin dönemi,
- İşletme yönetiminin finansal tablolara karşı sorumluluğu,
- Finansal tablolar hazırlanırken esas alınan finansal raporlama standartları,
- Bağımsız denetimin kapsamı,
- Denetim çalışması sonucunda düzenlenecek olan rapor türleri,
- Bağımsız denetimin örnekleme yöntemiyle yapılan testlere dayanması, muhasebe ve iç kontrol sistemleri ile bağımsız denetimin doğasından kaynaklanan kısıtlamalar nedeniyle önemli yanlışların ortaya çıkarılamaması gibi kaçınılmaz bir kontrol riskinin söz konusu olduğu hususu,
- Denetim ile ilgili olarak istenen her türlü kayıt, doküman ve diğer bilgilere sınırsız bir şekilde erişimin gerekliliği,
- Denetimden sorumlu olacak ekibin unvanları, öngörülen çalışma süreleri, ücret tutarlarının ayrıntılı dökümü ile toplam olarak denetimin ücreti. Denetçi, denetim sözleşmesinde ayrıca aşağıdaki hususların bulunmasını da isteyebilir;
- Denetim planlamasına ilişkin hususlar,
- Denetim sırasında şirket elemanları tarafından yapılan bildirimlerle ilgili yönetim yazılı onay alma beklentisi,
- Denetçinin hazırlayacağı diğer raporların kapsamı,
- Denetimin bazı aşamalarında, diğer uzman ve görevlendirilmiş ekip dışında bağımsız denetçi kullanılmasına ilişkin hususlar,
- İç denetçilerin ve diğer şirket personelinin dış denetime katılması ile ilgili hususlar,
- Denetçinin denetime atandığı ilk yılda, önceki denetçi ile birlikte yapılacak işlemler,
- Denetçi ile müşteri arasındaki diğer sözleşmelere yapılan atıflar.

Denetim faaliyetinin başlaması için müşteri ve müşterinin işi hakkında gerekli çalışmalar yapıldıktan, müşterinin denetimden beklentileri belirlendikten

sonra denetim ekibi oluşturularak elde edilen bilgiler çerçevesinde denetim planı hazırlanır. Denetimin planlanması genel olarak şu aşamalardan oluşmaktadır;

- İşletmenin işi ile ilgili bilgi temin edilmesi,
- İç kontrol yapısının anlaşılması, önemliliğin tespit edilmesi,
- Denetim riskinin saptanması,
- Denetim yönetiminin ve denetim programının geliştirilmesi.

Bağımsız denetimin planlanması, çalışmaya yönelik genel bağımsız denetim stratejisinin saptanmasını ve bir bağımsız denetim planı geliştirilmesini ihtiva eder ve bağımsız denetim riskinin makul bir düzeye indirilmesini amaçlar<sup>169</sup>.

### 3.1.2.2 İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi

Bağımsız denetimin en önemli aşamalarından biri iç kontrol sisteminin değerlendirilmesidir. Etkin bir iç kontrol sistemi mali tablolarda önemli hata ve eksikleri azaltan en önemli unsurdur<sup>170</sup>. İç kontrol sisteminin etkinliği arttığı ölçüde denetimin riski azalacaktır<sup>171</sup>. Bağımsız denetçi, finansal tablolardaki önemli yanlışlık riskini değerlendirebilmek için, iç denetim faaliyetlerini yeterince kavrayarak, bağımsız denetim planını ve prosedürlerini sağlıklı bir şekilde belirler<sup>172</sup>.

Denetçi uygulayacağı denetim tekniklerinin türünü, uygulama zamanı ve kapsamını belirlemek amacıyla müşterinin iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyip işlemediğini değerlendirmek zorundadır. İç kontrol sisteminin denetimi bir uygunluk denetimidir<sup>173</sup>. Müşterinin finansal tablolarındaki önemli hata ve düzensizliklerin önlenmesi veya ortaya çıkarılması uygunluk testleriyle gerçekleştirilir.

---

<sup>169</sup> SPK Tebliğ Seri X, No: 22, 9. Kısım, m. 4

<sup>170</sup> Şaban Uzay, “İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, **SPK Yayın N132**, Ankara, (1999), s. 47

<sup>171</sup> Dr. Orhan Akışık, “İç kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”, **Muhasebe ve Bakış Dergisi**, (Ocak 2005), Sayı: 14 s. 94

<sup>172</sup> SPK Tebliğ Seri X, No: 22, 27. Kısım, m. 5

<sup>173</sup> Güredin, s. 197

### 3.1.2.2.1 Denetim Riskinin Değerlendirilmesi

Planlama aşamasında denetçi açısından önemli olan kavramlar makul güvence, denetim riski ve önemlilik düzeyidir.

Makul güvence, bir bütün olarak finansal tabloların nitelik ve nicelik bakımından önemli bir yanlışlık içermediğine dair bir sonuca varmada yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplanması şeklinde açıklanabilir. Bağımsız denetimde, bağımsız denetçinin finansal tablolara ilişkin önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmasını önleyen, yapılan işin niteliğinden kaynaklanan bazı kısıtlamaların bulunması durumunda, bağımsız denetçilerin finansal tablolara ilişkin mutlak bir güvence elde etmesi mümkün olmayabilir. Bu kısıtlamalar;

- Örnekleme yönteminin kullanılması,
- İşletme yönetiminin kontrol sistemi dışında hareket etmesi, muvazaalı işlem yapma olasılığı, muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin yapısından kaynaklanan doğal kısıtlamalar,
- Bağımsız denetim kanıtlarının pek çoğunun sonuca yönelik olmaktan çok ikna edici özellikte olması, gerek bağımsız denetim yöntem ve tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının tespiti gibi kanıt toplama sürecinde gerekse toplanan kanıtlardan hareketle, muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesi gibi bir görüşe ulaşılması aşamasında bağımsız denetçinin yaygın olarak kendi kanaatini kullanması,
- İlişkili taraflar arasında yapılan işlemler gibi, finansal tablolara ilişkin bir sonuca varmayı sağlayacak kanıtların ikna ediciliği ile ilgili diğer sınırlamalar şeklinde özetlenebilir.

Makul güvence kavramı, bağımsız denetçi tarafından verilen görüşün uygun görüş olmama riskini de içermektedir. Finansal tabloların önemli bir şekilde hatalı veya yanlış sunulduğu hallerde, bağımsız denetçi tarafından uygun olmayan bir görüş verilme riski, bağımsız denetim riski olarak adlandırılır.

Bağımsız denetçi, görüşüne esas teşkil edecek makul sonuçlara ulaşabilmek için, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının toplanmasına yönelik bağımsız denetim tekniklerini tasarlamak ve uygulamak suretiyle bağımsız denetim riskini (audit risk) azaltabilir. Bağımsız denetim riski kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirildiğinde, makul güvence elde edilmiş sayılır<sup>174</sup>.

Bağımsız denetim riski, finansal tabloların önemli yanlışlıkları içerme riski ile bağımsız denetçinin bu yanlışlığı ortaya çıkaramama riskinin bir fonksiyonudur. Bağımsız denetçi, finansal tabloların önemli yanlışlıkları içerme riskini değerlendirmek üzere bağımsız denetim teknikleri uygular (bağımsız denetimin kapsamı) ve tespit edememe riskini sınırlandırmanın yollarını araştırır. Bağımsız denetim süreci, işletme yönetiminin bağımsız denetçiye finansal tabloları, ilgili diğer bilgi ve belgeleri sunduğu aşamada ortaya çıkabilecek muhtemel riskler ve yanlışlığa sebep olabilecek hususlar üzerinde odaklanmak ve tespit edilen risklere yönelik olarak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları toplanması için bağımsız denetim teknikleri uygulamak suretiyle, bağımsız denetimin tasarlanmasında mesleki takdir mekanizmasının kullanımını içerir<sup>175</sup>. Bir başka anlatımla, denetim riski, denetçinin yapmış olduğu denetimin sonunda yanlışlıkla, güvenilirliğini sarsacak ölçüde önemli yanlış içeren finansal tablolar hakkında olumlu görüş bildirmesidir<sup>176</sup>.

İşletme yönetiminin bağımsız denetçiye sunulan bilgi ve belgeler ile yapılan açıklamalar kapsamında finansal tabloların önemli bir yanlışlık içerme riski; yapısal risk, kontrol riski ve bulgu riskinin birleşiminden oluşur<sup>177</sup>.

**a) Yapısal risk (Inherent Risk):** İç kontrol mekanizmasının bulunmadığı varsayımı altında, münferit ya da diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgelerin ve yaptığı açıklamaların önemli bir yanlışlık içerme olasılığıdır. Bu açıklamalardan bazılarının, ilgili işlem

---

<sup>174</sup> Yavuz Akbulak, a. g. e

<sup>175</sup> SPK Tebliğ Seri X, No: 22, 27. Kısım, m. 8

<sup>176</sup> Aslan Kaya, "Denetim Sürecinde Önemlilik", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, (Nisan 2000), s. 92

<sup>177</sup> Ulusoy, s. 135

türleri, hesap bakiyeleri ve dipnot açıklamalarına ilişkin taşıdığı bir yanlışlık riski diğerlerine göre daha yüksek olabilir. Karmaşık hesaplamaların önemli yanlışlıkları içerme riski basit hesaplamalara göre daha fazladır. Önemli bir değerlendirme belirsizliği taşıyan hesap kalemlerine ilişkin muhasebe tahminlerinden türetilen tutarlar, göreceli olarak rutin ve gerçek veriler içeren hesap kalemleri tutarlarına göre daha büyük bir risk taşır. İşletmenin ticari riskini artıran dış koşullar, aynı zamanda yapısal riski de etkileyebilir. Bu kapsamda, teknolojik gelişmeler belirli bir ürünü modası geçmiş hale getirmiş olabilir ve bu durum stokların finansal tablolarda olduğundan daha fazla bir değerle gösterilmesine yol açabilir. İşletmenin faaliyetlerinin devamını sağlayacak yeterli bir işletme sermayesinin bulunmaması veya işletmenin faaliyet gösterdiği sektörde çok sayıda işletmenin kapanmasına yol açan bir ekonomik daralmanın ortaya çıkması gibi işletmenin içinde bulunduğu koşullar veya çevresel faktörler de yapısal riski etkileyebilir<sup>178</sup>. Sonuç olarak yapısal risk işletmenin kendi yapısından kaynaklanmaktadır<sup>179</sup>.

**b) Kontrol riski (Control Risk):** Münferit veya diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, işletme yönetimi tarafından sunulan bilgi ve belgelerde bulunabilecek önemli bir yanlışlığın, işletmenin iç kontrol sistemi tarafından zamanında engellenememe veya tespit edilip düzeltilememesi olasılığıdır. Bu risk, işletmenin finansal tablolarının düzenlenmesi, iç kontrol sisteminin tasarımı ve işleyişinin etkinliğine bağlı olarak değişir. Bazı durumlarda kontrol riski, iç kontrol sisteminin niteliği gereği sahip olduğu doğal sınırlamalar nedeniyle, mevcudiyetini daima korur<sup>180</sup>.

Yapısal risk ve kontrol riski, işletmenin riskleridir ve finansal tabloların denetiminden bağımsız olarak ortaya çıkar. Bağımsız denetçinin, ilave bağımsız denetim tekniklerinin gerekip gerekmediğine karar verebilmesi için, kayıt ve belgeler ile işletme yönetiminin yapılan açıklamaları finansal tabloların önemli

---

<sup>178</sup> SPK Tebliğ Seri X No: 22

<sup>179</sup> Uzay, İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, s. 52

<sup>180</sup> SPK Tebliğ Seri X, No: 22, 1.Kısım, m. 8



bir yanlışlık içerme riski açısından değerlendirmesi gerekir. Bu değerlendirme, riskin tam olarak ölçülmesinden ziyade bağımsız denetçinin mesleki kanaati niteliğindedir<sup>181</sup>.

**c) Bulgu-Tespit Edememe Riski (Detection Risk):** Tespit edememe riski; bağımsız denetçinin, münferit ya da diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, finansal tablolardaki önemli bir yanlışlığı ortaya çıkaramama olasılığıdır. Tespit edememe riski, bağımsız denetçinin uygulamaları ile bağımsız denetim tekniklerinin etkinliğine bağlı olarak değişir. Bağımsız denetçinin işlem türleri, hesap bakiyeleri veya dipnot açıklamalarının tamamına ilişkin bir inceleme yapma olanağının bulunmaması ve diğer faktörler nedeniyle, tespit edememe riski hiçbir zaman sıfıra indirilemez. Söz konusu diğer faktörler arasında; bağımsız denetçi tarafından uygun olmayan bir bağımsız denetim tekniğinin seçilmiş olması, bağımsız denetim tekniklerinin yanlış uygulanması veya bağımsız denetim sonuçlarının yanlış yorumlanması sayılabilir. Ancak, yeterli ve uygun planlama yapılması, bağımsız denetim ekibinin doğru seçilmesi ve yönlendirilmesi, mesleki şüpheciliğin uygulanması, yapılan bağımsız denetim çalışmalarının kontrol ve gözetimi suretiyle diğer risk faktörlerinin ortaya çıkmaları engellenebilir veya etkileri ortadan kaldırılabılır<sup>182</sup>.

Tespit edememe riski, bağımsız denetim riskinin kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirilmesine yönelik olarak, bağımsız denetçi tarafından belirlenen bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamı ile ilgilidir. Belirli bir bağımsız denetim risk seviyesi için, tespit edememe riskinin kabul edilebilir düzeyi ile işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgelerin ve yaptığı açıklamaların önemli bir yanlışlık içerme riskine ilişkin değerlendirme arasında ters orantı vardır<sup>183</sup>.

Aşağıdaki tablo tespit riskinin kabul edilebilir seviyesinin yapısal risk ve kontrol riski temel alınarak nasıl değiştiğini göstermektedir.

---

<sup>181</sup> SPK Tebliğ Seri X , No: 22, 1.Kısım, m. 9

<sup>182</sup> SPK Tebliğ Seri X , No: 22, 1.Kısım, m. 10

<sup>183</sup> SPK Tebliğ Seri X, No: 22,1.Kısım, m. 11

**Tablo 11: Denetim Riski Bileşenleri Arasındaki İlişki**

		Denetçinin Kontrol Risk Değeri		
		Yüksek	Orta	Düşük
Denetçinin Doğal (Yapısal) Risk Değeri	Yüksek	Çok Düşük	Düşük	Orta
	Orta	Düşük	Orta	Yüksek
	Düşük	Orta	Çok Yüksek	Çok Yüksek

Kaynak: TÜDESK, a.g.e, UDS 400, s.22

Tablodaki taralı alan tespit riskiyle ilgilidir. Yapısal ve kontrol riski ile tespit riski arasında ters ilişki vardır; örneğin yapısal risk ve kontrol riski yüksek iken, denetim riskinin kabul edilebilir derecede düşük tutulabilmesi için tespit riskinin düşük olması gerekmektedir. Diğer taraftan yapısal risk ve kontrol riski düşüken, denetçi yüksek düzeyde tespit riskini kabul ederek denetim riskini kabul edilebilir düzeyde düşük tutabilir<sup>184</sup>.

#### 3.1.2.2.2 Önemlilik Düzeyinin Değerlendirilmesi

Bağımsız denetçi finansal tablo kullanıcılarına toplanan kanıtlara örnekleme yöntemi uygulayarak, makul güvence sağlayarak, finansal tabloların önemli hata ve yanlışlıkları içerip içermedikleri hakkında bilgi vermektedir<sup>185</sup>. Toplanan kanıtların değerlendirilmesi ile birlikte finansal tabloların gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı hakkında bir yargıya ulaşılmış olur. Finansal tablolar hakkında bir yargıya ulaşmak için denetçi tarafından önemlilik düzeyi tespit edilmiş olmalıdır ve ilgili yorumların bu çerçevede yapılması gerekmektedir.

<sup>184</sup> TÜDESK, a. g. e, UDS-400: Risklerin Belirlenmesi ve İç Kontrol.

<sup>185</sup> Güredin, s. 215

**Tablo 12: Önemlilik ile Denetçinin Görüş Türü Arasındaki İlişki**

Önemlilik Düzeyi	Kullanıcı Kararlarına Etkisi	Görüş Türü
Tutarlar önemsizdir	Kullanıcıların kararları etkilenmez	OLUMLU
Tutarlar önemlidir. Finansal tablolar bir bütün olarak doğru ve güvenilirdir.	Hata ve yanlışlıklar kullanıcıların kararlarını etkilemektedir, ancak finansal raporların doğruluğuna gölge düşürmez.	ŞARTLI
Tutarlar yeterince önemlidir. Finansal tablolar bir bütün olarak doğru ve güvenilir değildir.	Finansal tablolara dayanarak karar alan kullanıcılar önemli derecede etkilenir.	GÖRÜŞ BİLDİRMEKTEN KAÇINMA veya OLUMSUZ
Denetçi bağımsız değildir.		GÖRÜŞ BİLDİRMEKTEN KAÇINMA

Kaynak: Güredin, s.82

Mali tablolarda açıklanan bilginin yanlışlığı, bilginin doğru olduğuna güvenen kişilerin kararını etkileyecekse, mali tablolardaki bilgi yanlışlığının önemli olduğu kabul edilmelidir<sup>186</sup>. Önemlilik kavramı, bilginin açıklanmaması, yanlış veya eksik açıklanması nedeniyle finansal tabloları esas alarak karar veren finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyecek hususları kapsamaktadır<sup>187</sup>.

Financial Accounting Standards Board (FASB) Muhasebe Standartları Kurulu) önemliliği şu şekilde tanımlamıştır; “önemlilik, muhasebe bilgilerindeki unutmaların ve yanlış düzenlemelerin, bu bilgileri kullananların kararlarını etkileyecek veya değiştirecek büyüklükte olmasıdır”<sup>188</sup>. Bu tanıma göre önemlilik için muhasebe bilgilerini kullananların kararlarına etki etme boyutudur denebilir. Bu noktada bilgileri kullanacak kişilerin bilinmesi de önem kazanmaktadır.

<sup>186</sup> Kepekçi, s. 44

<sup>187</sup> SPK Tebliğ Seri X, No: 22, Kısım 11, m. 3.

<sup>188</sup> Ziya Kaya, “SAB 99 Çerçevesinde Denetim Sürecinde Önemlilik Kavramı”, [http://www.alomaliye.com/2007/ziya\\_kaya\\_sab99.htm](http://www.alomaliye.com/2007/ziya_kaya_sab99.htm).

### 3.1.2.3 Denetim Kanıtları, Teknikleri ve Denetimin Raporlanması

Denetimi yapılan bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek amacıyla denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi, belge ve kayıtlar denetim kanıtıdır<sup>189</sup>. Bu açıklamadan yola çıkarak denetimin genel anlamda kanıt toplama ve toplanan kanıtları değerlendirme süreci olduğu söylenebilir<sup>190</sup>. Bağımsız denetim kanıtı, finansal tablolar ve diğer bilgilere temel teşkil eden muhasebe kayıtlarındaki bilgileri de içeren her türlü kaydın tutulduğu defterler, hesap planı ve açıklamaları, çalışma kâğıtları, hesaplamalar ve çeşitli notlar olabilir. Bunlara ek olarak; çek, senet, fatura, sözleşme gibi belgeler, doğrulamalar, soruşturma, gözden geçirme, teftiş, fiziki inceleme aracılığı ile elde edilen bilgiler de muhasebe kayıt ortamında var olan bilgilerin doğrulanmasında başvurulan destekleyici kanıtlardır<sup>191</sup>.

Bağımsız denetçi için önemli olan kanıtların yeterliliği ve uygunluğudur. Kanıtların önemlilik derecesi ve risk derecesi ayrıca kanıt toplama maliyeti kanıtların örneklem büyüklüğünü etkileyecektir. Bu durumda önemli olan katlanılacak maliyet sonucunda elde edilecek olan kanıtın güvenilirlik derecesi olacaktır. Kanıtların geçerliliği, kaynağı, zamanlılığı (tarihsel olarak uygun olması) ve objektif olması güvenilirlik derecesini etkileyecektir.

Bağımsız denetçi, görüşüne esas olan sonuçlara ulaşabilmek ve yeterli bağımsız denetim kanıtı toplayabilmek için kayıt ve belgeleri inceleme, maddi duran varlıkları inceleme (fiziki inceleme), gözlem, bilgi toplama (doğrulama), kayıt sistemini yeniden izleme (yeniden hesaplama ve uygulama) ve analitik inceleme tekniklerini kullanabilir<sup>192</sup>. Denetim teknikleri denetçinin denetim sürecinde kanıt toplama ve değerlendirme için kullandığı, denetimde uygulanacak ve

---

<sup>189</sup> Niyazi Kurnaz, “Denetim Kanıtları, Denetim Teknikleri ve Analitik İnceleme Prosedürleri”, **Dumlupınar Üniversitesi Ders Notları**, <http://www.niyazikurnaz.net/denetim/denetim-5.ppt>.

<sup>190</sup> Güredin, s. 239

<sup>191</sup> Kurnaz, a. g. e. , Güredin, s. 243

<sup>192</sup> SPK Tebliğ Seri X, No: 22, 14. Kısım, 2. Bölüm.

sırayla izlenecek detaylı denetim adımlarını gösterir<sup>193</sup>. Denetimde kullanılan temel denetim teknikleri şunlardır<sup>194</sup>;

- **Fiziki Gözden Geçirme ve Sayım Tekniği**; sadece elde bulunan maddi varlıkların denetiminde kullan bir yöntemdir. İşletmenin kayıtlarında yer alan ve fiziki varlık gösteren, kasa, stok ve maddi varlıkların fiziki envanter sonucu var olup olmadıkları fiziki sayım yöntemi ile tespit edilir.

- **Gözlem Tekniği**; ile denetçi faaliyetlerin yürütülmesini gözlemleyerek, işlerin ne şekilde sonuçlandığına tanıklık eder. Nakdin ne şekilde korunduğu, ödeme belgelerinin hazırlanması ve onay alınması, stok sayımının uygun şekilde yapılıp yapılmadığı denetçinin gözlemleri ile saptanır<sup>195</sup>.

- **Doğrulama Tekniği**; denetçinin denetimini yaptığı işletmeye ilişkin olarak, işletme dışındaki kişi ve kuruluşların yazılı bilgisine doğrudan başvurmasıdır<sup>196</sup>. Bankalar ile işletmenin hesap bakiyelerinin mutabakatının yapılması doğrulama tekniğine örnek verilebilir.

- **Yeniden Hesaplama Tekniği**; denetlenen işletmenin yapmış olduğu aritmetik hesaplamaların denetçi tarafından doğrulanması işlemidir. Amortismanların ve tükenme paylarının, kıdem tazminatları karşılıklarının, yedeklerin hesaplanarak doğrulanması yeniden hesaplama örnek gösterilebilir<sup>197</sup>.

- **Gözatma Tekniği**; ile doğrudan denetim kanıtı toplanamaz. Bu yöntemle hangi işlem ve hesapların daha dikkatli inceleneceği konusunda denetçi bilgi edinir. Belgelerin, kayıtların ve tabloların dikkatli bir incelemeye tabi tutulması yerine, daha fazla araştırmayı gerektirecek olağandışı işlemleri ve hesap kalanlarını belirlemek amacıyla belgeler, kayıtlar ve tablolara göz atmak da bir denetim tekniği kabul edilebilir<sup>198</sup>.

- **Soruşturma Tekniği (Bilgi Toplama)**; işletme içinde veya dışında, finansal veya finansal olmayan bilgilerin, bilgili kişilerden elde edilmesini ifade eder ve bağımsız denetim boyunca yaygın olarak kullanılan ve sıklıkla diğer

---

<sup>193</sup> Aksoy, s. 376, Gürbüz, s. 101

<sup>194</sup> Aksoy, s. 377

<sup>195</sup> Güredin, s. 268

<sup>196</sup> Aksoy, s. 379

<sup>197</sup> Güredin, s. 269

<sup>198</sup> Kepekçi, s. 113

bağımsız denetim tekniklerini tamamlayan bir bağımsız denetim tekniğidir. Bilgi toplama, resmi yazışma şeklinde yapılabileceği gibi gayri resmi şekilde sözlü olarak da yapılabilir<sup>199</sup>.

- **Belgelerin İncelenmesi Tekniği;** belgelerin sahte olup olmadığının araştırılmasıdır. Denetçi, belge üzerindeki bilgileri okumak ve gözden geçirmek suretiyle diğer belgeler üzerindeki bilgilerle veya edindiği bilgilerle karşılaştırmak suretiyle belgenin geçerliliğini değerlendirir<sup>200</sup>.

- **Kayıt Sisteminin Yeniden İncelenmesi Tekniği;** denetçinin örnekleme yoluyla seçtiği bir hususa (hesap bakiyelerinin doğruluğu ve işlemlerin test edilmesi vb.) yönelik olarak, kayıtların baştan sona tüm aşamalarının takip edilerek incelenmesidir<sup>201</sup>.

- **Olağandışı İşlemlerin Araştırılması (Derinlemesine Araştırma) Tekniği;** bir hesabın, yevmiye kaydının ayrıntılı olarak incelenmesidir. Muhasebe ilkelerine aykırı kayıtlar, anormal büyük veya küçük tutardaki bakiyeler, geçmiş yıllar veya aylara göre aşırı farklılık gösteren tutarlar derinlemesine araştırmaya konu oluşturur<sup>202</sup>.

- **İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma ve Karşılaştırma Tekniği;** birbiriyle ilgili hesapların karşılıklı incelenerek ilgili hesaplar arasında uygunluk olup olmadığının araştırılmasıdır. İlgili hesaplarda bir hesaptaki artış diğerinde azalmaya neden olur<sup>203</sup>.

- **Analitik İnceleme Tekniği;** finansal veya finansal olmayan veriler arasındaki olası ilişkilerin incelenmesi yoluyla finansal bilginin değerlendirilmesidir. Analitik inceleme mali tablolarında yer alan bilgilerin karşılaştırılması ve aralarındaki ilişkilerin araştırılması esasına dayanmaktadır. İşlem veya hesaplarda, varsa önemli sapmaların tespit edilmesi amacıyla, cari yıl hesaplarının aylık veya yıllık olarak randıman, verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanımı gibi yönlerden önceki yıl hesap ve işlemleriyle, bütçe verileriyle, sektör

---

<sup>199</sup> SPK Tebliğ Seri X, No: 22, 14. Kısım, m. 11

<sup>200</sup> Kepekçi, s. 113

<sup>201</sup> Aksoy, s. 385

<sup>202</sup> Gürbüz, s. 109

<sup>203</sup> Gürbüz, s. 111

ortalamalarıyla oran ve trend analizi gibi istatistik yöntemleri uygulanarak karşılaştırılması ve değerlendirilmesidir<sup>204</sup>.

Temel olarak kanıt toplama ve değerlendirme aşamasında denetçinin elimine edemeyeceği yöntem analitik incelemedir. Bu yöntem örneklem büyüklüğünü belirlemek, ana kütleyi tanımlamak ve diğer maddi doğruluk testlerinin oluşturulmasına yardımcı olmak amacı ile kullanılır. Analitik inceleme teknikleri; trend analizleri, karşılaştırmalı mali tablolar analizi; dikey yüzde analizi, oran (rasyo analizi) ve ussallık testlerinden oluşmaktadır<sup>205</sup>.

Denetim kanıtlarının yeterli miktarda olması kadar kanıtların belgelendirilmesi de önemlidir. Denetim kanıtlarının belgelendirilmesi çalışma kâğıtları ile yapılır<sup>206</sup>. Denetim programı, analizleri, doğrulama istek ve cevap mektupları, denetlenen işletme ile ilgili hazırlanan her türlü belgenin sureti, denetçi tarafından düzenlenen veya işletmeden sağlanan her türlü tablo, cetvel ve yorumlar çalışma kâğıdı olarak kabul edilir. Çalışma kâğıtları denetim raporuna dayanak oluşturan, denetlenen işletmeye ve denetim konularına ilişkin bütün bilgileri içeren belgelerdir<sup>207</sup>. Bu özelliğinden yola çıkarak çalışma kâğıtlarının denetim süreci ile ilgili delil niteliğinde olduğu söylenebilir. Çalışma kâğıtları denetim standartlarına uyumu sağlamak, denetim sürecini izlemek, denetim raporunu desteklemek ve belgelemek, denetimin objektifliğini kanıtlamak açısından önemlidir.

Denetim sürecinin son aşaması denetim sonuçlarının raporlanmasıdır. Raporlama aşaması mali tablolardaki her bir kalem ile ilgili bilgilerin değerlendirildiği aşamadır. Mali tablo kullanıcılarının denetim çalışması ile ilgili gördüğü tek belge denetim raporudur<sup>208</sup>. Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetçinin denetlenen kuruluşun finansal tabloları hakkındaki görüşünü içerir ve finansal raporlama standartlarına uygun olarak finansal tabloların tüm önemli

---

<sup>204</sup> Aksoy, s. 425

<sup>205</sup> Aksoy, s. 370

<sup>206</sup> Güredin, s. 287

<sup>207</sup> Aksoy, s. 282

<sup>208</sup> Kepekçi, s. 231

yönleriyle gerçeği dürüst bir şekilde yansıtip yansıtmadığını gösterir<sup>209</sup>. Denetim sonucunda denetçi görüşünü;

- Olumlu (şartsız) görüş içeren denetim raporu,
- Olumsuz görüş içeren denetim raporu,
- Şartlı görüş içeren denetim raporu,
- Görüş bildirmekten kaçınılan denetim raporu ile olmak üzere dört farklı şekilde açıklayabilir.

Bağımsız denetçi, finansal raporlama standartları çerçevesinde, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği doğru ve dürüst bir şekilde yansıttığı veya dürüstçe sunulduğu sonucuna varırsa olumlu görüş bildirecektir.

Denetçinin çalışma alanının sınırlanmasına veya yönetimle seçilen muhasebe politikalarının uygunluğuna, bunların uygulama yöntemlerine veya finansal tablo açıklamalarının yeterliğine ilişkin bir anlaşmazlık bulunması durumunda denetçi olumlu görüş bildiremeyecektir. Bağımsız denetçi tarafından olumlu görüş verilemeyeceği, fakat yönetimle olan herhangi bir anlaşmazlığın veya çalışma alanı sınırlamasının etkisinin olumsuz görüş bildirmeyi veya görüş bildirmekten kaçınmayı gerektirecek kadar önemli ve yaygın olmadığı görülürse denetçi şartlı görüş bildirecektir. Çalışma alanındaki sınırlamanın olası etkisinin, bağımsız denetçinin yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edemeyeceği ve görüş bildiremeyeceği kadar önemli ve yaygın olması durumunda denetçi görüş bildirmekten kaçınacaktır. Yönetimle olan anlaşmazlığın finansal tablolara olan etkisinin önemli ve yaygın olduğu durumda, bağımsız denetçinin şartlı görüş vermeyi tabloların yanıltıcı ve eksik yapısını açıklamak için yeterli bulmadığı durumlarda olumsuz görüş bildirecektir. Bağımsız denetçinin olumlu görüş haricinde bir görüş verdiği tüm durumlarda, bunun nedenlerine ilişkin açıklamalara raporda yer vermesi gerekmektedir<sup>210</sup>.

---

<sup>209</sup> SPK Tebliğ Seri X, No: 22, 29. Kısım, 1. Bölüm, m. 3

<sup>210</sup> SPK Tebliğ Seri X, No: 22, 30. Kısım, 3. Bölüm



## 3.2 BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ DİĞER DÜZENLEMELER

Türkiye’de Bağımsız Denetim olgusu ve kapsamlı uygulaması Sermaye Piyasası Kurulu tarafından başlatılmıştır. Ancak, bu konuda diğer kuruluşların da düzenlemeleri mevcuttur.

### 3.2.1 3568 SAYILI KANUN KAPSAMINDA BAĞIMSIZ DENETİM

13.6.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile bağımsız denetimin meslek olarak ilk kez tanımlaması yapılmıştır. Bu Kanun çerçevesinde TÜRMOB ( Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ) kurulmuştur. 09.2.1994 tarihinde de TÜRMOB tarafından ulusal muhasebe ve denetim standartlarını düzenlemek üzere Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur. TMUDESK bünyesinde 17.6.1999 tarihinde toplanan Kurul sekreteryası Kurul üyelerinden oluşan 19 adet muhasebe standardı komisyonu ile 1 adet denetim standardı komisyonu kurmuştur.

3568 sayılı kanunla tesis edilen Muhasebe Meslek Hukuku muhasebe mesleğinin yasal olarak yürürlüğe girmesini sağlamıştır. Söz konusu kanunun amacı “işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” ve “Yeminli Mali Müşavirlik” meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemek” olarak belirlenmiştir<sup>211</sup>.

---

<sup>211</sup> 3568 sayılı SM, SMMM ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 1. Bölüm, Genel Hükümler, m. 1

Kanunun 2'inci maddesi muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğini; “gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin (a) genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak, (b) muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak, (c) yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak” olarak tanımlarken, yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusunu; “(b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanunun 12'inci maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmak” olarak tanımlamakta ve “yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar” hükmünü getirmektedir<sup>212</sup>.

20 Şubat 2003 tarihinde de Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) kurulmuş ve 09 Mayıs 2003 tarihinde faaliyete geçmiştir. TÜDESK, meslek mensupları arasından 2'si öğretim üyesi, 6'sı TÜRMOB tarafından, 4'ü YMM Odaları ve kalan 5'i SMMM Odaları tarafından atanmış toplam 15 üyeden oluşmaktadır. Kurulun amacı, 3568 sayılı yasa çerçevesinde ruhsat sahibi meslek mensuplarının üstlendikleri ve yetkili oldukları denetim faaliyetlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmeleri için Türkiye (Ulusal) Denetim Standartları'nı saptamak ve yayınlamaktır. Kurul ayrıca Türkiye Denetim Standartları'nın ulusal ve uluslararası düzeyde gelişen ve değişen gereksinimlere yanıt verebilmesi için denetim standartlarının güncelliğinin korunması için gerekli çalışmaları yapar. Bu açıdan kurulun hedefi; finansal raporların gerçeğe uygunluğunun, güvenilirliğinin ve karşılaştırılabilirliğinin uluslararası alanda geçerli olmasını sağlamaktır. Bu hedefe ulaşmak için Türkiye Denetim Standartları'nın uluslararası kabul görmüş denetim standartlarına uyumlu olması için gerekli çalışmaları yapmaktadır. Bu

---

<sup>212</sup> 3568 sayılı SM, SMMM ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 1. Bölüm, Genel Hükümler, m. 2

çalışmalar çerçevesinde IFAC tarafından yayınlanmış olan Uluslararası Denetim Standartlarının tercüme edilmesini sağlamıştır<sup>213</sup>.

### 3.2.2 BANKACILIK SİSTEMİNDE BAĞIMSIZ DENETİM

Ülkemizde bankacılık ile ilgili düzenlemeler Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından yapılmaktadır. Sermaye Piyasası Kanununun da 50'nci maddesinin a bendinin 4'üncü fıkrasında belirtildiği gibi “Bankalar ve sigorta şirketleri kuruluş, denetim, gözetim, muhasebe, mali tablo ve rapor standartları konularında kendi özel kanunlarındaki hükümlere tabidirler.

Bankaların bağımsız dış denetimi ile ilgili ilk düzenleme 16.1.1987 tarih ve 19343 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan tebliğdir. Daha sonra bu tebliğ yerine geçen “Bankalarda Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşlara İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik” 21.3.1997 tarih ve 22940 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. 4389 Sayılı Bankalar Kanunu kapsamındaki bankaların ve özel finans kurumlarının mali tablolarının bağımsız denetime tabi tutulması konusunda BDDK tarafından yayınlanan “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” yayınlanmıştır. 2001 yılında yaşanan bankacılık krizinden sonra BDDK bankaların denetlenme ilke ve esasları ile ilgili yeni düzenlemeler getirmiştir. “4389 Sayılı Bankalar Kanununun Geçici 4'üncü Maddesine göre yapılacak Özel Bağımsız Denetimin Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmelik” 01.02.2002 tarih ve 24658 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Yönetmelikte yapılan denetim tanımı Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri X No: 22 Tebliğinde yapılan denetim tanımından farklıdır. Bu yönetmeliğin amacı bankacılık sisteminde güven ve istikrarı korumak ve ekonomik krizin bankaların sermayeleri üzerindeki olumsuz etkilerini bertaraf etmek amacıyla, Türkiye'de kurulu mevduat kabulüne yetkili özel sermayeli bankaların; krediler ve diğer alacaklar için ayrılması gereken karşılıklardan, kur değişimlerinden ve diğer faaliyetlerinden kaynaklanan zararların belirlenerek, mali durumlarını yansıtan konsolide ve konsolide olmayan mali tablolarının hazırlanması ve konsolide ve konsolide olmayan sermaye

---

<sup>213</sup>Türker Masum, “Uluslararası Denetim Standartları'na Yakınsama ve Türkiye Denetim Standartlarının Oluşturulması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, (Temmuz 2006), s. 94

yeterliliği standart oranlarının tespitini teminen ilgili mevzuata göre yetkilendirilen bağımsız denetim şirketlerince 4389 Bankalar Kanununa 4743 sayılı kanunla eklenen geçici 4. maddeye istinaden ve bu Yönetmelik hükümleri çerçevesinde bilanço tarihinden sonra mali tabloları etkileyecek hususlar da dikkate alınmak suretiyle, 31.12.2001 bilanço tarihi itibarıyla düzenlenen mali tablolar esas alınarak denetlenmesine ve düzenlenen bağımsız denetim raporlarının bağımsız denetim ilke ve esaslarına uygunluk bakımından Kurumca belirlenecek ikinci bir bağımsız denetim kuruluşu tarafından incelenmesine ilişkin esas ve usullerin belirlenmesidir”<sup>214</sup>.

Hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna ait olan bankalar, kamusal sermayeli bankalar, özel finans kurumları, mevduat kabul etmeyen bankalar ve yurtdışında kurulu bankaların Türkiye’deki şubeleri hariç olmak üzere, Türkiye’de kurulu mevduat kabulüne yetkili özel sermayeli bankaların 31.12.2001 tarihli mali tablolarına ilişkin olarak yapılan bağımsız denetim çalışmalarının ve bu çalışmalar neticesinde üretilen raporların bağımsız denetim ilke ve esaslarına uygunluk bakımından BDDK tarafından belirlenecek ikinci bir bağımsız denetim kuruluşu tarafından incelenmesi olarak ifade edilebilecek bu ikinci tür özel denetimin bu alanda uygulanması ilk kez ülkemizde olmuştur<sup>215</sup>.

4389 sayılı Bankalar Kanununda olduğu gibi 19.10.2005 tarihinde kabul edilen yeni Bankacılık Kanununda da bağımsız denetim düzenlenmiştir. 5411 sayılı yeni kanuna göre, bankaların genel kurullarına sunacağı yıllık finansal raporların bağımsız denetim kuruluşlarınca onaylanması zorunludur. Ayrıca bağımsız denetim raporu yıllık faaliyet raporunda da yer almalıdır. BDDK 5411

---

<sup>214</sup> 4389 Sayılı Bankalar Kanununun Geçici 4’üncü Maddesi Uyarınca Yapılacak İkinci Bağımsız Denetimin Esas Ve Usulleri Hakkında Yönetmelik

<sup>215</sup> 4389 Sayılı Bankalar Kanununun Geçici 4. Maddesi Uyarınca Yapılacak İkinci Bağımsız Denetimin Esas Ve Usulleri Hakkında Yönetmelik, 27. 03. 2002 tarih ve 24708 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir, daha sonra yönetmeliğin 5. maddesinin 2. fıkrası, 29. 03. 2002 tarih ve 24710 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “4389 sayılı Bankalar Kanununun Geçici 4. Maddesi Uyarınca Yapılacak İkinci Bağımsız Denetimin Esasları ve Usulleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına İlişkin Yönetmelik” ile değiştirilmiştir; Eyüp Yılmaz, “Bankacılıkta ve Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Düzenlemeleri”, **Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi**, İstanbul, (2003), ss. 11-12

sayılı kanununun 15.maddesi uyarınca bankaların bağımsız denetim, değerlendirme, derecelendirme ve destek hizmeti faaliyetlerini gerçekleştirecek olan kuruluşların yetkilendirilmesine ve yetkilerinin geçici veya sürekli olarak kaldırılmasına Kurulca karar verilir. Buna ilişkin usûl ve esaslar ilgili meslek birliklerinin görüşü alınarak Kurulca belirlenir. Aynı Kanununun 3. bölüm 33. maddesinde 15.maddeye göre yetkilendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarının çalışmalarına ilişkin esaslar Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Merkez Bankası ve kuruluş birliklerinin görüşü alınarak Kurulca düzenlenir. Bağımsız denetim kuruluşları, bu Kanun uyarınca yaptıkları faaliyetler dolayısıyla üçüncü kişilere verdikleri zarardan sorumludur.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından yayımlanan Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik<sup>216</sup> ise bankalarda bağımsız denetim yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesine, faaliyetlerine ve yetkilerinin kaldırılmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemekte ve bağımsız denetim yetkisi almış kuruluşlar ile bankalarda yapılacak bağımsız denetim faaliyetlerini, bankaların finansal raporlamaları çerçevesinde bağımsız denetimlerini kapsamaktadır.

### **3.2.3 SİGORTA VE REASÜRANS ŞİRKETLERİNİN BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARINCA DENETLENMESİ**

Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde denetim, 08.09.2003 tarihli 25223 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren “Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik” ile düzenlenmiştir<sup>217</sup>. Bu Yönetmeliğin amacı, Türkiye’de kurulmuş sigorta ve reasürans şirketleri ile yabancı ülkelerde kurulmuş sigorta ve reasürans şirketlerinin Türkiye’deki şubeleri tarafından sigortacılık mevzuatı dâhilinde

<sup>216</sup> 01. 11. 2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>217</sup> Mehmet Emin Kaya, **Bağımsız Denetim Mevzuatı**, Maliye ve Hukuk Yayınları, (Haziran 2007) s. 481

yayımlanacak mali tablolarını denetleyecek bağımsız denetim kuruluşlarının; niteliklerine, faaliyetlerine yetkilendirilmelerine, bu yetkilerinin geçici veya sürekli olarak kaldırılmasına ve bağımsız denetim sözleşmesinin içeriği ile bağımsız denetim sözleşmesinin taraflarının yükümlülüklerine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir<sup>218</sup>.

### **3.2.4 YENİ TÜRK TİCARET KANUNU TASARISINDA BAĞIMSIZ DENETİM**

Yeni Türk Ticaret Kanununun Tasarısı şirketlerin denetimi için tamamen yeni kabul edilebilecek bir sistem öngörmektedir. Buna göre, halihazırda şirketlerin zorunlu organları arasında sayılan ve konuyla ilgili uzmanlığı bulunması gerekmeyen denetçi vasıtasıyla yapılan denetim, yeni düzenleme ile yerini bağımsız denetim şirketlerine veya serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler vasıtasıyla yapılacak bağımsız denetime bırakmıştır.

Yapılacak denetim, finansal tabloları ve/veya konsolide finansal tabloları ve yıllık raporları da içerecek şekilde düzenlenmiştir. Denetimin Uluslararası Denetim Standartları'na göre yapılması öngörülmüştür. Bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilecektir<sup>219</sup>.

### **3.3 TÜRKİYE SERMAYE PİYASASINDA BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

Türkiye Sermaye Piyasasında bağımsız denetim uygulamalarını bağımsız denetimden geçmiş finansal bilgileri kullanarak yatırım kararı alan bireysel

---

<sup>218</sup> Sigorta Ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik, 1. Bölüm, m. 1

<sup>219</sup> Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Üçüncü Bölüm, Başbakanlık'ın 09. 11. 2005 tarih ve B. 02. 0. KKG. 0. 10/101-1078/4903 sayılı yazısı ekinde TBMM Başkanlığı'na sunulmuş olup, TBMM'de 1/1138 esas numarası ile işlem görmektedir; PWC, "Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı 10 Soru, 10 Cevap", <http://www.pwc.com/tr/tur/ins-sol/publ/ttk10soru.pdf>.

yatırımcılar ve bağımsız denetim çalışmalarını uygulayan denetim firmaları açısından değerlendirmek mümkündür.

### 3.3.1 Bireysel Yatırımcılar Açısından Değerlendirme

Sermaye piyasasında bağımsız denetim, yatırımlarını sermaye piyasası araçları ile değerlendiren bireysel yatırımcılar için önemli bir kavramdır. Bağımsız denetimden geçmiş finansal bilgileri içeren finansal tablolar bireysel yatırımcıların doğru yatırım kararları almasında etkili olmaktadır. Bireysel yatırımcılar doğru yatırım kararlarını doğru bilgileri kullanarak alabilirler. Finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği ise bağımsız denetim ile sağlanmaktadır. Sermaye piyasaları güvene dayalı piyasalardır ve sermaye piyasalarında güvenin sağlanması finansal bilgi sisteminin işlevine bağlıdır. Bağımsız denetimden geçmiş finansal raporlar finansal bilgi sisteminin son halkasını oluşturmaktadır<sup>220</sup>.

Bağımsız denetim süreci sonunda denetçi görüşünü bağımsız denetim raporu ile bildirmektedir. Kamunun aydınlatılmasında finansal bilgi kaynaklarının önemi ile ilgili yapılan araştırmalarda olumlu denetim raporlarının bireysel yatırımcılar tarafından yol gösterici olarak kabul edildiği sonucuna varılmıştır.

Ancak bireysel yatırımcılara yönelik yapılan araştırmalar sonucunda bağımsız denetimin öneminin özellikle kamuoyu tarafından yeterince iyi algılanmadığı ortaya konmuştur. Özellikle bağımsız denetim konusunda yatırımcıların bağımsız denetim süreci ve bağımsız denetim raporları konusunda bilgi seviyesinin yeterli olmadığı ve bu sebeple denetim raporlarının genelde okunmadığı ve raporlardan yeterli ölçüde yararlanılmadığı görülmüştür.

---

<sup>220</sup> Hayrettin Usul, İsmail Bekçi, “ Bireysel Yatırımcılar Açısından Finansal Bilgi Sisteminin Sermaye Piyasasında Etkinliğinin Analizi”, **C. Ü İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 2, Sayı 1, s. 70

**Tablo 13: Türkiye’ de Bağımsız Denetim Raporlarının Okunmama Gerekçeleri**

SEÇENEK	BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNUN OKUNMAMA NEDENLERİ	% DAĞILIM
1.	Bağımsız denetim uygulanmamakta	33
2.	Yeterli bilgi verilmemekte	29
3.	Böyle bir denetim mekanizmasından haberim yok	29
4.	Önemli olduğuna inanmadığım için	9

Kaynak: Fehmi Karasioğlu, “Kamunun Aydınlatılması Açısından Finansal Bilgi Kaynakları ve Bağımsız Denetim Fonksiyonu”, [http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl\\_gos.php?nt=485](http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=485).

2006 yılında bağımsız denetimde raporlama ile ilgili yapılan bir diğer çalışmaya göre UDS’nin uygulanmasından sonra borsaya kote şirketlerin hiçbiri olumsuz denetim raporu almamıştır. Uygulamada bağımsız denetim raporunda genellikle tercih edilen yöntem olumlu denetim raporuna açıklayıcı paragraf eklenerek işletme açısından zayıf görülen noktaların belirlenmesi veya şartlı rapor verilmesidir. Bireysel yatırımcılar da genel olarak bağımsız denetim mekanizması hakkında bilgi sahibi olmadıkları için bu raporların açıklayıcı ve yeterli bilgi sunduğunu düşünmemektedirler.

Türkiye Sermaye Piyasasında bireysel yatırımcılar hisse senedi almadan önce bağımsız denetim raporları veya bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolardan çok hisse senedi ile ilgili yorumları ve aracı kuruluşların tavsiyelerini dikkate almaktadırlar. Bu sonuca bağlı olarak bağımsız denetim hisse senedini arz eden şirketlerin yönetimleri tarafından da yeterince önemsenmeyebilir. Bu durum özellikle şirketlerin maliyetlerini azaltmak durumunda kaldıkları dönemde bağımsız denetimin kalitesini etkileyebilecektir<sup>221</sup>.

### **3.3.2 Bağımsız Denetim Firmaları Açısından Değerlendirme**

SPK tarafından uluslararası denetim standartlarına uyum sürecinde yapılan düzenlemelerin bağımsız denetim hizmeti alan işletmelere, bağımsız denetim

<sup>221</sup> Mali Piyasalar Çalışma Grubu, “Ek: 13 Bağımsız Denetim Sektörü, Türk Mali Sektör Raporu”, 2004. **Türkiye İktisat Kongresi**. (5-9 Mayıs 2004).



firmalarına etkileri ve bu düzenlemeler ile ilgili bağımsız denetim firmalarının ne düşündükleri konusunda fikir sahibi olmak amacıyla tarafımızdan denetim firmalarına ve denetçilere yönelik olarak bir anket çalışması yapılmıştır. Anket soruları sermaye piyasası tarafından yetkilendirilen dünyada 4 Büyük olarak adlandırılan firmalar da dâhil olmak üzere 10 adet denetim firmasına gönderilmiş, gönderilen firmalardan 20 adet anket cevaplandırılarak tarafımıza ulaştırılmıştır. Yapılan çalışmanın sonuçlarına göre Türkiye Sermaye Piyasasında bağımsız denetim uygulamalarını şu başlıklar altında değerlendirmek mümkündür.

### 3.3.2.1 Denetim Firmalarının Bağımsız Denetim Dışında Sunduğu

#### Hizmetler

Türkiye Sermaye Piyasasında bağımsız denetimi etik ve bağımsızlık kavramları çerçevesinde değerlendirmek açısından en önemli konu bağımsız denetim firmalarının sundukları hizmetler hakkında bilgi sahibi olmaktır.

Gerçekleştirmiş olduğumuz anket çalışması sonucunda bu konuda elde edilen bilgileri şu şekilde özetleyebiliriz;

**Tablo 14: Firmaların Bağımsız Denetim Hizmeti Dışında Sundukları Hizmetler**

Verilen Hizmetler	Yüzde
Vergi Danışmanlığı	% 31
Muhasebe Danışmanlığı	% 25
Yönetim Danışmanlığı	% 23
Diğer	0
Hepsi	% 21
<b>Toplam</b>	<b>% 100</b>

Tabloda görüldüğü üzere denetim firmaları müşterilerine ağırlıklı olarak vergi danışmanlığı ve muhasebe hizmeti vermektedirler. Bu konu ile ilgili olarak 2006 yılında yapılan bir başka araştırmanın sonuçlarına göre de bağımsız denetim firmalarının bağımsız denetim hizmeti dışında müşterilerine vergi danışmanlığı, muhasebe sistemlerinin kurulması, yönetim danışmanlığı, insan kaynakları

danışmanlığı gibi hizmetleri de yoğun bir şekilde verdiği görülmüştür<sup>222</sup>. Özellikle denetimin ve denetçinin bağımsızlığı uygulamaları açısından bakıldığında aynı müşteriye bağımsız denetim dışında diğer muhasebe hizmetlerini vermek denetimin kalitesine ve güvenilirliğine gölge düşürmektedir. Dünyada ve ülkemizde denetçi bağımsızlığı ile ilgili yapılan düzenlemeler çerçevesinde denetim firmalarının aynı müşteriye denetim hizmeti dışında diğer danışmanlık hizmetlerini vermesi yasaklanmıştır. Anket sonuçlarından anlaşıldığı üzere, denetim firmalarının gelirleri içinde denetim hizmeti dışında diğer hizmetler de önemli bir yere sahiptir. Ancak firmalar, bağımsızlık ilkesi çerçevesinde yapılan düzenlemelere paralel olarak kendi bünyelerinde denetim ve danışmanlık hizmetlerini aynı anda aynı müşteriye sunmayı bırakmışlardır.

### 3.3.2.2 Mesleki Eğitim ve Yeterliliğe Önem Verilmesi

Bağımsız denetim uygulaması gibi bağımsız denetimi gerçekleştiren denetçilerin eğitimi de bir süreç dâhilinde gerçekleşmektedir. Bu süreç eğitim ve deneyim olmak üzere iki aşamada tamamlanmaktadır<sup>223</sup>. Lisans eğitiminden sonra denetçinin mesleki eğitimi denetçi yardımcılığı yaptığı süre içinde de devam etmektedir. Yeterli eğitim ve deneyim sahibi olmayan kişiler denetim mesleğini icra edemezler. Türkiye Sermaye Piyasası mevzuatında mesleki eğitim, yeterlilik ve uzmanlık standardı çerçevesinde denetçilerin ve denetçi adaylarının sahip olması gereken minimum standartlar belirlenmiştir. Bağımsız denetimi gerçekleştirecek denetçilerin 3568 sayılı Kanuna göre de serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir olması gerekmektedir.

Bağımsız denetim firmaları da, istihdam ettiği bağımsız denetçilerde mesleki yeterliği aramak ve denetçi adaylarına mesleki yeterlilik sağlamak açısından gerekli eğitimleri vermek zorundadırlar. Mesleki yeterlik, lisans düzeyinde ve sonrasında denetçinin eğitiminin ve mesleki deneyiminin bağımsız

<sup>222</sup> Adnan Dönmez, Ayten Ersoy, “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sektörünün Değerlendirilmesi”, **Bilgi Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı 36, Kış 2006. s. 78

<sup>223</sup> Ali İhsan Özgür Çilingir, “3568 Sayılı Yasaya Göre Bağımsız Denetçinin Mesleki Yeterliliği”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 65, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/65malicozum/23-65%20%C4%B0hsan%20%C3%87%C4%B0l%C4%B0ng%C4%B0r.doc> (30. 11. 2007)

denetim yapabilecek düzeyde olmasını ifade eder. Yapılacak bağımsız denetim sonuçlarından yararlanacak olan tüm ilgili taraflar, bu alanda yapılan bağımsız denetim çalışmalarının yürütülüp sonuçlandırılması sorumluluğunu üstlenecek bağımsız denetçilerin mesleki bakımdan yeterli olmalarını beklemek ve aramak hakkına sahiptirler. Bağımsız denetim kuruluşları denetçi yardımcılarının işe alınmalarında, mesleki eğitime yeterli bir temel oluşturacak lisans düzeyinde eğitim gördüklerini araştırmak, istihdam ettikleri denetçi yardımcılara gerekli mesleki eğitim ve deneyimi kazandıracak tedbirleri almak durumundadırlar<sup>224</sup>.

Bağımsız denetim ile ilgili karşılaşılan sorunlar hakkında bilgi sahibi olmak amacıyla gerçekleştirdiğimiz anketin sonuçlarına göre;

**Tablo 15: Bağımsız Denetimde Mesleki Yeterliliğin Önemi**

<b>Bağımsız Denetimde Mesleki Eğitim ve Yeterliliğe Gerekli Önemi Verilmesi</b>	<b>% (Yüzde)</b>
Çok Önemlidir	% 75
Önemlidir	% 25
Önemsizdir	0
<b>Toplam</b>	<b>% 100</b>

Denetçiler açısından mesleki eğitim ve yeterlilik son derece önemsenmektedir ve bu konu ile gerekli düzenlemelere uyulmaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde sermaye piyasasında bağımsız denetim sektöründe istihdam edilen işgücünün eğitim düzeyi lisans veya yüksek lisans düzeyindedir ve sektörde çalışmakta olan işgücünün eğitim ve kariyer olanakları oldukça yüksektir.

<sup>224</sup> Yavuz Akbulak, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim II”, **Lebib Yalkın Mevuzat Dergisi**, (Aralık 2006), Sayı: 36.

### 3.3.2.3 Bağımsız Denetim Konusunda Otorite Fazlalığı ve Mevzuat Karmaşası

Sermaye Piyasasında, halka açık anonim ortaklıkların finansal tablolarının bağımsız denetimi zorunludur. Şirketlerin hisse senetlerini halka arz etmeleri ve menkul kıymet borsasında işlem görmeye başlaması SPK ve İMKB'nin incelemelerini içeren bir süreç dâhilinde gerçekleşmektedir. Şirketler, hisse senetleri İMKB'de işlem görmeye başladıktan sonra mali tablolarını belirli dönemlerde bağımsız denetim kuruluşlarına denetletirmekte, ortaklarını ve kamuyu düzenli olarak bilgilendirmekte, SPK ve İMKB'nin sürekli denetimine tabi olmaktadır. Bu çerçevede halka açılmak ve hisse senetlerinin menkul kıymet borsasında işlem görmesi ile şirketler sermaye piyasasının denetim mekanizmaları sayesinde şeffaflık, hesap verme, etik değerlere uyum gibi unsurlar içeren kurumsallaşma süreçlerini hızlandırmakta ve modern yönetim tekniklerine daha kısa sürede kavuşabilmektedirler<sup>225</sup>. Sermaye piyasalarında hisse senetleri veya ihraç etmiş oldukları finansal enstrümanları işlem gören ve konsolide mali tablo hazırlamak durumunda olan şirketler 1 Ocak 2005 tarihinden sonra başlayan mali dönemlerde finansal tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na uygun olarak hazırlamak durumundadırlar. Anket sonuçlarına göre; denetçiler %20 oranında denetledikleri işletmelerin uluslararası standartlara tamamen uyumlu olduklarını düşünmektedirler. %80 oranında ise kısmen uyumlu olduklarını düşünmektedirler. Bu açıdan, halka açık şirketlerin genel olarak finansal tablolarını uluslararası standartlar çerçevesinde hazırladıklarını söyleyebiliriz.

---

<sup>225</sup> Toker Abla, "Reel Sektörün Finansmanında Sermaye Piyasasının Rolü Konferans Konuşması", [http://www.tspakb.org.tr/toplantilar/paneller/reel\\_sektor/talban.html](http://www.tspakb.org.tr/toplantilar/paneller/reel_sektor/talban.html) 12. Aralık. 2002 İstanbul. (25. 01. 2008)

**Tablo 16: Denetlenen İşletmelerde UMS ve UFRS'ye Uyum**

<b>Denetlenen İşletmeler UMS've UFRS'ye;</b>	<b>% Yüzde</b>
Tamamen Uyumludur	% 20
Kısmen Uyumludur	% 80
<b>Toplam</b>	<b>%100</b>

Ancak, bu standartlara uyum sağlanması ve değişikliklerin izlenmesi kısa sürede gerçekleşmiştir. Buna bağlı olarak söz konusu standartların uygulanması, mali tabloların hazırlanması ve yorumlanması aşamasında sorun teşkil etmektedir. Denetlenen şirketlerde muhasebe ve mali işlerini yöneten kişilerin, muhasebe ve raporlama standartları konusunda yeterince bilgi sahibi olmaması bağımsız denetimin maliyetinin artmasına ve gereksiz zaman kaybına neden olmaktadır. Bu sebeplerden dolayı, denetim çalışmaları sonucunda mali tablolarda birçok düzeltme ortaya çıkmaktadır<sup>226</sup>. Bu durum bağımsız denetimin etkinliğini azaltmaktadır.

Sermaye Piyasasında bağımsız denetim alanında gerçekleştirilen düzenlemeler sonucunda sermaye piyasası mevzuatında bağımsız denetim standartları uluslararası denetim standartları ile tamamen uyumlu hale getirilmiştir. Yaptığımız anket çalışmasının sonuçlarına ankete katılan denetçilerin %45'i uygulamada SPK düzenlemelerinin UDS ile uyumlu olmadığını, %55'i ise uyumlu olduğunu düşünmektedir.

**Tablo 17: SPK Düzenlemelerinin UDS ile Uyumu**

<b>SPK Düzenlemeleri UDS ile;</b>	<b>% Yüzde</b>
Uyumludur	% 55
Uyumlu Değildir	% 45
<b>Toplam</b>	<b>% 100</b>

<sup>226</sup> Mazhar Tilhaslı, "Türkiye'de Denetim Şirketlerinin SPK Denetimlerinde Karşılaştıkları Güçlükler ve Çözüm Önerileri", **İSMMMO 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu. (30 Nisan - 4 Mayıs 1997)**, [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/03\\_SEMPOZYUM/2GUN1OTURUM/02-MazharTilhasli.doc](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/03_SEMPOZYUM/2GUN1OTURUM/02-MazharTilhasli.doc)

Muhasebe ve denetim standartları konusunda çok sayıda yetkili kurumun bulunması sonucunda ortaya çıkan mevzuat karmaşası bağımsız denetim alanındaki bir diğer önemli sorundur. Sermaye piyasası kanunu ve vergi kanunları arasındaki uyumsuzluk işletmelere ek iş yükleri getirmektedir. Gelişmiş ülkelerde tüm sektörlerin uyması gereken muhasebe standartları yetkili bir kurum tarafından hazırlanmaktadır. Muhasebe standartları konusunda yetkili olan kurumlar ayrıca bu standartların yorumlanması ve uygulanması konusunda da gerekli düzenlemeleri ve açıklamaları yapmaktadırlar. Türkiye’de muhasebe uygulamaları konusunda UMS, SPK ve VUK (Vergi Usul Kanunu) açısından önemli farklılıklar bulunmaktadır. 2005 yılından itibaren halka açık şirketlerde UFRS uygulamasının zorunlu olmasına rağmen farklı mevzuatların uyumlaştırılması maalesef henüz sağlanamamıştır. UMS, SPK ve VUK arasında özellikle mali tabloların şekli, sabit kıymetlerin değerlendirilmesi, amortisman süreleri, yatırım teşvikleri, finansman maliyetleri, temettüleri, envanter değerlendirilmesi, kıdem tazminatı karşılıkları, konsolidasyon, finansal kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda farklılıklar vardır<sup>227</sup>. Gerçekleştirdiğimiz anket çalışmasında denetçilerin %70’i uygulamada farklılıklara sebep olan otorite fazlalığını ve mevzuat karmaşasını sermaye piyasasında bağımsız denetimin uygulanması açısından çok önemli bir sorun olarak, %25’i önemli bir sorun olarak, sadece %5’i de önemsiz bir sorun olarak değerlendirmiştir.

**Tablo 18: Bağımsız Denetimde Otorite Fazlalığı ve Mevzuat Karmaşası**

<b>Otorite Fazlalığı ve Mevzuat Karmaşasının Yarattığı Sorunlar</b>	<b>% Yüzde</b>
Çok Önemli	70%
Önemli	25%
Önemsiz	5%
<b>Toplam</b>	<b>100%</b>

<sup>227</sup> Fikret Turhan, Arthur Andersen, **Outsourcing Eğitim Notları**, 2001

Bu açıdan mevzuattaki düzenlemelerin tek bir kurum tarafından yapılması uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldıracaktır. Bu durum da bağımsız denetimin etkinliğini artıracaktır.

Otorite fazlalığı ve mevzuat karmaşası sonucu ortaya çıkan uygulamada karşılan sorunların önem düzeyleri ile ilgili denetçilerin vermiş olduğu yanıtlar aşağıdaki tablodaki gibi özetlenebilir.

**Tablo 19: Uygulamada Karşılaşılan Sorunların Önemlilik Düzeyi**

	<b>Çok Önemli (Yüzde)</b>	<b>Önemli (Yüzde)</b>	<b>Önemsiz (Yüzde)</b>	<b>Toplam (Yüzde)</b>
<b>Denetlenen İşletmelerin UMS'ye ve UFRS'ye Uyumlu Çalışmaması</b>	% 50	% 25	% 25	% 100
<b>Uluslararası Denetim Standartlarına Uyum Sağlanamamış Olması</b>	% 60	% 25	% 15	% 100
<b>Bağımsız Denetim ile İlgili Düzenlemelerin Yetersizliği</b>	% 35	% 55	% 10	% 100

Anket sonuçlarına dayanarak denetçilerin uygulamada en önemli gördükleri problem UDS'ye uyumun tam olarak sağlanamamış olmasıdır. Daha sonra denetlenen işletmenin UMS'ye ve UFRS'ye uyumlu çalışmaması ikinci önemli sorun olarak görülmektedir. Bağımsız denetim ile ilgili düzenlemelerin yetersiz olması da önemli bir sorun olarak değerlendirilmiştir.

#### **3.3.2.4 Denetim Firmalarının Rotasyonu ve Bağımsız Denetim Sektöründe Rekabet**

2000'li yılların başında yaşanan muhasebe skandallarının sonucunda denetçinin bağımsızlığı ve etik kavramı çerçevesinde bağımsız denetim firmalarının rotasyona tabi tutulması gündeme gelmiştir. Denetçinin rotasyonu ABD'de Sarbanes-Oxley Yasası, AB'de 8.Direktif ile düzenlenmiştir. Bu düzenlemelere göre ABD'de rotasyon zorunluluğu bulunmamaktadır. Sadece

denetimden sorumlu ortak başdenetçi rotasyonu 5 yıldır. AB’de de aynı şekilde denetçi rotasyonu zorunluluğu bulunmamaktadır. Denetimden sorumlu ortak başdenetçi rotasyonu 7 yıldır. Türkiye’de ise Sermaye Piyasası Kurulu’nun 19 Sayılı Tebliğ ile değişik Seri: X, No: 16 Sayılı Tebliği’nin 24.maddesine göre bağımsız denetim kuruluşları; sürekli ve/veya özel denetimlerde en çok 5 hesap dönemi için seçilebilecektir. Bağımsız denetim kuruluşunun tekrar aynı müşteri ile sürekli ve/veya özel denetim sözleşmesi imzalayabilmesi için en az 2 hesap döneminin geçmesi zorunlu tutulmuştur. Anlaşıldığı üzere Türkiye’de rotasyon sadece denetimden sorumlu ortağa değil denetim şirketine uygulanmakta ve rotasyon süresi 7 yıl olmaktadır. Türkiye’de SPK’da rotasyon uygulaması 2003 yılında başlamıştır. Böylece ilk rotasyon 2010 yılında gerçekleşecektir. Türkiye’de rotasyon uygulaması konusunda BDDK ve SPK uygulamaları arasında farklılık vardır. BDDK düzenlemelerine göre rotasyon 8 yıldır ve 2002 yılında uygulanmaya başlamıştır. Bu durumda BDDK’ya göre ilk rotasyon 2010 yılında gerçekleşecektir. Rotasyon uygulamasının başlıca sebepleri denetim firmasının müşteri ile yakın ilişkiler içinde olması, yeterli mesleki şüphecilik gösterememesi ve denetim firmalarının çalışanlarının müşteride işe alınmasıdır. Aynı şirketi uzun yıllar denetlemenin sonucunda denetim çalışmasının sonuçlarının önceden tahmin edilmesi, önceki yıl çalışma kâğıtlarına başvurulması, denetim ekibinin daha az tecrübeli çalışanlardan oluşması gibi nedenler de rotasyona sebep olarak gösterilmektedir.

Ancak, yapılan araştırmalar rotasyonun denetimin kalitesini düşürdüğüne işaret etmektedir. Denetlenen şirket hakkında bilgi sahibi olmak, yönetimle temas halinde olmak yönetimin bilgi paylaşımına sıcak bakmasına sebep olur<sup>228</sup>. Rotasyon, denetim firmalarının maliyetini ve şirketlerin denetim harcamalarını artıran bir unsur durumundadır. PCOAB rotasyon uygulanan tüm firmaların sözleşmelerini incelemiş ve ilk iki yılda denetim kalitesinin yetersiz bulunmasının üç kat daha fazla olduğunu tespit etmiştir. GOA (US General Accounting Office) rotasyon ile ilgili yaptığı çalışmalar sonucunda denetim firması için zorunlu olan

---

<sup>228</sup> Hasan Kılıç, “Denetçinin Rotasyonu”, **8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Antalya, (25-29 Nisan 2007)



rotasyonun faydalarını kanıtlayamamıştır<sup>229</sup>. Bağımsız denetim firmalarının denetledikleri işletmelere yönelik gerekli bilgi birikimini elde ederek denetim verimliliğini sağlamaları belirli bir dönem sonunda gerçekleşmektedir<sup>230</sup>.

Ülkemizde ise bağımsız denetim firmalarının rotasyonunu sektördeki rekabet şartlarını dikkate alarak değerlendirmek daha gerçekçi olacaktır. Uluslararası alanda yapılan araştırmaların tersine gerçekleştirdiğimiz anket çalışmasının sonuçlarına göre; bağımsız denetim firmalarının rotasyonu bağımsız denetimin verimliliğini ve etkinliğini düşürecektir görüşüne katılan denetçilerin oranı %20 dir. Bu sonucun çıkmasındaki en büyük etken sektördeki rekabet şartlarıdır.

**Tablo 20: Rotasyonun Denetimin Verimliliği ve Etkinliği Üzerine Etkisi**

<b>Rotasyon Denetimin Verimliliğini ve Etkinliğini Düşürecektir</b>	<b>% Yüzde</b>
Evet	20%
Hayır	80%
<b>Toplam</b>	<b>100%</b>

Türkiye’de bağımsız denetim sadece halka açık şirketler, bankalar, aracı kurumlar, menkul kıymet yatırım fonları, menkul kıymet yatırım ortaklıkları, gayrimenkul yatırım ortaklıkları, sigorta şirketleri ve faktoring şirketleri için zorunludur. Bunların dışında kalan şirketler için bağımsız denetim zorunluluğu bulunmamaktadır. Türkiye ekonomisinin önemli bir kısmını oluşturan küçük ve orta ölçekli şirketler için bağımsız denetim zorunlu değildir. Bu şirketlere genellikle yeminli mali müşavirler tarafından tam tasdik hizmeti verilmektedir. Özellikle mali sektörden fon temin eden şirketlerin mali tablolarının bağımsız denetime tabi olması oldukça önemlidir. Bunun yanında bağımsız denetimin kısmî olarak zorunlu olması bağımsız denetim sektörünün ölçek olarak küçük kalması sonucunu da

<sup>229</sup> AICPA, Audit Partner Rotation-Issue Brief, Section IV\_3 OCTober 2003 second Edition [http://www.aicpa.org/download/statelegis/Audit\\_Partner\\_Rotation.doc](http://www.aicpa.org/download/statelegis/Audit_Partner_Rotation.doc)

<sup>230</sup>Bağımsız Denetim Sektörü, a. g. e

doğurmaktadır<sup>231</sup>. Sektörün küçüklüğüne paralel olarak denetim firmalarının müşteri potansiyelleri de düşük olmaktadır. Türkiye’de halka açık şirketlere bağımsız denetim yapan firmalar genellikle dünyada 4 Büyük (Big 4- Ernst&Young, Deolitte Touche Tomatsu, KPMG, PriceWaterhouseCoopers, ) olarak bilinen ve güvenilen firmaların şubesi konumundadır. İMKB Ulusal 30’da işlem gören firmaların %85’i bu dört büyük firma tarafından denetlenmektedir. Bu durum sermaye piyasasında rekabet şartlarının olumsuzluğunu göstermektedir. Sadece hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerin bağımsız denetimden geçme zorunluluğunun olması denetim sektörünün ölçeğini daraltmaktadır. Sektördeki müşterilerin sınırlı sayıda olması denetim firmaları arasındaki rekabeti olumsuz etkilemektedir. Bu şartlarda denetim firmaları belirli sektörler veya hizmete odaklanarak rekabet stratejilerini belirlemek durumunda kalmaktadırlar. Bağımsız denetim firmasının rotasyonu ile birlikte bağımsız denetim hizmeti alan müşteriler farklı firmalardan hizmet almak durumunda kalacaklar bu durumda bağımsız denetim firmalarının müşteri portföyünü değiştirecektir.

Rotasyonla birlikte gündeme gelen bir diğer konu ise sermaye piyasasında denetim kalitesinin izlenmesine yönelik mekanizmaların yeterince işler olmamasıdır. Bağımsız denetim sektöründe şirketlerinin çalışmalarını düzenleyen ve denetim kalitesinin denetimini yapacak bir otorite eksikliği söz konusudur. Bu noktada bağımsız denetim firmaları için bir diğer rekabet konusu denetim ücretleri olmaktadır. Özellikle denetim hizmetlerinin birbirine yakın olduğu ve denetim firması değiştirme maliyetlerinin düşük olduğu piyasalarda bağımsız denetim şirketleri arasında yoğun fiyat rekabeti söz konusu olmaktadır<sup>232</sup>.

**Tablo 21: Düzenleyici Bir Üst Kurul veya Aracı Kurumun Gerekliliği**

<b>Düzenleyici bir üst kurum veya aracı kurum gereklidir</b>	<b>% Yüzde</b>
Evet	%90
Hayır	%10
<b>Toplam</b>	<b>%100</b>

<sup>231</sup> Bağımsız Denetim Sektörü, a.g.e

<sup>232</sup> Bilgen Özkan, “Bağımsız Dış Denetimde Rekabet Stratejileri”, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/bilgen/001/>. (10. 01. 2008)

Denetim firmaları arasında rekabeti düzenleyecek bir üst kurulun ve denetim firmalarının denetim faaliyetlerini organize edecek bir aracı kurumun varlığı bağımsız denetim faaliyetlerinin kalitesinin artırılmasına katkı sağlayacaktır. Anket çalışmasının sonuçlarına göre denetçilerin %90'ı bağımsız denetim sektörünün rekabet şartları çerçevesinde denetim firmalarının çalışmalarını düzenleyen bir üst kurulun veya aracı kurumun oluşturulmasını gerekli görmektedirler.

Bağımsız denetim sektöründeki rekabet şartlarının ortaya çıkardığı bir diğer tehlike ekonomide yaşanan olumsuzluklar sonucunda ortaya çıkabilir. Özellikle ekonomideki belirsizlikler, riskler veya küçülme eğilimi karşısında şirketlerin kârlılıklarını artırmak için risk alması bağımsız denetim riskini de artıracak ve çok daha etkin bir denetimi gerekli kılacaktır. Ekonomideki olumsuz gelişmelerden bağımsız denetim firmaları da etkilenecektir. Özellikle sektörde yaşanan yoğun rekabet fiyatları azaltmayı gerekli kılacaktır. Bu durum özellikle bağımsız denetim firmaları tarafından istihdam edilen denetçilerin kalitesini etkileyebilecektir<sup>233</sup>.

---

<sup>233</sup>Bağımsız Denetim Sektörü, a. g. e

## SONUÇ

Fon arz ve talebinin karşılaştığı temel piyasalar olan sermaye piyasaları günümüzde ekonomilerin önemli bir parçası durumundadır. Sermaye piyasası girişimcilere uzun vadeli fonlar sağlayarak ekonomik kalkınmaya önemli katkılarda bulunmaktadır. Yaşanan finansal küreselleşmenin sonucu olarak sermaye piyasalarında güven, şeffaflık ve güvenilir bilgiye zamanında ulaşmak yatırımcıların temel beklentileri durumuna gelmiştir.

Sermaye piyasalarında bağımsız denetim güvenilir bilgi, şeffaflık ve güven kavramları nedeniyle önem kazanmıştır. Bağımsız denetimin temelinde yatan kamuyu aydınlatmanın gerekliliği, sermaye piyasasının da yeterli ölçüde gelişmesine katkı sağlamaktadır. Günümüzde uluslararası denetim standartları çerçevesinde kaliteli ve şeffaf bir kamuyu aydınlatma mekanizması sermaye piyasalarının gelişimi ve yatırımcıların korunması açısından ön koşul olarak kabul edilmektedir. Bu açıdan Sermaye Piyasası Kurulu, yatırımcılara güvenilir bilgi sunma sorumluluğu çerçevesinde bağımsız denetimin meslek standartları çevresinde yürütülmesi için gerekli düzenlemeleri yapmakla yükümlüdür.

Bağımsız denetim, önemi ve sorumlulukları nedeniyle belirli ilke ve kurallara dayanarak gerçekleştirilmektedir. Bağımsız denetim ile işletmelerin finansal raporlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, bilgilerin doğruluğu ve gerçeği yansıtmadığı genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde incelenir. Finansal küreselleşme ile birlikte işletmeler tarafından üretilen muhasebe bilgilerinin tüm dünyada aynı şeffaflık, güvenilirlik ve karşılaştırılması açısından da ortak bir dil çerçevesinde sunulması gereklidir. Türkiye Sermaye Piyasası dünya piyasalarındaki küreselleşme karşısında ortaya çıkan bu gerekliliklere paralel olarak gerekli düzenlemeleri yapmaktadır. 2005 yılından itibaren halka açık şirketlerin finansal raporlarının UFRS'ye uygun olarak düzenlenmesi zorunluluğu getirilmiştir. 2006 yılında çıkarılan Seri X, No: 22 tebliğ ile de Türkiye Sermaye Piyasasında bağımsız denetim uluslararası denetim standartları ile uyumlu hale getirilmiştir.

Son yirmi yıldır dünya piyasalarında meydana gelen mali krizler ve 2000’li yılların başında yaşanan muhasebe skandalları piyasalarda şeffaflığın önemini daha çok ortaya çıkarmış ve bağımsız denetimin gelişimini etkilemiştir. Özellikle bağımsız denetçilerin bağımsızlığının sorgulanmasına neden olmuştur. Bu gelişmeler neticesinde denetçi bağımsızlığı ile ilgili olarak çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. ABD’de SOX yasası, AB’ de ise IFAC etik ilkeler seti ile denetçi bağımsızlığı konusunda düzenlemeler getirilmiştir. Türkiye Sermaye Piyasasında da Seri X, No: 22 tebliğ ile denetçinin bağımsızlığı ile ilgili düzenlemeler uluslararası düzenlemeler ile uyumlu hale getirilmiştir. Bu düzenlemeler çerçevesinde Türkiye’de bağımsız denetim mekanizmasının kaliteli ve güvenilir bir şekilde işlemesi için denetlenen işletmelerin, bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetim konusunda düzenleyici otoritelerin sorumlulukları söz konusu olmaktadır.

Bağımsız denetim sürecinde denetlenen işletmeye düşen temel sorumluluk, bağımsız denetçinin ihtiyaç duyduğu bilgiyi zamanında, eksiksiz ve doğru olarak sunmaktır. İşletmelerin kurumsal yönetim yapıları özellikle SOX kanunundan sonra bağımsız denetim sürecinde önemli bir yer kazanmıştır. Denetimin kamu yararına kaliteli bir şekilde sonuçlandırılması denetçinin bağımsızlığı ile sağlanmaktadır. İşletmelerin kurumsal yönetim yapıları içinde denetim komitesine yer vermesi günümüzde denetçi bağımsızlığı için sağlanması gereken koşullarından biri konumundadır ve oldukça önemli bir yere sahiptir. Kurumsal yönetimde şeffaflık ve kurumsal yönetimin geliştirilmesi uluslararası standartlarda finansal raporlamayı içeren kurumsal raporlama ve bu raporların bağımsız denetimi ile mümkün olmaktadır. Uluslararası standartlara uyum işletmelerin muhasebe ve iç kontrol sistemlerini güçlendirmeleri ile mümkün olabilmektedir. Etkin bir muhasebe ve iç kontrol sistemi bağımsız denetimin kalitesini artıran en önemli unsurlardan birisidir. Bu durumda, işletmeler öncelikle muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini sağlamak durumundadırlar. Bunun için de mevzuatın gerektirdiği şartlara uyulmalı, muhasebe ve raporlamalarda uluslararası standartlara bağlı kalınmalıdır. Türkiye Sermaye Piyasasında 2005 yılından itibaren finansal raporlar UFRS’ye göre düzenlenmektedir. UFRS’ye göre düzenlenmiş finansal tabloların

denetiminde karşılaşılan en önemli sorun işletmelerin mali işler ve muhasebe departmanlarında çalışan kişilerin uluslararası standartlar ve uygulamaları konusunda yeterli bilgi sahibi olmamasıdır. Bunun sonucunda, bağımsız denetim sırasında finansal tablolar ile ilgili olarak düzeltmeler yapılması gerekmekte bu durum da denetimin verimliliğini düşürmekte ve maliyetini artırmaktadır.

Bağımsız denetimden geçen işletmeler, bağımsız denetimin verimli ve kaliteli olmasını sağlamak için etkin bir şekilde çalışan kurumsal yönetim, iç kontrol ve muhasebe sistemi oluşturmak durumundadırlar. Bunun için de ilgili personelin bu konularda sürekli eğitim almasını sağlamalıdırlar

Bağımsız denetim mekanizmasında denetim kuruluşlarına da bir takım sorumluluklar düşmektedir. Denetimin kalitesi ve güvenilirliği açısından öncelikle denetçinin bağımsızlığı sağlanmalıdır. Bu konuda önem kazanan noktalar çıkar çatışması, kendi kendini denetleme, firmalar arası istihdam ve ücret konularıdır. Bağımsız denetim firması öncelikle müşterisi ile her türlü çıkar çatışmasından uzak durmalı ve tarafsız olmalıdır. Bunun için de denetim dışındaki ek hizmetleri müşterisine sunmamalıdır. Finansal tablolarını hazırladığı bir şirketin bağımsız denetimini de yapan firma kendi kendini denetlemiş duruma düşmekten kaçmamaktadır. SPK tarafından UDS'ye uyum sürecinde getirilen düzenlemelerle denetim firmaları bağımsız denetim dışında bağımsızlığı etkileyecek ek hizmetleri vermeyi bırakmışlardır. Bağımsız denetim dışında danışmanlık hizmetleri verdikleri firmalara bağımsız denetim hizmeti vermemektedirler.

Bağımsız denetimin kalitesi ve güvenilirliğini etkileyen bir diğer husus bağımsız denetim sektöründe yaşanan rekabettir. Türkiye Sermaye Piyasasının yapısı itibariyle bağımsız denetim sektörünün ölçeği çok büyük değildir. Bu durum sektörde rekabet şartlarını zorlaştırmaktadır. Türkiye Sermaye Piyasası'nda 2008 Ocak ayı itibariyle lisans almış 98 adet denetim firması bulunmaktadır. Bağımsız denetim sektörü, Türkiye'nin özellikle finansal küreselleşme sürecine hızlı adapte olması neticesinde son yıllarda büyük ilerleme kaydetmiştir. Türkiye 2006 yılında yaklaşık olarak 18 milyar dolarlık doğrudan yabancı sermaye yatırımı çekmiştir. Bu

gelişme bağımsız denetim alanında kaydedilen gelişmenin göstergesi olarak kabul edilebilir. Çünkü yabancı sermaye yatırımları güvenilirlik ve şeffaflığa ihtiyaç duyarlar. Bunlarda şirketler açısından bağımsız denetimle sağlanan özelliklerdir. Bu açıdan bakıldığında özellikle AB'ye uyum süreci bağımsız denetimin gelişmesi ve halka açık olmayan şirketlerinde bağımsız denetim konusunda ilerleme kaydetmesi bir fırsat olarak değerlendirilebilir ve sektörün büyümesine katkı sağlayabilir.

Rekabet konusunda önem kazanan diğer husus denetim ücretidir. Türkiye'de bağımsız denetim sektöründe denetim ücretleri şeffaf değildir ve halka açıklanmamaktadır. Denetçi, denetim ücretini doğrudan denetlediği müşteriden almakta, müşteri de denetim firması seçiminde ücreti kriter olarak almaktadır. Bu sorunun çözümü için bağımsız denetim sektöründe müşteri ve denetim firması arasında aracılık edecek ve şeffaflığı sağlayacak Bağımsız Denetim Üst Kurulu niteliğinde bir aracı kurumun oluşturulması veya SPK'nın bu anlamda bir fonksiyon üstlenmesi denetim mekanizmasına fayda sağlayacaktır.

Denetim firmaları açısından önemli diğer bir diğer nokta denetim firmasının rotasyonudur. AB'de ve ABD'de yapılan düzenlemelerde denetim firmalarının rotasyonu değil denetimi yapan ortak başdenetçinin rotasyonu söz konusu olmaktadır. Ancak Türkiye Sermaye Piyasasında 2003 yılından itibaren denetim firmasının rotasyonu uygulanmaya başlamıştır. Yapılan çalışmalar denetim firmasının rotasyonun denetim kalitesini düşüreceği yönünde sonuçlar vermektedir. Rotasyon öncelikle denetim maliyetini artıracaktır ve ilk yıllarda müşteri ve denetim firması arasındaki güvenin sağlanmasının zorluğu açısından denetimin verimini düşürebilecektir. Ancak ülkemizde denetim firmalarının genel bakış açısı rotasyonun denetimin kalitesini ve verimini etkilemeyeceği yönündedir. Bu bakış açısında sektördeki rekabetin çok önemli bir yeri vardır. Denetçi firma ile müşteri arasındaki ilişki güvene dayalı olduğu için denetim firması değiştirmek çok önemli sorun olmadıktan sonra çok tercih edilmemektedir. Rotasyonla birlikte müşteri yeni bir denetim firması anlaşmak durumunda kalacak ve en az 2 yıl eski denetim firması ile anlaşma yapamayacaktır. Bu durumda müşteri potansiyelinin artacağı düşünüldüğü için Türkiye'de denetçiler rotasyonu problem olarak

görmemektedirler. Bu açıdan denetimin kaliteli bir şekilde yürütülmesi açısından, bağımsız denetim firmalarının rotasyonu konusunda güncel gelişmeler de değerlendirilerek ortak başdenetçi rotasyonu gündeme alınabilir.

Denetimin kalitesi ve güvenilirliği konusunda önem kazanan bir diğer taraf düzenleyici otoritelerdir. Türkiye’de muhasebe ve denetim alanında çok sayıda yetkili kurum ve kurumlar arasında bir mevzuat karmaşası bulunmaktadır. Bağımsız denetçilere göre mevzuattaki farklılıklar denetimin kalitesini etkilemesi açısından oldukça önemlidir. Türkiye’de muhasebe uygulamaları konusunda UMS, SPK ve VUK (Vergi Usul Kanunu) açısından önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar işletmelere ek iş yükleri getirmektedir. Bu konuda da ücret konusunda olduğu gibi düzenleyici bir üst kurulun olması, muhasebe ve denetim konusundaki düzenlemelerin tek bir kurum tarafından yürütülmesi denetimde kaliteyi ve verimliliği artıracaktır.

Sermaye piyasaları güvene dayalı piyasalardır ve sermaye piyasalarında güvenin sağlanması finansal bilgi sisteminin işlerliği ile sağlanmaktadır. Bağımsız denetimden geçmiş finansal raporlar finansal özellikle bireysel yatırımcılara yatırım kararlarında kullanacakları güvenilir bilgileri sunmaktadırlar. Türkiye Sermaye Piyasasında bireysel yatırımcıların bağımsız denetim mekanizması ve bağımsız denetim raporları konusunda bilgilendirilmesi bağımsız denetimin kamuyu aydınlatma fonksiyonunu yerine getirmesi açısından etkili olacaktır.



## KAYNAKÇA

ABLAN, Toker. “Reel Sektörün Finansmanında Sermaye Piyasasının Rolü Konferans Konuşması”, (12.12.2002).

[http://www.tspakb.org.tr/toplantilar/paneller/reel\\_sektor/talban.html](http://www.tspakb.org.tr/toplantilar/paneller/reel_sektor/talban.html) (25.01.2008).

AICPA. “Audit Partner Rotation-Issue Brief”, Section IV\_3 OcTober 2003 Second Edition. [http://www.aicpa.org/download/statelegis/Audit\\_Partner\\_Rotation.doc](http://www.aicpa.org/download/statelegis/Audit_Partner_Rotation.doc) (20.12.2007).

AICPA. “Composition, Applicability, and Compliance”, <http://www.aicpa.org/about/code/comp.htm> (15.09.2007)

AKBULAK, Yavuz. “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı 35. (Kasım 2006).

AKBULAK, Yavuz. “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim II”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı 36. (Aralık 2006).

AKGÜÇ, Öztin. “Sermaye Piyasasının Finansman Kurumları”, **Sermaye Piyasası Semineri**. ODTÜ. Ankara, 1975.

AKIŞIK, Orhan. “İç kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”, **Muhasebe ve Bakış Dergisi**. (Ocak 2005), Sayı: 14.

AKSOY, Tamer. **Tüm Yönleriyle Denetim AB ile Müzakere ve Uyum Sürecinde Yeni Bir Paradigma**. 2.Baskı. Ankara: Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş., 2006.

ASLAN, Coşkun. “Uluslararası Denetim Standartlarında Etik”. **I. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**. İSMMMÖ, Yayın No:58. İstanbul. (Mart 2006).

AYSAN, Mustafa. “2002 Enron Olayı”, **Radikal Gazetesi**. (27.02.2002).

AYTULUN, Arif. “Neden Denetim? Ve AB Topluluk Müktesebatında Denetim Düzenlemesi”,

<http://www.tmud.org.tr/dokumanlar/ABMUHASEBEVEDENETIM.ppt>

(20.11.2007).

BAYRAM, Volkan. “Kayda Alma Muafiyeti Uygulamaları (Türkiye’de Uygulanabilirlikleri ve Sermaye Piyasasına Olası Etkileri)”, **Sermaye Piyasası Kurumu Ortaklar Finansman Dairesi Yeterlilik Etüdü**. Ankara: 2002.

BERRYMAN R.G. “Auditing Standards and The Law, . **The Accounting Review**, Vol.35, No.1 (Jan.1960).

BLOUGH, G.Carman. "Auditing Standards and Procedures", **The Accounting Review**. Vol.24, No.3.(Jul., 1949).

ÇALDAĞ, Yurdakul. **Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri**. Ankara: 2002.

ÇALIŞKAN Ali. "Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim", **Sayıştay Dergisi**. Sayı: 63.

ÇELEN, Erol. "Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları Ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi", **Mali Çözüm Dergisi**. (Nisan-Mayıs-Haziran 2001). Sayı:55.

ÇELİK, Aytekin. **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**. Ankara: Seçkin Yayınları, 2005.

ÇİLİNGİR, Ali İhsan Özgür. "3568 Sayılı Yasaya Göre Bağımsız Denetçinin Mesleki Yeterliliği", **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı: 65,  
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/65malicozum/23-65%20%C4%B0hsan%20%C3%87%C4%B0l%C4%B0ng%C4%B0r.doc>  
(30.11.2007).

DİRİMTEKİN, Tuğrul. **Muhasebede Denetim Raporları**. Bursa: Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi İşletme Fakültesi, Yayın No: 8. 1981.

DÖNMEZ, Adnan, BERBEROĞLU, P.Başak, ERSOY, Ayten. "Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması", **Akdeniz İİBF Dergisi**. (9/2005).

DÖNMEZ, Adnan, ERSOY, Ayten. "Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sektörünün Değerlendirilmesi", **Bilig Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi**. Sayı 36, (Kış 2006).

"Enron Skandalı ve Sermaye Piyasaları",  
[http://www.ekodialog.com/Makaleler/enron\\_skandalı\\_sermaye\\_piyasaları.html](http://www.ekodialog.com/Makaleler/enron_skandalı_sermaye_piyasaları.html)  
(30.06.2007).

FERNALD, Henry B. "Internal Auditing", **The Accounting Review**. Vol.18, No: 3, (Jul., 1943).

GÖKALP, Füsün. "Genel Hatları ile Sarbanes Oxley Kanunu ve Türkiye'deki Şirketlere Etkisi", **Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi**. Cilt: 5 Yıl: 14 Sayı: 14 Ekim: 2005.

GÜRBÜZ, Hasan. **Muhasebe Denetimi**. Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi, 1995.

GÜREDİN, Ersin. “Denetçinin Meslek Ahlakı, Standartlar ve Uygulamadan Örnekler”. **III.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMM Yayınları**. Sayı: 20, İstanbul, (Mayıs 1997).

GÜREDİN, Ersin. **Denetim ve Güvence Hizmetleri**. İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım Ltd.Şti, 2007.

GÜÇLÜ, Faruk. **Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler**. 2.Baskı. Ankara: Detay Yayınları, 2007.

IFAC: Code Of Ethics for Professional Accountants.

IFAC/ TÜDESK-Türkiye Denetim Standartları Kurulu. **Uluslararası Denetim Standartları Çevirisi**. TÜRMOB Yayınları, Sayı: 238, Ankara, 2004.

IFAC. **2007 Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements**.

IMHOFF, Eugene A. Jr. “Accounting Quality, Auditing, and Corporate Governance”, **Accounting Horizons Supplement**. (2003).

İNAM, Burak. **Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık Ve Sarbanes - Oxley Kanunu Sonrası Gelişmeler**. (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007).

KARASIOĞLU, Fehmi. “Kamunun Aydınlatılması Açısından Finansal Bilgi Kaynakları ve Bağımsız Denetim Fonksiyonu”, **Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, (1998)  
[http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl\\_gos.php?nt=485](http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=485) (01.5.2008).

KAYA, Aslan. “Denetim Sürecinde Önemlilik”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**. (Nisan 2000).

KAY, Robert S., SEARFOSS, Gerald D. **Handbook of Accounting and Auditing**. Warren, Gorham&Lamont.Boston, Newyork.

KAYA, Mehmet Emin. **Bağımsız Denetim Mevzuatı**. Maliye ve Hukuk Yayınları, (Haziran 2007).

KAYA, Ziya. “SAB 99 Çerçevesinde Denetim Sürecinde Önemlilik Kavramı”,  
[http://www.alomaliye.com/2007/ziya\\_kaya\\_sab99.htm](http://www.alomaliye.com/2007/ziya_kaya_sab99.htm) (20.11.2007).

KENGER, Erdal. “Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu”. (2001).  
<http://www.tkgm.gov.tr/turkce/dosyalar/diger%5Cicerikdetaydh221.doc>. (02.06.2007).

KEPEKÇİ, Celal. **Bağımsız Denetim**. Geliştirilmiş 5.Baskı.İstanbul: Avcıol Basım Yayım, 2000.

KILIÇ, Hasan. “Denetçinin Rotasyonu”, **8.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**. Antalya. (25-29 Nisan 2007).

KONRATH, Larry F. **Auditing: A Risk Analysis Approach**. University of Toledo, Fifth Edition.

KÖSE, Ahmet, FATİH, Yılmaz. “Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC’ın Mesleki Kuralları”, **6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu (16-19 Nisan 2003)**. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/1oturum/02FatihYilmazAhmetKose.pdf> (01.10.2007).

KURNAZ, Niyazi. “Denetim Kanıtları, Denetim Teknikleri ve Analitik İnceleme Prosedürleri”, **Dumlupınar Üniversitesi Ders Notları**. <http://www.niyazikurnaz.net/denetim/denetim-5.ppt> (30.10.2007).

KÜÇÜKSÖZEN, Cemal. “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları”, **Active**. (Mayıs-Haziran 2006).

KÜÇÜKSÖZEN, Cemal. **Sermaye Piyasasında Yatırımcının Korunması: Türk Sermaye Piyasasının Bu Açıdan Değerlendirilmesi**. Ankara 1999.

Mali Piyasalar Çalışma Grubu. “Ek: 13 Bağımsız Denetim Sektörü”, Türk Mali Sektör Raporu. 2004. **Türkiye İktisat Kongresi**. (5-9 Mayıs 2004).

MEIGS, Walter B., WHITTINGTON, Ray O., PANY, Kurt, MEIGS, F.Robert. **Principles of Auditing**. Boston: Irwin 9<sup>th</sup> Edition Homewood ILL 60430, 1989.

MOORE, Don A., TETLOCK, Philip E., TANLU, Lloyd, BAZERMAN, Max H. “Conflicts of Interest and the Case of Auditor Independence: Moral Seduction and Strategic Issue Cycling”. **HBS Working Paper # 03-115 Rev. (12/04)**.

O’CONNOR, Thomas. “Fraud Auditing and Forensic Accounting”, **North Carolina Wesleyan College Lecture Notes**. <http://faculty.ncwc.edu/TOConnor/350/350lect05.htm> (01.10.2007).

ÖZKAN, Bilgen. “Bağımsız Dış Denetimde Rekabet Stratejileri”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/bilgen/001/> (10.01.2008).

ÖZKUL, Levent. “ABD Sermaye Piyasalarında Yaşanan Son Gelişmelerin ve ABD’de Yürürlüğe Giren 2002 Tarihli Sarbanes – Oxley Kanunu’nun Türkiye Sermaye Piyasası Açısından Değerlendirilmesi”, **Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi Yeterlilik Etüdü**. (2003).

PANY, Kurt, WHITTINGTON Ray O. **Auditing**. Irwin, London Second Edition.

PENDERGAST, A.Marilyn. “Harmonization of Independence Standards for Accountants Around the World”. <http://www.ifac.org/Library/Article.tmpl?NID=99133216218727> (10.09.2007).

PİRGAİP, Burak. “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarının Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları ile Harmonizasyonu”, **Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Dairesi Yeterlilik Etüdü**. 2004.

PWC. “Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı 10 Soru, 10 Cevap”, <http://www.pwc.com/tr/tur/ins-sol/publ/ttk10soru.pdf> (30.11.2007).

Sarbanes-Oxley Act of 2002.

ŞEHİRLİ, Kübra. “Kurumsal Yönetim”, **Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi Yeterlilik Etüdü**. 1999.

SEVİM, Şerafettin, ÇETİNOĞLU, Tansel, KURNAZ, Niyazi. “Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye’de Denetim ve Denetçilik Mesleğinin Durumu: AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat mıdır?”, **Mali Çözüm İSMMMO Yayın Organı**. (Ocak-Şubat-Mart 2006). Sayı: 72.

SÜER, Ayça Zeynep. “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler”. **İSMMMO 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**. (6-19.04.2003) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/2oturum/AycaZeynepSuer.pdf> (10.10.2007).

TILHASLI, Mazhar. “Türkiye’de Denetim Şirketlerinin SPK Denetimlerinde Karşılaştıkları Güçlükler ve Çözüm Önerileri”, **İSMMMO 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**. (30 Nisan - 4 Mayıs 1997). <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/03.SEMPOZYUM/2GUN1OTURU M/02-MazharTilhasli.doc> (26.01.2008).

TSPAKB. “Türkiye Sermaye Piyasası, Gelişme, Strateji, Hedefler”, Mayıs 2004. [http://www.tspakb.org.tr/yayinveraporlar/drapor/turkiyesermayepiyasasi\\_gsh.pdf](http://www.tspakb.org.tr/yayinveraporlar/drapor/turkiyesermayepiyasasi_gsh.pdf) (09.06.2007).

TÜRKER, Masum. “Uluslararası Denetim Standartları’na Yakınsama ve Türkiye Denetim Standartlarının Oluşturulması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**. (Temmuz 2006).

TÜRKER, Masum ve PEKDEMİR, Recep. “Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması Ve Beklentiler”, **XVII Türkiye Muhasebe Kongresi, (10-12 2002), İstanbul**. [http://www.semor.com.tr/misc/muhasebe/turker-pekdemir\\_bildiri.html](http://www.semor.com.tr/misc/muhasebe/turker-pekdemir_bildiri.html) (02.06.2007).

Türkiye Bankalar Birliği. “Uluslararası Standartlar”,  
[http://www.tbb.org.tr/turkce/arastirmalar/uluslar\\_arasi\\_standartlar.doc#Denetim](http://www.tbb.org.tr/turkce/arastirmalar/uluslar_arasi_standartlar.doc#Denetim)  
(01.10.2007).

Türkiye Bankalar Birliği. **Türkiye Sermaye Piyasası, EK: 9**,  
[http://www.tbb.org.tr/turkce/duyurular/iktisat\\_kongresi/Ek%209%20TSPA KB.pdf](http://www.tbb.org.tr/turkce/duyurular/iktisat_kongresi/Ek%209%20TSPA KB.pdf)  
(09.06.2007).

TÜRMOB. ERDİKLER, “Şaban. Bağımsız Denetimin Sahibi Kim?”,  
[http://turmob.org.tr/turmob/basin/22-01-2003\(4\).htm](http://turmob.org.tr/turmob/basin/22-01-2003(4).htm). (05.09.2007).

TURHAN, Fikret. Arthur Andersen, **Outsourcing Eğitim Notları**. 2001

ULUSOY, Yasin. **Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim**.  
Ankara: Seçkin Yayınları. 2007.

USUL, Hayrettin, BEKÇİ İsmail. “ Bireysel Yatırımcılar Açısından Finansal Bilgi Sisteminin Sermaye Piyasasında Etkinliğinin Analizi”, **C.Ü İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**. Cilt 2. Sayı 1.

UYSAL, Özgür Özmen. “Sarbanes Oxley Yasası ve Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu’nun (SEC) Düzenlemeleri Açısından Bağımsız Denetim Olgusu”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**. (Eylül 2004).

UZAY, Şaban. “Faaliyet Denetimine Genel Bakış”,  
[http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/08sempozyum/sempozyum2007\\_sunumlar/2GUN/2GUN\\_GENEL\\_O2/FaaliyetDenetimi\\_SUzay.doc](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/08sempozyum/sempozyum2007_sunumlar/2GUN/2GUN_GENEL_O2/FaaliyetDenetimi_SUzay.doc) (20.01.2008).

UZAY, Şaban. “İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, **SPK Yayını**, N132, (1999).

UZAY, Şaban. “Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı”, **Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı (MÖDAV) 1. Uluslararası Yıllık Muhasebe Konferansı**. İstanbul. (3-5 Kasım 2004).

ÜSTÜNDAĞ, Saim. “Denetimde Mesleki Standartlar Neye Yarar?”, **Active**. (Haziran 2005).

YANLI, Veliye. **Sermaye Piyasası Hukuku Çerçevesinde Halka Açık Anonim Şirketler ve Kamunun Aydınlatılması**. İstanbul: Beta Basım A.Ş, (2005).

YAVAŞ, Abdullah. “Sermaye Piyasası Kurulu’nun Bağımsız Denetçilerden Bekledikleri”, **3.Muhasebe Denetimi Sempozyumu**. (30 Nisan-4 Mayıs 1997).

YAVAŞOĞLU, Mustafa. **Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim**. Ankara: Seçkin Yayınları. (2001).

YILANCI, Münevver. “İç Denetim Türkiye’nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir Araştırma”. **Osmangazi Üniversitesi Yayınları**. No: 086. Eskişehir - 2003.

YILDIRIM, Murat. (26.12.2005). “Uluslararası Son Gelişmeler Işığında Altında Denetçinin Bağımsızlığı, 3568 Sayılı Yasa ve Türkiye’deki Durum”, <http://www.muhasabetr.com/ozelbolum/006/> (05.09.2007).

YILMAZ, Eyüp. “Bankacılıkta ve Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Düzenlemeleri”, İstanbul: **Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi**. 2003.

## RESMİ

AICPA. Professional Ethics Executive Committee: “A Conceptual Framework for AICPA Independence Standards”. 22.01.2004.

EUROPEAN COMMISSION: “Commission Recommendation of 16 May 2002, Statutory Auditors’ Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles”. **Official Journal of the European Communities**. (2002/590/EC).

EUROPEAN COMMISSION: Eighth Council Directive 84/253/EEC, <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31984L0253:EN:HTML>. (01.11.2007).

IOSCO: “Principles Of Auditor Independence and The Role Of Corporate Governance in Monitoring an Auditor’s Independence, A Statement Of Technical Committee Of The International Organization Of Securities Commissions October 2002”, 2002.

Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uygayacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ ( Seri: X, No: 16).

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: X, No: 19).

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ ( Seri: X, No: 22).

Sermaye Piyasası Kanunu Kurumsal Yönetim İlkeleri, 2005

Türk Ticaret Kanunu Taslağı

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu

3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu.

4389 sayılı Bankalar Kanunu

5411 sayılı Bankalar Kanunu

25223 sayılı Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik

08.09.2003 tarih ve 25223 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik”.



## **EK 1: Olumlu Görüş İçeren Bağımsız Denetim Raporu Örneği**

### **XXX A.Ş. 200X DÖNEMİ BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU**

#### **(Muhatap)**

XXX A.Ş.'nin 31 Aralık 200X tarihi itibarıyla hazırlanan ve ekte yer alan bilançosunu, aynı tarihte sona eren yıla ait gelir tablosunu, öz sermaye değişim tablosunu ve nakit akım tablosunu, önemli muhasebe politikalarının özetini ve dipnotları denetlemiş bulunuyoruz.

#### **Finansal Tablolara İlgili Olarak İşletme Yönetiminin Sorumluluğu**

İşletme yönetimi finansal tabloların Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına göre hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumundan sorumludur. Bu sorumluluk, finansal tabloların hata ve/veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde hazırlanarak, gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmasını sağlamak amacıyla gerekli iç kontrol sisteminin tasarlanmasını, uygulanmasını ve devam ettirilmesini, koşulların gerektirdiği muhasebe tahminlerinin yapılmasını ve uygun muhasebe politikalarının seçilmesini içermektedir.

#### **Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu**

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak bu finansal tablolar hakkında görüş bildirmektir. Bağımsız denetimimiz, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu standartlar, etik ilkelere uyulmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığı konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetimimiz, finansal tablolardaki tutarlar ve dipnotlar ile ilgili bağımsız denetim kanıtı toplamak amacıyla, bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmasını içermektedir. Bağımsız denetim tekniklerinin seçimi, finansal tabloların hata ve/veya hileden ve usulsüzlükten kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususu da dâhil olmak üzere önemli yanlışlık içerip içermediğine dair risk değerlendirmesini de kapsayacak şekilde, mesleki kanaatimize göre yapılmıştır. Bu risk değerlendirmesinde, işletmenin iç kontrol sistemi göz önünde bulundurulmuştur. Ancak, amacımız iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında görüş vermek değil, bağımsız denetim tekniklerini koşullara uygun olarak tasarlamak amacıyla, işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolar ile iç kontrol sistemi arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır. Bağımsız denetimimiz, ayrıca işletme yönetimi tarafından benimsenen muhasebe politikaları ile yapılan önemli muhasebe tahminlerinin ve finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun uygunluğunun değerlendirilmesini içermektedir.

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

#### **Görüş**

Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar, XXX A.Ş.'nin 31 Aralık 200X tarihi itibarıyla finansal durumunu, aynı tarihte sona eren yıla ait finansal performansını ve nakit akımlarını, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan

finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmaktadır.

Düzenleme Yeri/Tarih BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN  
UNVANI

Sorumlu Ortak Başdenetçinin  
Adı-Soyadı ve İmzası Adres

Kaynak: Mehmet Emin Kaya, **Bağımsız Denetim Mevzuatı**, Maliye ve Hukuk Yayınları, (Haziran 2007) s.481

## EK 2: Şarhlı Görüş İçeren Bağımsız Denetim Raporu Örneği

### XXX A.Ş. 200X DÖNEMİ BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

#### (Muhatap)

XXX A.Ş.'nin 31 Aralık 200X tarihi

itibariyle.....

#### **Finansal Tablolara İlgili Olarak İşletme Yönetiminin Sorumluluğu**

İşletme yönetimi finansal tabloların Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan.....

#### **Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu**

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak bu finansal tablolar hakkında görüş bildirmektir. Aşağıdaki paragrafta tartışılan durumlar dışında bağımsız denetimimiz, .....

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

İşletmenin bağımsız denetçisi olarak atanmamız 31 Aralık 200X tarihinden sonra gerçekleştiğinden 31 Aralık 200X tarihinde gerçekleştirilen stok sayımına tarafımızca iştirak edilememiştir. Stok miktarlarının kontrolü amacıyla uygulanan diğer bağımsız denetim teknikleri, işletme kayıtlarının niteliği nedeniyle yeterli olmamıştır.

#### **Görüş**

Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar, yukarıda belirtilen stok miktarlarına ilişkin husus nedeniyle ortaya çıkabilecek düzeltmeler dışında XXX A.Ş.'nin 31 Aralık 200X tarihi itibariyle finansal durumunu, aynı tarihte sona eren yıla ait finansal performansını ve nakit akımlarını, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmaktadır.

Düzenleme Yeri/Tarih- DENETİM KURULUŞU- Sorumlu Ortak Başdenetçinin Adı-Soyadı ve İmzası-Adres

Kaynak: Mehmet Emin Kaya, *Bağımsız Denetim Mevzuatı*, Maliye ve Hukuk Yayınları, (Haziran 2007) s.481

### EK 3: Görüş Bildirmekten Kaçınan Bağımsız Denetim Raporu Örneği

#### XXX A.Ş. 200X DÖNEMİ BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

(Muhatap)

XXX A.Ş.'nin 31 Aralık 200X tarihi

itibariyle.....

ve dipnotları denetlemek üzere İşletme tarafından görevlendirilmiş bulunuyoruz

#### **Finansal Tablolarla İlgili Olarak İşletme Yönetiminin Sorumluluğu**

İşletme yönetimi finansal tabloların Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan.....

*İşletme tarafından çalışma alanımızın sınırlandırılması sonucunda, tüm stokların gözlemlenmesi ve ticari alacakların teyidi tarafımızdan gerçekleştirilememiştir.*

#### **Görüş**

Yukarıdaki paragraf(lar)da belirtilen hususların ilişikteki finansal tablolar üzerindeki önemli etkisi nedeniyle, söz konusu finansal tablolar üzerinde görüş bildiremiyoruz.”

Düzenleme Yeri/Tarih- DENETİM KURULUŞU- Sorumlu Ortak Başdenetçinin Adı-Soyadı ve İmzası-Adres

Kaynak: Mehmet Emin Kaya, **Bağımsız Denetim Mevzuatı**, Maliye ve Hukuk Yayınları, (Haziran 2007) s.481

## EK 4: Olumsuz Görüş İçeren Bağımsız Denetim Raporu Örneği

### XXX A.Ş. 200X DÖNEMİ BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

(Muhatap)

XXX A.Ş.'nin 31 Aralık 200X tarihi

itibariyle.....

#### **Finansal Tablolarla İlgili Olarak İşletme Yönetiminin Sorumluluğu**

İşletme yönetimi finansal tabloların Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan.....

#### **Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu**

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak bu finansal.....

**İşletme yönetimi, dönemin başında, kontrolü dışı önemli miktarda yeni payların mevcudiyeti nedeniyle konsolidasyonun uygun olmayacağı görüşüyle, bağlı ortaklık ve iştiraklerini konsolide etmeyi durdurmuştur. Bu uygulama, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına aykırıdır. Konsolide finansal tablolar hazırlanmış olsaydı, finansal tablolardaki hemen her hesap önemli derecede farklılık gösterecekti.**

#### **Görüş**

Görüşümüze göre, yukarıdaki ... paragraf(lar)da bahsedilen hususların önemli etkileri nedeniyle ekli finansal tablolar, İşletme'nin 31 Aralık 200X tarihi itibariyle finansal durumunu, aynı tarihte sona eren yıla ait finansal performansını ve nakit akımlarını, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmamaktadır.”

Düzenleme Yeri/Tarih- DENETİM KURULUŞU- Sorumlu Ortak  
Başdenetçinin Adı-Soyadı ve İmzası-Adres

Kaynak: Mehmet Emin Kaya, **Bağımsız Denetim Mevzuatı**, Maliye ve Hukuk Yayınları, (Haziran 2007) s.481

## EK 5: Genel Bağımsız Denetim Sözleşmesi Örneği

Sözleşmenin birinci tarafı olan, .....(**Müşteri adı**) (sözleşmenin bundan sonraki bölümlerinde "Müşteri" olarak anılacaktır) ile ikinci taraf olan..... (**Kuruluş adı**) (sözleşmenin bundan sonraki bölümlerinde "Kuruluş" olarak anılacaktır) aşağıdaki şartlc: anlaşmaya varmışlardır.

Müşteri ile Kuruluş arasında yapılmış olan işbu sözleşme, müşterinin, ....., tarihi itibarıyla düzenlenmiş bilançosu ile aynı tarihte sona eren yıla ait gelir, nakit akım ve özsermaye değişim tablolarının bağımsız denetime tabi tutularak Kuruluş'un finansal tabloları hakkında görüş bildirilmesi amacı ile yapılmıştır.

Bağımsız denetim çalışması Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" hükümlerine uygun olarak yapılacaktır. Söz konusu Tebliğ, bağımsız denetim çalışmalarının finansal tablolarda önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence sağlayacak şekilde planlanmasını ve gerçekleştirilmesini öngörmektedir. Bağımsız denetim çalışması, finansal tablolarda yer alan tutarları ve açıklamaları destekleyen bağımsız denetim kanıtlarının örnekleme metodu ile incelenmesini içerecek olup, kullanılan muhasebe politikalarının ve müşteri yönetimi tarafından yapılan önemli tahminlerin incelenmesi ve finansal tabloların bir bütün olarak sunulmuş şeklinin değerlendirilmesini de kapsamaktadır.

Bağımsız denetim çalışmasının örnekleme metoduna dayanması, ayrıca muhasebe ve iç kontrol sisteminin doğasından kaynaklanan kısıtlamalardan dolayı, bazı önemli hataların tespit edilememesi de dâhil bağımsız denetimde kaçınılmaz bazı riskler söz konusu olabilir.

Finansal tablolar ve ilgili dipnotların finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanmasından müşteri yönetimi sorumludur. Ayrıca, güvenilir finansal tablo oluşturmak için gerekli muhasebe ve iç kontrol sisteminin mevcut olmasından, işletme faaliyetlerinin ilgili yasa ve düzenlemelere uygun olarak yürütülmesinden, finansal raporlama standartlarının seçilmesi, uygulanması, tüm işlemlerin muhasebe kayıtlarına tam ve doğru olarak kaydedilmesi ve işletme varlıklarının korunmasından, bağımsız denetimin bir parçası olarak, finansal tablolar ve ilgili dipnotlara yönelik olarak yapılmış olan tüm açıklamaları içeren mektubunun Kuruluşa verilmesinden de müşteri yönetimi sorumludur.

Müşteri çalışanlarının tam bir işbirliği içerisinde bağımsız denetim desteklemesi ve bağımsız denetime esas teşkil edecek her türlü kaydın, belgenin ve diğer bilgilerin Kuruluşa verilmesinin sağlanması için gerekli önlemlerin müşteri yönetimince alınması gerekmektedir. Ücret, çalışma için görevlendirilen bağımsız denetim ekibi için gerekli olan zaman ve diğer masraflar (ulaşım, konaklama, yeme-içme vb) esas alınarak hesaplanacak ve çalışmalar devam ettikçe faturalanacaktır. Bağımsız denetim çalışması için, beklenen beceri ve üstlenilen sorumluluk çerçevesinde bağımsız denetçiler için belirlenen ücret aşağıda yer almaktadır.

Bağımsız Denetim Ekibi:

Bağımsız Denetim Ekibi (Unvanlar İtibariyle)	Bağımsız Denetim Saati	Bağımsız Denetim Ücreti
-		
	Toplam:	Toplam:

Yedek Bağımsız Denetim Ekibi:

Bağımsız Denetim Ekibi (Unvanlar İtibariyle)	Bağımsız Denetim Saati	Bağımsız Denetim Ücreti
-		
	Toplam:	Toplam:

Bu sözleşme sona erdirilmedikçe, düzeltilmedikçe veya yenilenmedikçe izleyen yıllar için de geçerli olacaktır(\*).

Bağımsız Denetim Kuruluşu Unvanı  
İmza

Müşteri İşletme Unvanı  
İmza

İsim-Unvan  
Tarih

İsim-Unvan  
Tarih

(\*) Bu Tebliğin 3 üncü Kısmının( Bağımsız Denetim Sözleşmesi) “Bağımsız denetim sözleşmesinin yürürlüğü” başlıklı maddesinde belirlenen maksimum sürele uyulur ve yenilenme halinde sözleşme usulüne uygun olarak değiştirilir.

Kaynak: Mehmet Emin Kaya, **Bağımsız Denetim Mevzuatı**, Maliye ve Hukuk Yayınları, (Haziran 2007) s.481

## **EK 6: Anket Soruları**

### **Denetim Şirketindeki Göreviniz:**

#### **1-) Firmanızın yabancı ortağı var mı?**

- a) Hayır
- b) Evet

#### **2-) Firmanızın bağımsız denetim dışında verdiği hizmetler .....**

- a) Vergi Danışmanlığı
- b) Muhasebe Danışmanlığı
- c) Yönetim Danışmanlığı
- d) Diğer Hizmetler
- e) Hepsi

#### **3-) Bağımsız denetimde ölçüt aldığınız standartlar.....**

- a) Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
- b) Uluslararası denetim standartları
- c) 8.Yönerge'de belirtilen standartlar
- d) SPK mevzuatı
- e) 3568 sayılı kanunda düzenlenen standartlar

#### **4-) Denetimini yaptığınız işletmeler UMS'ye ve UFRS'ye.....**

- a) Tamamen uyumlu
- b) Kısmen uyumlu

#### **5-) SPK'nın düzenlemeleri uluslararası denetim standartları ile tamamen.....**

- a) Uyumludur
- b) Uyumlu Değildir

#### **6-) Uygulamada karşılaşılan sorunlarla ilgili olarak,**

##### **Denetlenen işletmenin UMS'ye ve UFRS'ye uyumlu çalışmaması,**

- a) Çok Önemli
- b) Önemli
- c) Önemsiz
- d) Sorun olarak görmüyorum



**Uluslararası denetim standartlarına uyumun sağlanamamış olması**

- a) Çok Önemli
- b) Önemli
- c) Önemsiz
- d) Sorun olarak görmüyorum

**Denetim konusunda otorite fazlalığının ve mevzuat karmaşasının yaratmış olduğu sorunlar**

- a) Çok Önemli
- b) Önemli
- c) Önemsiz
- d) Sorun olarak görmüyorum

**Denetime ilişkin düzenlemelerin yetersiz olması**

- a) Çok Önemli
- b) Önemli
- c) Önemsiz
- d) Sorun olarak görmüyorum

**Mesleki eğitim ve yeterliliğe gereken önemin verilmemesi**

- a) Çok Önemli
- b) Önemli
- c) Önemsiz
- d) Sorun olarak görmüyorum

**Uygulamada karşılaşılan önemli olduğunu düşündüğünüz diğer sorunlar;**

.....

**7-) Bağımsız denetim şirketlerinin rotasyonu denetimin verimliliğini ve etkinliğini düşürecektir.**

- a) Katılıyorum
- b) Katılmıyorum

**8-) Bağımsız denetim sektörünün rekabet şartları çerçevesinde denetim firmalarının çalışmalarını düzenleyen bir üst kurulun veya aracı kurumun oluşturulmasını.....**

- a) Gerekli Görüyorum
- b) Gerekli Görmüyorum