

T.C.
ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

TÜRK TİCARET KANUNU BAĞLAMINDA BAĞIMSIZ
DENETİMDEKİ DÜZENLEMELERİN MUHASEBE
MESLEK MENSUPLARI AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ: TR22 BÖLGESİNDE BİR
ARAŞTIRMA

Yüksek Lisans Tezi

Hazırlayan
Onur ACAR

Tez Danışmanı
Doç. Dr. Metin ATMACA

2015-ÇANAKKALE

TAAHHÜTNAME

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türk Ticaret Kanunu Bağlamında Bağımsız Denetimdeki Düzenlemelerin Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi: TR22 Bölgesinde Bir Araştırma” adlı çalışmanın, 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.



25/08/2015

Onur ACAR

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne

Onur ACAR'a ait T.T.K. BAĞLAMINDA BAĞIMSIZ DENETİMDEKİ DÜZENLEMELERİN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ: TR22 BÖLGESİNDE BİR ARAŞTIRMA adlı çalışma, jürimiz tarafından İŞLETME Anabilim Dalında **YÜKSEK LİSANS TEZİ** olarak oybirliği/oyçokluğu ile kabul edilmiştir.


Üye Yrd. Doç. Dr. Nilay KÖLEOĞLU


Üye Doç. Dr. Metin ATMACA
(Danışman)


Üye Yrd. Doç. Dr. Kahraman Ramazan UYGUN

Üye Yrd. Doç. Dr. XXXX XXXX

Üye Yrd. Doç. Dr. XXXXX XXXX
Akademik Unvanı, Adı Soyadı

Tez No : 10085553
Tez Savunma Tarihi : 25.06.2015

ONAY


Doç. Dr. Şerif KORKMAZ
Enstitü Müdürü
25./08./2015

ÖZET

Dünya’da yaşanan ve muhasebe hile ve yolsuzlukları şeklinde ortaya çıkan skandallar sonucu, işletmelerin açıklamış oldukları mali tablolara karşı güven azalmıştır. İşletme hissedarları ile bilgi kullanıcısı durumunda olanlar, karar verirken finansal bilgilerin doğruluğundan emin olmak isterler. Bu nedenle; mali tabloların etik değerlere sahip, eğitilmiş ve bağımsız kişilerce denetlenmesi ilkesi kabul görmektedir. Ülkemizde de bu gelişmelere uygun yeni Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girmiştir.

Bu çalışmanın amacı; muhasebe meslek mensuplarının, bağımsız denetim alanındaki gelişmeleri ve düzenlemeleri nasıl algıladıklarının değerlendirilmesidir.

Anahtar Kelimeler: Türk Ticaret Kanunu, Bağımsız Denetim, Muhasebe Meslek Mensupları.

ABSTRACT

The confidence decreased against the financial statements that companies explained as a result of corruption and manipulation of accounting which are lived in the world. People who are related with companies and financial data users want to sure when they decide to financial data that are true. It is accepted that principle of auditing of financial statements must audit by attentive, educative and independent person. New Turkish Commercial Law went into operation conveniently to developings in our country.

Aim of this study is assessment of perceive of developings and arrangements in independent auditing area by accountants.

Keywords: Turkish Commercial Law, Independent Audit, Accounting Professionals.

ÖNSÖZ

Yüksek lisans tezimin oluşturulması sırasındaki çalışmalarında bana yol gösteren ve her konuda yardımcı olan danışman hocam Doç.Dr. Metin ATMACA'ya, anket çalışmaları sırasında tüm imkanlarını sunan Balıkesir SMMM Odası Başkanı Metin YALÇIN ve Çanakkale SMMM Odası Başkanı Hakkı ALACAOĞLU'na, fikir alışverişinde bulunduğum dönem arkadaşım Muhittin EKİCİ'ye, yardımları ve katkılarından dolayı çalışma arkadaşım Banu ÖZTÜRK'e ve eğitimimi tamamlamamda ilk başından itibaren beni teşvik eden ve destekleyen eşim Hülya ACAR'a, beni bu günlere getiren annem ve babama ve kabulleri ile çalışmamı onaylayan değerli jüri üyelerine sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Onur ACAR

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
ÖNSÖZ	iii
İÇİNDEKİLER	iv
KISALTMALAR CETVELİ	viii
TABLOLAR CETVELİ	ix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİMİN TANIMI, ÖZELLİKLERİ VE TÜRLERİ

1.1. Denetimin Tanımı ve Özellikleri	3
1.1.1. Denetimin Tarihçesi	3
1.1.2. Denetimin Tanımı.....	3
1.1.3. Denetimin Özellikleri	4
1.2. Denetimin Türleri	6
1.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri	6
1.2.1.1. Finansal Denetim	6
1.2.1.2. Faaliyet Denetimi	7
1.2.1.3. Uygunluk Denetimi	8
1.2.2. Yapılış Nedenlerine Göre Denetimin Türleri	8
1.2.2.1. Yasal (Zorunlu) Denetim.....	9
1.2.2.2. İsteğe Bağlı Denetimi	9
1.2.3. Denetimin Niteliğine Göre Denetimin Türleri	9
1.2.3.1. Sürekli Denetim.....	9
1.2.3.2. Sınırlı Denetim	9
1.2.3.3. Özel Denetim.....	10
1.2.4. Denetçinin Statüsüne Göre Denetimin Türleri	10
1.2.4.1. İç Denetim	10

1.2.4.2. Kamu Denetimi.....	11
1.2.4.3. Bağımsız Denetim	12

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİMİ, FAYDALARI VE SÜRECİ

2.1. Bağımsız Denetimin Gelişimi.....	13
2.1.1. Dünya’da Bağımsız Denetimin Gelişimi.....	13
2.1.2. Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gelişimi.....	15
2.2. Bağımsız Denetimin Faydaları	17
2.2.1. Denetlenen İşletmeye Sağladığı Faydalar	17
2.2.2. İşletmeyle İlişkili Kişilere Sağladığı Faydalar	17
2.2.3. İşletmenin Ortaklarına Sağladığı Faydalar	18
2.2.4. Kamuya Sağladığı Faydalar.....	18
2.3. Bağımsız Denetim Süreci	19
2.3.1. Müşteri Seçimi ve Denetim Sözleşmesinin Yapılması	19
2.3.2. Denetimin Planlanması ve Denetim Programının Hazırlanması	21
2.3.3. Denetimin Yürütülmesi	22
2.3.3.1. Denetim Kanıtları	22
2.3.3.2. Denetim Yöntem ve Teknikleri	24
2.3.3.3. Çalışma Kağıtları	25
2.3.4. Denetim Sonuçlarının Raporlanması	26

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENETÇİ VE BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN

TÜRK TİCARET KANUNUNDAKİ DÜZENLEMELER

3.1. Denetçilik İle İlgili Düzenlemeler	29
3.1.1. Denetçi Olmanın Şartları	29

3.1.2. Şirketle İlişki Durumlarına Göre Denetim Yetkisi Kısıtlananlar	30
3.1.3. Denetçi İle İlgili Diğer Kısıtlamalar	31
3.2. Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler	31
3.2.1. Her Şartta Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler	31
3.2.2. Belirli Şartlarda Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler	32
3.2.3. Özel Şartlarda Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler	33
3.2.4. Denetim Kapsamı Dışında Kalma	35
3.2.5. Denetimde Kullanılan Finansal Tablolar.....	36
3.3. Bağımsız Denetim Kalitesine Etkileri	37

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK TİCARET KANUNU BAĞLAMINDA BAĞIMSIZ DENETİMDEKİ DÜZENLEMELERİN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ: TR22 BÖLGESİNDE BİR ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Literatür İncelemesi.....	39
4.2. Araştırmanın Konusu, Amacı ve Kapsamı	42
4.3. Araştırmanın Örnekleme	43
4.4. Araştırmanın Anket Formunun Hazırlanması.....	44
4.5. Araştırmanın Bulguları ve Analizi.....	44
4.6. Araştırmanın Verileri ve Yorumlanması	44
4.6.1. Muhasebe Meslek Mensuplarına Ait Demografik Özellikler İle Bağımsız Denetimi Nasıl Algıladıklarına Yönelik Araştırma Sonuçları	44
4.6.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının, Bağımsız Denetçi Belgesi İle Bu Belgenin Eğitimini Alma Düşüncelerine Yönelik Araştırma Sonuçları	47
4.6.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının, Bağımsız Denetçilik Eğitiminin Verilmesini İstedikleri Kurumun Hangisi Olduğuna Yönelik Araştırma Sonuçları	50

4.6.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının, Sermaye Şirketlerinin Bağımsız Denetim Kapsamına Alınma Sürelerine İlişkin Düşüncelerine Yönelik Araştırma Sonuçları	50
4.6.5. Muhasebe Meslek Mensuplarının, Bağımsız Denetim Uygulamalarında Karşılaşılabilecek Sorunlara İlişkin Düşüncelerine Yönelik Araştırma Sonuçları	51
4.6.6. Muhasebe Meslek Mensuplarının, Bağımsız Denetim Uygulamalarının İşletmelere Sağladığı Yararlara İlişkin Düşüncelerine Yönelik Araştırma Sonuçları	52
4.6.7. Muhasebe Meslek Mensuplarının, Bağımsız Denetimdeki Gelişmelere, Bağımsız Denetimin Faydalarına Yönelik ve Bağımsız Denetimi Başarıya Ulaştıracak Faktörlere İlişkin Düşüncelerine Yönelik Araştırma Sonuçları.....	53
SONUÇ	58
KAYNAKÇA	64
EKLER	71

KISALTMALAR CETVELİ

AB	: Avrupa Birliği
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
GMKA	: Güney Marmara Kalkınma Ajansı
İSMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KOBİ	: Küçük ve Orta Bütçeli İşletmeler
MB	: Maliye Bakanlığı
MÖ	: Milattan Önce
SMMMO	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TESMER	: Temel Eğitim ve Strateji Merkezi
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMSK	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi

TABLOLAR CETVELİ

Tablo-4.1 : Meslek Mensuplarının İllere Göre Dağılımı	43
Tablo-4.2 : Meslek Mensuplarının Cinsiyete Göre Dağılımı	45
Tablo-4.3 : Meslek Mensuplarının Yaşlarına Göre Dağılımı	45
Tablo-4.4 : Meslek Mensuplarının Öğrenim Durumuna Göre Dağılımı	46
Tablo-4.5 : Meslek Mensuplarının Mezun Olunan Bölüme Göre Dağılımı.....	46
Tablo-4.6 : Meslek Mensuplarının Meslekte Çalışma Yılına Göre Dağılımı	47
Tablo-4.7 : Bağımsız Denetçi Belgesi Almayı Düşünenlerin Cinsiyete Göre Dağılımı	48
Tablo-4.8 : : KGK'nun Açtığı Eğitimlere Katılmayı Düşünenlerin Cinsiyete Göre Dağılımı	48
Tablo-4.9 : Bağımsız Denetçilikle İlgili Eğitim Alanların Cinsiyete Göre Dağılımı	49
Tablo-4.10 : Bağımsız Denetçilik Belgesi İle Eğitimini Almayı Düşünenlerin Dağılımı	49
Tablo-4.11 : Bağımsız Denetçilik Eğitimini Almayı Düşündükleri Kurumların Dağılımı	50
Tablo-4.12 : Sermaye Şirketlerinin Bağımsız Denetime Tabi Olma Sürelerinin Dağılımı	51
Tablo-4.13 : Bağımsız Denetim Uygulamalarında Karşılaşılabilecek Sorunların Dağılımı	51
Tablo-4.14 : Bağımsız Denetim Uygulamalarının Sağladığı Yararların Dağılımı	52
Tablo-4.15 : Bağımsız Denetimdeki Gelişmelerin Dağılımı.....	53
Tablo-4.16 : Bağımsız Denetimin Faydalarına Yönelik Görüşlerin Dağılımı	54

Tablo-4.17 : Bağımsız Denetimi Başarıya Ulaştıracak Faktörlerin Dağılımı	56
---	-----------

GİRİŞ

Denetim, bir işletmenin rakamlarla ifade edilebilen finansal bilgilerinin, önceden belirlenen kıstaslar arasındaki doğruluk derecesini belirlemek üzere kanıt oluşturacak tüm bilgi ve belgelerin bağımsız bir denetçi tarafından, tarafsız bir şekilde toplanması, değerlendirilmesi ve raporlanması sürecidir.

Yakın zamanda ortaya çıkan ve muhasebe hileleri olarak nitelendirilen, etkilerinin yansımaları birçok ülkeye yayılan ve dünyanın önde gelen şirketlerin mali tabloları ile hissedarlarını ve ilgili çevreleri yanıltarak yaptıkları yolsuzluklar sonucunda; ülkelerin çıkardıkları çeşitli yasalarla ve düzenlemelerle önlem alınmaya çalışılmıştır.

Bu bağlamda ülkemizde; finansal tabloların doğru, güvenilir, anlaşılabilir, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması için muhasebe ve finansal raporlama standartları ile 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun kabul edilmesi sonucu bağımsız denetçi ve bağımsız denetim alanındaki düzenlemeler hayata geçirilmiştir.

Birinci bölümde, denetimin tarihçesi, tanımı ve özellikleri anlatıldıktan sonra, denetim türleri amaçlarına, yapılış nedenlerine, niteliğine ve denetçinin statüsüne göre başlıklar halinde açıklanmıştır.

İkinci bölümde, bağımsız denetimin Dünya’da ve Türkiye’deki gelişimi anlatıldıktan sonra bağımsız denetimin, denetlenen işletmeye, işletmeyle ilişkili kişilere, işletmenin ortaklarına ve kamuya sağladığı faydalar ile bağımsız denetim süreci, müşteri seçim ve sözleşme yapılması, denetim planlaması ve denetim programı hazırlanması, denetimin yürütülmesi ve denetim sonuçlarının raporlanması olarak açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde, Türk Ticaret Kanunundaki denetçilikle ilgili düzenlemeler, denetçi olmanın şartları, şirketle ilişki durumlarına göre denetim yetkisi kısıtlananlar ve denetçilikle ilgili diğer kısıtlamalar, bağımsız denetime tabi olacak şirketler ise her şartta bağımsız denetime tabi olacak şirketler, belirli şartlarda bağımsız denetime tabi olacak şirketler ve özel şartlarda bağımsız denetime tabi olacak şirketler ile denetim kapsamı dışından kalma ve denetimde kullanılan finansal tablolar olarak maddeler halinde açıklanmıştır.

Dördüncü bölümde ise araştırmanın konusu ve amacı, kapsamı, yöntemi ve bulguları anlatıldıktan sonra değerlendirmeler yapılmıştır.

Sonuç bölümünde ise araştırmadan elde edilen verilerden hareketle değerlendirmeler ve yorumlar yapılarak, önerilerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİMİN TANIMI, ÖZELLİKLERİ VE TÜRLERİ

1.1. Denetimin Tanımı ve Özellikleri

1.1.1. Denetimin Tarihçesi

Denetim, tarihler boyunca ticari ve mali değer ifade eden her olay için söz konusu olmuştur. Ticari bir faaliyetin ve mali bir olayın ortaya çıktığı her durumda, modern şekilde uygulanmasa da, kesinlikle bir denetim vardır.¹

Denetim olgusu, Mezopotamya medeniyeti kayıtlarında finansal işlemleri anlatan sayıların yanında bir doğrulama sistemi kullanıldığını gösteren işaretlerin ve notların bulunması, bir kişi tarafından hazırlanmış kayıtların başka bir kişi tarafından doğrulama işleminin binlerce yıl önceye kadar uzandığı anlaşılmaktadır.²

1.1.2. Denetimin Tanımı

Denetim kelimesinin ingilizce dilindeki karşılığı “audit”, denetleme kelimesinin karşılığı da “auditing” olarak ifade edilmektedir. Türk Dil Kurumu (TDK) tarafından denetim; “denetleme”, “bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak amacıyla araştırma yapmak, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek” şeklinde tanımlanmaktadır.³

Denetim kavramı uygulamada, kontrol, revizyon, inceleme, teftiş ve murakabe gibi kavramlarla çoğu kez eş anlamlı kullanılan bir deyimdir. Aslında birbirine benzeyen bu kavramlar arasında kesin bir ayırma gidilmesi de oldukça güçtür.

Geniş anlamıyla denetim, olması gerekenle fiili durum arasındaki karşılaştırma anlamına gelen murakabe; defterler ve kayıtların gözden geçirilmesi anlamına gelen revizyon; zaman zaman yapılan bir gözden geçirme ile işlerin yasalara, emir ve

¹ Murat Erdoğan, “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 2002,(5), s. 55

² Seval Kardeş Selimoğlu, Mehmet Özbirecikli, Ganite Kurt, Şaban Uzay, Ali Alagöz, Serap Yanık, *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitapevi, Ankara 2009, s. 1

³ Dursun Keleş, *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetim Göreviyle Yetkilendirilecek Muhasebe Meslek Mensuplarının Denetimle İlgili Görüşlerinin Tespitine İlişkin Ordu İlinde Bir Araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi, 2013) s. 5

yönergelere göre yürütülüp yürütülmediğini tespit etmek anlamına gelen teftiş; uygulama sonuçları ile ulaşılmak istenen amaçların karşılaştırılması anlamına gelen kontrol gibi tanımlamaların hepsini içine alan üst bir kavramdır.⁴

Denetimin amacı, rakamlarla ifade edilebilen bilgiler ile önceden tespit edilmiş kıstaslar arasındaki uyum derecesini belirlemektir. Bu nedenle denetim, rakamlaştırılabilir bilgiler ile kıstasların karşılaştırılması işlemi olarak tanımlanabilir.⁵

Denetim süreci, bir kuruluşun ekonomik faaliyetleri ile olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenen kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak⁶ maksadıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsız olarak toplanması, değerlendirilmesi ve sonucunun bilgi kullanıcılarına raporlanmasıdır.⁷

Denetim süreci, firmaların finansal tabloları ile bu tabloların dayanağını oluşturan tüm defter ve belgelerin ve iç kontrol sisteminin, belgeli kişiler tarafından tarafsız olarak, kanıt toplanarak, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe ve denetim standartları ve ilgili mevzuat hükümlerine göre denetlenmesi ve denetleme sonucunda finansal tabloların güvenilirliği konusunda görüş oluşturarak, bu görüşlerin denetim raporları aracılığı ile işletme ilgililerine duyurulmasıdır.⁸

1.1.3. Denetimin Özellikleri

Her iktisadi faaliyet sonunda bir mukayeseye, ölçmeye ve değerlemeye, raporlamaya, yani denetime tabi tutulur.⁹

Denetimin tanımı içinde birçok kavram yer almaktadır. Bunlar,

- **Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylara ait bilgilere uygulanır.**

Denetimin konusu ekonomik faaliyetler ve olaylarla ilgili bilgilerdir. Ekonomik faaliyetler ve olaylar ile bunlara ilişkin bilgiler arasındaki bağlantıyı, örgütün bilgi sistemi ile muhasebe süreci sağlamaktadır.¹⁰

⁴ *Denetim*, Tesmer Yayınları-85, Ankara 2013, s. 9

⁵ A. Yasin Karanfiloğlu, "Muhasebe Denetimi Kavram İlke ve Yöntemleri", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 35, 1999, s. 35

⁶ Celal Kepekçi, *Bağımsız Denetim*, Siyasal Kitapevi, Ankara 2000, s. 1

⁷ Walter B. Meigs, O. Ray Whittington, Kurt Pany, Robert F. Meigs, *Principles Of Auditing*, Ninth Edition, Richard D. Irwin Inc, Boston 1989, p. 3

⁸ Başak Ataman Akgül, *Türk Denetim Kurumları*, Türkmen Kitapevi, İstanbul 2000, s. 1

⁹ Kamuran Pekiner, *İşletme Denetimi*, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayınları-55, 5. Basım, İstanbul 1988, s. 249

Bir denetim çalışmasında denetçinin sorumluluk alanının belirlenmesi esastır. Bu amaçla denetim çalışmalarında, denetimin yapılacağı alan ve denetimin kapsadığı dönemin kesin olarak ortaya konulması gerekmektedir.¹¹

Denetim kapsamında olan dönem genelde bir yıldır. Ancak günümüzde, bir aylık, üç aylık, altı aylık dönemler şeklinde de denetimler yapılmaktadır. Durumuna göre ise birden fazla yıl, hatta bir işletmenin tüm faaliyet dönemi de denetim konusu yapılabilmektedir.¹²

• **Denetim, önceden saptanmış ölçütlerle karşılaştırma sürecidir.**

Denetimin amacı, yönetim savı olarak ileri sürülen ve rakamlarla ifade edilen finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirleme işlemi olarak tanımlanabilir.¹³

Önceden saptanmış ölçütler, denetim faaliyeti sonucunda elde edilen bilgilerin karşılaştırılacağı ölçütlerdir. Denetçi, belli kalitede ve genel kabul görmüş kriterlere uygun bilgiler toplamalıdır. Kullanılan ölçütler denetimin amacına göre değişmektedir. Örnek olarak; mali tabloların denetiminde kullanılan ölçüt genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olacaktır. Vergi denetimi yapılıyorsa kriter; vergi mevzuatıdır. Denetimin amacı, kayıt işlemlerinin doğruluğunu araştırmak ise birinci unsur, işletme personeline tutulmuş kayıtlardır. Ölçütler ise yetkililerce konulmuş prosedürler, yöntemler ve yasal yükümlülükler olarak ortaya çıkmaktadır.¹⁴

• **Denetim, kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.**

Kanıt, denetlenen bilgilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemede, denetçinin kullandığı her türlü bilgidir.¹⁵

Denetim kanıtları, denetlenen işletmenin personelinin ya da üçüncü kişilerin yazılı ve sözlü bildirimleri, denetçinin gözlemleri gibi çok çeşitli olabilmektedir. Toplanacak kanıtların türleri ve kanıtları değerlemek için kullanılacak kriterler denetimin amacına göre değişebilir.¹⁶ Her denetim çalışmasında denetçi, belli bir görüşe ulaşabilmek için yeterli

¹⁰ Celal Kepekçi, s. 1

¹¹ Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınevi, İstanbul 2000, s. 23

¹² Başak Ataman Akgül, s. 1

¹³ Vasfi Haftacı, *Muhasebe Denetimi*, 1. Basım, Umuttepe Kitapevi, Kocaeli 2011, s. 3

¹⁴ Başak Ataman Akgül, s. 2

¹⁵ <<http://muhasebeturk.org/ecopedia/386-d/24225-denetim-kaniti-nedir-ne-demek.htm>>(28.05.2015)

¹⁶ Celal Kepekçi, s. 1

sayı ve kalitede kanıt toplamalıdır. Denetçi, ayrıca söz konusu kanıtları toplarken ve değerlerken tarafsız olmalıdır.¹⁷

- **Denetim çalışmaları sonucunda bir rapor düzenlenir.**

Sonuçların bildirilmesi, denetim sürecinin son kısmıdır. Sonuçların bildirilmesi özünde bir onaylama işlemidir. Denetçi, işletme yönetim kurulunca ortaya konan iddiaların ve açıklamaların geçerliliğini ve güvenilirliğini inceleyerek bunları onaylar veya reddeder. İnceleme ile ilgili tespitlerin ve denetçiye ait görüşün ve yargının açıklanması yazılı bir raporla olmaktadır.¹⁸

1.2. Denetimin Türleri

Denetim türlerini; amaçlarına göre, yapılış nedenlerine göre, denetimin niteliğine göre ve denetçinin statüsüne göre olmak üzere dört başlık altında incelenebilir.¹⁹

1.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Amaçlarına göre denetim türleri; finansal denetim, faaliyet denetimi ve uyguluk denetimidir.²⁰

1.2.1.1. Finansal Denetim

Finansal tablo denetimi, finansal tabloların bir bütün olarak doğruyu ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı amacına yönelik olarak yapılır.²¹ Finansal tabloların gerçek durumu yansıtmaması, sadece ekonomik olaylar sonucu oluşan rakamsal bilgilerin gerçek değerleriyle yansıtılması anlamına gelmez. Hazırlanan finansal tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının anlaşılması aşamalarını da içine almaktadır.²²

Finansal tablo denetimi, işletmeler tarafından ilgililerine sunulan finansal tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine veya finansal tabloları doğrudan veya dolaylı

¹⁷ Başak Ataman Akgül, s. 2

¹⁸ Ersin Güredin, *Denetim*, 10. Basım, Beta Yayınevi, İstanbul 2000, s. 6

¹⁹ <<http://www.ustatlar.net/denetim/finansal-denetim.html>>(28.03.2015)

²⁰ Alvin A. Arens, James K. Loebbecke, *Auditing: An Integrated Approach*, Seventh.Edition, PrenticeHall, Upper Saddle River, New Jersey 1997, s. 4

²¹ Alvin A. Arens, James K. Loebbecke, *Auditing: An Integrated Approach*, Fifth.Edition, PrenticeHall, Englewood Cliffs, New Jersey 1991, s. 5

²² Seniha Dal, Yıldırım Ercan Çalış, “Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 118, 2013, s. 91

olarak etkileyen kurallara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını içeren denetim faaliyetlerinin tümüdür.²³

1.2.1.2. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, iş ve işlemlerin, finansal kaynakların, kaynakların kullanılması şeklinin, durumunun, likiditesinin denetimini ve izlenmesini, finansal tablolarının, mali tablolarının denetimini kapsar.²⁴

Faaliyet denetimi 1960 yıllardan itibaren gelişmeye başlayan denetim türüdür. Faaliyet denetimi, sadece muhasebe işlemleri ile sınırlı olmayıp, işletmenin diğer işlevlerini de içermektedir. Bu nedenle uygulama alanı oldukça geniştir. Faaliyet denetiminin inceleme alanına işletmenin örgüt yapısı, üretim yöntemleri, pazarlama politikaları, bilgi işlem faaliyetleri girmektedir. Bu nedenle faaliyet denetiminin uygulanması, diğer denetim türlerine göre daha karmaşıktır. Genelde kullanılan ölçütler, bütçeler, başarı ölçütleri, oranlar ve sektör ortalamalarıdır.²⁵

Faaliyet denetimi, bir işletmenin faaliyeti ile ilgili olarak ortaya çıkan verimlilik, karlılık gibi işletme için önemli olan verilerin değerlendirilmesine ve karşılaştırılma yapılmasına olanak veren, işletme faaliyetlerinin şekil ve yöntem olarak denetimini kapsayan bir denetim türüdür.²⁶

Faaliyet denetimi, bir organizasyonda yönetimin çalışmaları sonucunda ortaya çıkan performansı ölçmeyi amaçlar.²⁷

Faaliyet denetimi, işletmenin amaçlarına ulaşip ulaşmadığını ve ekonomik işleyip işlemediğini tespit etmek maksadıyla işletme politikalarını ve bunların uygulama sonuçlarını değerlendirme ve yönetime önerilerde bulunma çalışmalarıdır.²⁸ Diğer bir ifadeyle,

²³ Masum Türker, Recep Pekdemir, Yakup Selvi, Fatih Yılmaz, *Sınırlı Uygunluk Denetimi*, Türmob Yayınları-198, Ankara 2003, s. 7

²⁴ Metin Topçuoğlu, *Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre İşlem Denetçisi ve Sorumluluğu*, Seçkin Yayınları, Ankara 2011, s. 24

²⁵ Nejat Bozkurt, s. 29

²⁶ Sedat Akbıyık, *Vergi Uygulamaları Yönüyle; Denetim ve Raporlama*, Ekin Kitapevi, Ankara 2005, s. 41

²⁷ O. Ray Whittington, Kurt Pany, *Principles Of Auditing: The Role Of The Auditor In The American Economy*, Eleventh Edition, The McGraw-Hill Companies, Chicago 1995, s. 10

²⁸ Alparslan Avşar, Holding İşletmelerinde İç Denetim Süreci ve Faydaları, (Yüksek Lisans Tezi, Atılım Üniversitesi, 2014), s. 5

işletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimlilik bakımından değerlendirme ve bunların geliştirilmesi için yönetime önerilerde bulunma sürecidir.²⁹

Faaliyet denetiminde değerlendirme ölçütleri, son derece subjektiftir. Etkenlik ve etkinlik kavramları, değerlendirme konusu ve şartlarına göre değişebilmektedir. Bu denetim türünde yapılan çalışmaların neticesinde; politikaların ve uygulamaların daha etkin ve etken olması için yönetime yeni çözümler ve öneriler içeren bir rapor sunulmaktadır.³⁰

1.2.1.3. Uygunluk Denetimi

Bu denetim türünün amacı, tepe yöneticiler ya da ilgili kurullar tarafından oluşturulan kurallara ve prosedürlere, çalışanların ne derecede uyduklarının anlaşılmasını amaçlar.³¹ Uygunluk denetimi, ekseriyeti işletmenin iç işlerine dönük olarak gerçekleştirilmekte ve yönetim kadrolarına raporlanmaktadır. Bu yüzden, uygunluk denetimini gerçekleştirenler çoğunlukla iç denetçiler olmakta, ihtiyaç duyulursa bağımsız bir denetçi de olabilir. Tabiidir ki uygunluk denetiminden çıkan neticeler, denetçiler için finansal tabloların denetiminde de aydınlatıcı olacaktır.³²

“Uygunluk denetiminin amacı, iç denetçiler, dış denetçiler veya kamu denetçileri tarafından bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek için incelenmeye tabi tutulmasıdır. Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, sınırlı olarak ilgili ve yetkili kişi ve kuruluşlara raporlandığından dolayı genellikle iç denetçiler, gerekli durumlarda ise dış denetçiler vasıtasıyla yapılır.”³³

1.2.2. Yapılış Nedenlerine Göre Denetimin Türleri

Bu denetim türü, bağlı olduğu nedene göre; yasal (zorunlu) denetim ve isteğe bağlı denetim olmak üzere ikiye ayrılabilir.

²⁹ Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, *Auditing And Assurance Services: an Integrated Approach*, Twelfth Edition, PrenticeHall, Upper Saddle River, New Jersey 2008, s. 13

³⁰ A. Yasin Karanfiloğlu, s. 31

³¹ Alvin A. Arens, James K. Loebbecke, s. 5

³² Özlem Özer, *Vergi Suçlarının Önlenmesinde Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Rolü ve Önemi*, (Yüksek Lisans Tezi, Sütçü İmam Üniversitesi, 2012), s. 38

³³ Yasin Ulusoy, “Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 2, 2005, s. 272.

1.2.2.1. Yasal (Zorunlu) Denetim

Sürekli denetim, denetim çalışması yapılan işletmenin muhasebe ile ilgili işlemlerinin bir yıl süresince denetlenmesi ve gereken düzeltmelerin yapılması şeklindeki denetimdir. Sürekli denetim, genel olarak iç denetçi eliyle yapılır.³⁴

1.2.2.2. İsteğe Bağlı Denetimi

Kanuni bir şart bulunmaksızın şirketle ilişkili çeşitli çıkar çevrelerinin isteği doğrultusunda uygulanan denetim faaliyetidir. Denetimin kapsamı, denetimi isteyen gruplarca belirlenir. Bu denetimde de denetçi, mesleğin gerektirdiği özen ve dikkati göstermek zorunda olup, yasal denetim ile arasında uygulama yönünden fark bulunmamaktadır.³⁵

1.2.3. Denetimin Niteliğine Göre Denetimin Türleri

Bu tür denetimler, uygulama zamanlarına göre sürekli, sınırlı ve özel denetim olmak üç gruba ayrılır.

1.2.3.1. Sürekli Denetim

Sürekli denetim, denetlenen zaman dilim içindeki tüm işlemlere ait tüm belge ve kayıtların eksiksiz olarak tek tek incelenmesidir. Bu nedenle sürekli denetim, çok küçük denetim sahalarına uygulanabilen nadir denetim yöntemlerindedir.³⁶

1.2.3.2. Sınırlı Denetim

“Sınırlı denetim, sürekli denetim yaptıran ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarınca düzenlenmiş ara mali tabloların, ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak sürekli bağımsız denetim yapan bağımsız denetim kurulunca, denetim programlarına uyumlu bir şekilde denetlenmesidir.”³⁷

Sınırlı denetim, tek başına ayrı bir sözleşmeyle yapılabilecek bir denetim uygulaması değildir. Aslında, sürekli denetim sözleşmesi ile var olabilen ve sadece, sürekli denetim

³⁴ Mehmet Bakır, *Denetim*, Akademisyen Yayınevi, Rize 2003, s. 22-23

³⁵ Şefika Demirkan, *Denetim*, İlkem Yayıncılık, İzmir 2007, s. 16

³⁶ Şefika Demirkan, s. 16

³⁷ Yasin Ulusoy, s. 276.

gerçekleştirecek bağımsız denetim şirketi tarafından yerine getirilebilecek bir denetim türüdür.³⁸

1.2.3.3. Özel Denetim

Özel denetimin amacı, önceden belirlenen özel bir konuda karar birimlerine ayrıntılı bilgiler sunmak ve öneriler de bulunmaktır. Özel amaçlı denetim türlerinin başlıcaları aşağıda gösterilmiştir.³⁹

- Bir şirkete hissedar olmadan önce istenen incelemeler,
- Devir ve birleşme öncesi yaptırılan incelemeler,
- Kredi verilmeden önce istenen incelemeler,
- Borçlanma kağıtlarının alım kararı verilmeden önce istenen incelemeler,
- Hileli işlemlerin araştırılması,
- Vergisel incelemeler,
- Kamu örgütlerince yapılan teftiş ve incelemeler,
- Mahkemeler tarafından istenen özel incelemeler.

1.2.4. Denetçinin Statüsüne Göre Denetimin Türleri

Denetçinin statüsüne göre denetim türleri, iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetim olmak üzere üç grup altında toplanır.

1.2.4.1. İç Denetim

“İç denetçiler, bir şirkette üst düzey görev yapan kimselerdir. İç denetçilerin çalıştıkları firmada iç denetim işini gerçekleştirdikleri sırada yönetimin yanında kurmay üyedirler. İç denetimin maksadı, ekseriyeti organizasyon yönetim kademelerinin sorumluluklarını etkili ve verimli bir biçimde yerine getirmelerine yardımcı olmaktır. Belirtilen amaçlara ulaşabilmek için iç denetçiler aşağıdaki faaliyetleri yerine getirirler.”⁴⁰

- “Finansal kontrollerin, muhasebe kontrollerinin ve diğer faaliyetler ile ilgili kontrollerin sıhhatini, yeterliliğini ve uygulanmasını dikkatle gözden geçirerek değerlemek ve uygun maliyetli etkin kontrol sistemlerini geliştirmek ve uygulamak.”

³⁸ Yasin Ulusoy, s. 276.

³⁹ Kadir Ayrancı, *Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bir İşletme Uygulaması*, (Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, 2010), s. 9-10

⁴⁰ Ersin Güredin, s. 10

- “Faaliyet ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve yönergelere uygunluğunu sorgulamak.”
- “İşletmenin varlıklarının her türlü zararlara karşı korunmakta olduğunu araştırmak.”
- “Yönetimin düzenleyip sunduğu her türlü bilginin, doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak.”
- “Üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesi ile ilgili faaliyetlerin (başarının) kalitesini araştırmak.”
- “Faaliyetlerle ilgili gerekli iyileştirme önlemlerini yönetime tavsiye etmek.”

İç denetçiler tarafından, denetim faaliyetleri sonucunda tespit edilen bilgiler, direkt olarak o şirketin yöneticileri ve yönetim kurullarınca değerlendirilir.⁴¹ Bununla beraber, bağımsız denetçiler çalışmaların ışık tutması için, iç denetim kurulu tarafından işletmede uygulanmakta olan iç kontrol sistemi ile ilgili olarak hazırlanan raporu kullanıcılar İç denetçiler, bağımsız denetçilerin isteği halinde onlara yardım ederler.⁴²

İç denetçiler faaliyetlerini sürdürürken ve iç denetim raporunu düzenlerken tarafsız davranmaları beklenir. İç denetim biriminin tarafsızlık ve bağımsızlık sağlayabilmeleri için bunların düzenledikleri raporları yönetim kuruluna sunmaları ve ilişkilerde bu kurula karşı sorumlu olmalarıdır.⁴³

1.2.4.2. Kamu Denetimi

Kamu denetçileri, kamu kurum ve kuruluşlarına ait kadrolarda denetçi ünvanı ile çalıştırılan kişilerdir. Çeşitli kamu kurumlarının içerisinde genelde teftiş kurulu adıyla örgütlenmiş olan bu denetim birimlerinin görevi, kamu veya özel işletme ayrımı yapılmaksızın, kanunlara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikalarına ve kamusal yararlarına uygunluklarını izlemek ve denetlemektir.⁴⁴

Kamu denetçileri, kamu kurumlarında görev yaparlar ve kamu adına denetim görevini üstlenirler.⁴⁵ Kamu denetçileri hem kamu kurumlarının, hem de kamu adına bireylerin veya özel işletmelerin denetimiyle görevli kişilerdir. Örneğin, vergi müfettişleri her türlü vergiye tabii kişi ve işletmeleri vergi yasaları yönünden denetler.⁴⁶

⁴¹ Alvin A. Arens, James K. Loebbecke, s. 7

⁴² Ersin Güredin, s. 10

⁴³ Ersin Güredin, s. 10

⁴⁴ Mehmet Ali Aktuğlu, *Denetleme ve Revizyon*, 3. Basım, Fakülteler Kitapevi, İzmir 1996, s. 87

⁴⁵ Özgür Çatıkkaş, Mustafa Okur, İsmail Balkan, *Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması*, Türkiye Bankalar Birliği Yayınları-287, İstanbul 2012, s. 13

⁴⁶ Münevver Yılandıcı, Birol Yıldız, Murat Kiracı, *Muhasebe Denetimi*, Detay Yayıncılık, Ankara 2013, s. 5

“Kamu denetçilerinin yaptıkları işler genellikle uygunluk denetimidir. Zaman zaman faaliyet denetimi ve finansal tablolar denetimi de yaparlar. Ancak, dış denetçilerin ve bağımsız denetçilerin yaptığı biçimde bir finansal tablo denetimi veya muhasebe denetimi yapmazlar. Çünkü, kamu denetçilerinin amacı kamuya açıklanacak bir rapor düzenlemek değildir. Elde ettikleri sonuçları sadece ilgili kurumlara iletmekle sorumludurlar.”⁴⁷

1.2.4.3. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetçiler, denetim hizmeti alan müşterilere kaliteli denetim hizmeti veren ve yalnız çalışan uzmanlaşmış kişiler ile bir denetim şirketinde görev alan profesyonel kimselerdir. Bağımsız denetçiler, eğitim almış, deneyim sahibi ve bağımsız olmaları nedeniyle denetim gerektiren farklı konuları sonuca ulaştırabilecek yeteneğe sahip kimselerdir.⁴⁸

Bağımsız denetim, ortaklıkların ve SPK’ya tabi Kurumların kamuya sunulacak ya da SPK’na istenebilecek mali tabloların, muhasebenin genel kabul gören kavram, ilke ve standartlarına uygun üşüp düşmediği ile bilgilerin gerçeği doğru bir şekilde ortaya koyup koymadığının, bağımsız denetçilerce denetimin ilke ve kurallarına göre, defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesi ve tespit edilen hususların rapor halinde açıklanarak sunulmasıdır.⁴⁹

“Bağımsız denetim, işletmelerin yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, bu tablo ve bilgiler için belirlenen kriterlere (örneğin, halka açık şirket finansal tabloları için Kurulca belirlenmiş veya kabul edilmiş finansal raporlama standartlarına) uygunluğu ve doğruluğu hususunda, kabul edilebilir güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, genel kabul görmüş bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesini ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder.”⁵⁰

Bağımsız denetimin gerçekliliğinin ve algılanmasının temeli; finansal tabloların kamuya güven sunmasıdır. Bu nedenle, denetim kalitesinin bir unsurunu denetimin bağımsızlığı oluşturmaktadır.⁵¹

⁴⁷ Münevver Yılandı, Birol Yıldız, Murat Kiracı, s. 5

⁴⁸ Mehmet Ali Aktuğlu, s. 85

⁴⁹ Murat Erdoğan, s. 59

⁵⁰ <<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1>>(03.07.2014)

⁵¹ Vivien Beattie, Stella Fearnley, Richard Brandt, *Behind Closed Doors: What Company Audit Is Really About*, Palgrave Macmillan, London 2001, s. 18

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİMİ, FAYDALARI VE SÜRECİ

2.1. Bağımsız Denetimin Gelişimi

2.1.1. Dünya’da Bağımsız Denetimin Gelişimi

Muhasebenin tarihsel gelişimi 5000 yıldan fazla döneme dayanmaktadır. Arkeolojik bulgular bize, M.Ö.3300 ve M.Ö.3500 tarihleri arasında dünyanın ilk muhasebecilerinin Mezopotamya ve Mısır’da olduğunu göstermektedir.⁵²

İngiltere Kralı tarafından, devlete ait gelirlerin tahsilini sağlamakla görevli olanların hesapları düzenli bir şekilde tutup tutmadıklarının kontrolü amacıyla, 13.yy’ın son yıllarında denetçiler görevlendirilmiştir.⁵³ Profesyonel anlamda denetçilikle ilgili ilk teşkilat da 16.yy sonunda Venedik’te kurulmuştur.⁵⁴

Bu gelişmeler,⁵⁵

- 1900’lü yıllara kadar muhasebe kayıtlarında ve muhasebe belgelerinde hata ve hile olup olmadığını araştırıp ortaya koymak için belgelerin tamamının incelenmesi ile yapılan “Belge Denetimi”;
- 1900-1930 yılları arasında finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunu belirlemek için finansal tabloların bir bütün olarak incelenmesi ile yapılan “Finansal Tablolar Denetimi”;
- 1930’lu yıllardan 2000’li yıllara gelen dönem içinde işletmelerde uygulanan muhasebe ve iç kontrol yapılarının, bu sistem içinde hazırlanmış olan finansal tabloların güvenilirliğinin bir göstergesi olduğunu kabul eden ve böylece iç kontrol yapısının incelenmesini temel alan “Sistemlere Dayalı Denetim”;
- Bilgi teknolojisi ile denetim alanında yaşanan gelişmelerin bir yansıması olarak muhasebe kayıtları ve muhasebe belgeleri dışındaki diğer işletme faaliyetlerinin de denetimini kapsayan “Yönetim Denetimi”;

⁵² Metin Atmaca, Serkan Terzi, *Adli Muhasebe*, 1. Basım, Yayılım Yayıncılık,, İstanbul 2012, s. 15

⁵³ Başak Ataman Akgül, s. 4

⁵⁴ Seval Kardeş Selimoğlu ve Diğerleri, s. 1

⁵⁵ Vasfı Haftacı, s. 2

- 21.yy başlarında görülen etkisi büyük muhasebe skandalları sonucu ortaya çıkan “Risk Temelli Denetim”

olmak üzere beş başlık altında değerlendirilebilir.

Bütün bu denetim tipleri, ticaret ve kamu maliyesi uygulamalarında denenmiştir. Buna rağmen, günümüz rehber denetimlerinin hedef ve fikirleri 20.yy ilk yarısında bilinmiyordu.⁵⁶

Yakın zaman içerisinde Dünya’da yaşanmış ve yarattığı etkiler dolaylı olarak ülkelerin ekonomilerini bozacak seviyelere çıkmış birçok önemli iflasın arka planında “muhasebe hileleri” bulunmaktadır.⁵⁷

Gerçekte zarar eden şirketlerin topluma açıkladıkları finansal tablolarında, muhasebede yapılan hileler ile denetimi gerçekleştiren şirketlerin bu hilelere görmezden gelmesi neticesinde, gerçekte elde edilmemiş kar rakamları açıklanmıştır. Doğal olarak, bu şirketlerin borsada işlem gören hisse senetleri fiyatları artış göstermiştir. Yatırım yapanlar, karlı görünen finansal tablolar ve devamlı yükselişte olan hisse senedi fiyatları sebebiyle büyük beklenti içinde olmuşlardır. Fakat, yöneticiler tasarruf ettikleri şirket hisselerini finansal tabloların düzeltilmesi yapılarak yeniden açıklanmadan önce en iyi fiyata elden çıkarmaları sonucu, yatırımcılar beklentilerini gerçekleştirememiştir. Finansal tabloların düzeltilmesi yapılarak yeniden açıklandığında, aslında şirketin zarar ve büyük borç altında olduğu ortaya çıkmış, bu durumun sonucu olarak da yüksek hisse senedi fiyatları bir anda düşüşe geçmiştir. Hissedarların, yüksek getiri beklentileriyle satın aldıkları hisse senetleri değersizleşmiştir.⁵⁸

“Bu durum, gerek ülkelerin ve gerekse işletmelerin muhasebe hile ve yolsuzluklarına karşı daha ciddi ve duyarlı bir şekilde yaklaşmaları, bu hile ve yolsuzlukların önüne geçmek için düzenlemeler yapmaları, konunun teorisyenlerce gündeme alınmasını sağlamaları ve uygulayıcıların bu alandaki eğitimlerini geliştirmeleri gibi pek çok faaliyetin gerçekleştirilmesine neden olmuştur. Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri “Enron ve Arthur Andersen” skandalı sonucunda Sarbanes-Oxley Yasası’nı çıkarmış, bu yasa bağımsız denetim işi ile iç denetim işinin aynı denetim işletmesi tarafından yapılmaması yönündeki düzenlemesi ile “muhasebe etik” anlayışında da yeni bir dönemi açmıştır. Almanya Federal Cumhuriyeti de “Alman On Adım Programı” ile gerekli gördüğünde yaptığı çeşitli yasal düzenlemeleri, yaşanan çeşitli

⁵⁶ O. Ray Whittington, Kurt Pany, s. 7

⁵⁷ Bilge Leyli Elitaş, “Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 55, 2012, s. 154

⁵⁸ Ayça Zeynep Süer, *Muhasebe Uygulamalarında Enron Vakasının Yeri ve Önemi ve Ülkemiz Muhasebe Uygulamaları Üzerine Etkisi*, İsmmmo, İstanbul 2004, s. 44

muhasebe hile ve yolsuzluklarının ardından topluca gözden geçirerek, beklemekte olan düzenlemelerin daha kısa sürede yasalaşmasını sağlamıştır.”⁵⁹

2.1.2. Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gelişimi

Toplumun gelişmesi, ekonomik yapının karmaşık hale gelmesi, güvenli bilgi edinmenin ne kadar önemli olduğunu ortaya çıkarmıştır. Çünkü, alınacak ekonomik kararlar, doğrudan karar alma esnasında elde bulunan geçerli bilgilere dayandırılır. Bu nitelikleri ihtiva etmeyen bilgilere istinaden kararlar alınması, kaynak kullanımının etkin ve verimli bir şekilde yerine getirilmesini engelleyerek gerek topluma gerekse de bizzat karar alanların kendilerine zarar verebilmektedir. Bu açıdan hem yatırımcılar, hem de karar alanlar finansal bilgilerle firma başarısının belirlenmesinde kullanılan finansal bilgilerde bağımsız bir güvenceye ihtiyaç duyarlar. Finansal nitelikteki bilgilerin tarafsız, doğru ve güvenilir olduğunun belirlenmesi noktasında en geçerli yöntem ise bu bilgilerin denetiminin güvenilir ve bağımsız bir kişi ya da kuruluş tarafından yapılmasıdır.⁶⁰

Türkiye’de bağımsız denetim alanında ilk zorunluluk, 1900 yılların sonlarında önce bankalarda başlamış olup daha sonraki yıllarda da sermaye piyasasında bulunan halka açık anonim şirketler de eklenmiştir. Takip eden zaman içinde ise sigorta şirketleri de zorunlu bağımsız denetime tabi tutulmuşlardır.⁶¹

Ülkemizde bağımsız dış denetime gerek duyulmasının nedeni; türk yatırımcıların çıkarları değil de öncelikli olarak Türkiye’de yatırım yapan yabancı sermayedarlar olmuştur. Çünkü, uluslararası firmalar diğer ülkelerde faaliyet gösteren şubelerinin çalışmalarını sürekli takip etmek durumundadırlar. Uygulamada ilk defa bağımsız denetim kuruluşlarınca denetime, ülkemiz vatandaşı olmayan yabancı sermayedarların haklarını savunmak için başvurulmuştur.⁶²

Muhasebe ve muhasebecilik mesleği, işletmelere gerçekleştirilen iş ve işlemlerin mahiyetini ve sonucunu oluşturan bilgileri sunmasının yanında, bu bilgilerle gelecekte ulaşılmak istenen hedeflere yönelme sürecinde planların hazırlanması ile doğru ve etkili kararlar oluşturma noktasında belirleyici olmaktadır. Muhasebenin bahsedilen fonksiyonlarının etkin düzeyde gerçekleşebilmesinin ilk unsuru, mesleki sorumluluğu olan,

⁵⁹ Bilge Leyli Elitaş, s. 154

⁶⁰ Enver Bozdemir, “Sermaye Şirketlerinde Bağımsız Denetimin Zorunluluğuna İlişkin Yasal Düzenlemeler ve Güncel Gelişmeler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 118, 2013, s. 68

⁶¹ Enver Bozdemir, s. 68

⁶² Yasin Ulusoy, s. 265.

etik değerlere ve tam bir bilgiye sahip, eğitimi yüksek düzeye ulaşmış muhasebecilerin bulunmasına bağlıdır. Bu nedenle; geçtiğimiz yüzyılda ortaya çıkan skandalların neticesinde, muhasebeci ve muhasebecilik mesleği çok daha fazla önem kazanmıştır.⁶³

“Muhasebe uygulamalarında ortak uygulamaların geliştirilmesi yönünde dünya genelinde pek çok çalışma ve düzenleme yapılmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartları (UFRS) dünya genelinde kabul edilmiş bulunmaktadır. Standartların oluşturulmasıyla, mali nitelikteki benzer olayların, ifade edilme yönteminin benzerliğinin sağlanması amaçlanmış olup, ayrıca, oluşturulan finansal tabloların doğru, güvenilir, anlaşılabilir, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olmaları hedeflenmiştir.”⁶⁴

Dünya’yı etkisi altına alan şirket skandalları, bağımsız denetimin önemli olduğunu ortaya çıkarmıştır. Yaşanan olumsuzlukların etkisiyle bağımsız denetimle ilgili kanun düzenlemelerinin bugünün kriterlerine uyumlaştırılması amaçlanmıştır. Geçerli olan kanun düzenlemelerinin günümüz şartları için uygun hale getirilmesi maksadıyla gerçekleştirilen en önemli adım uygulanmakta olan Türk Ticaret Kanununun değiştirilmesi olmuştur.⁶⁵

“6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, işletmelerin sermaye piyasalarında ve uluslararası piyasalarda rekabet edebilmesi ve rekabet piyasalarında güçlü olarak yer alabilmesi için, tam şeffaflığa dayalı muhasebe kayıt yönteminin Uluslararası Muhasebe Standartlarını esas alarak nasıl yürütülmesi gerektiğini göstermektedir. Bu anlamda T.T.K., işletmelerin kurumsallaşması, sürdürülebilirliği, rekabet gücünün artırılması, kamu güveninin oluşturulması ve şeffaflık açısından çok önemli bir fırsatı doğurmaktadır. Diğer yandan, Kanunun getirdiği düzenlemeler ile işletmelerde şeffaflık, denetlenebilirlik ve güvenilirlik açısından beklenen seviye yakalanabilecektir.”⁶⁶

6102 sayılı Yeni T.T.K. ile getirilen yasal düzenlemelere bakıldığında, muhasebe ve denetim alanındaki uygulamalar ve standartlar açısından devrim niteliğindedir. Yeni T.T.K. ile bundan sonra vergi matrahının bulunmasına yönelik oluşturulmuş muhasebe işleyiş sistemi bırakılarak, yerine muhasebenin esas amacı olan yönetim kademesine ve

⁶³ İbrahim Halil Ekşi, Mehmet Özçalıcı, Buket Büyükkonuklu, “Meslek Algılanmasında Etkili Olan Faktörler: Muhasebecilik Örneği”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 52, 2011, s. 68

⁶⁴ Meral Erol Fidan, Hasan Cinit, “Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algı Düzeylerinin Tespitine Yönelik Uygulama (Eskişehir İli Örneği)”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 59, 2013, s. 40

⁶⁵ Mehtap Karakoç, “Türk Ticaret Kanunu İle Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 59, 2013, s. 17

⁶⁶ Enver Bozdemir, “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 54, 2012, s. 102

ticari işletmeyle ilgilenen üçüncü kişiler için mali durum hakkında uluslararası standartlar çerçevesinde rapor oluşturarak doğru ve gerçek bilgi sunma amacı önem kazanmaktadır.⁶⁷

Bu nedenle; muhasebe “vergisel özellikler” barındırmayacak ve finansal raporlama kamusal otoriteler için hazırlanmayacaktır. Bundan sonra, vergisel veriler ve sonuçlar muhasebe işlemlerinden çıkan bir durum olup, muhasebenin amacı olmayacaktır.⁶⁸

2.2. Bağımsız Denetimin Faydaları

Bağımsız denetimin faydalarını, denetlenen işletmeye, işletmeyle ilişkili kişilere, işletmenin ortaklarına ve kamuya sağladığı faydalar olarak dört başlık altında incelenmiştir.

2.2.1. Denetlenen İşletmeye Sağladığı Faydalar

Bağımsız denetimin tamamlanması ile ortaya çıkan raporlar, işletme yönetimlerine şirketin iyi ya da kötü mali durumu hakkında ne durumda olduklarını gösteren objektif bilgiler sunar. Bağımsız denetçi tarafından onaylanan mali tablolar, güvenilirlik, doğruluk ve şeffaflık göstergesidir. Bu durum, işletme yönetimlerine sağlıklı ve doğru karar alma olanağı sağlar. Bağımsız denetimin sonuç göstergelerinden hareketle işletme yönetimi, işletmede yaşanan yanlışlıklar, yolsuzluklar ve eksiklikler gibi konuları zamanında öğrenme imkânını bulur.⁶⁹

2.2.2. İşletmeyle İlişkili Kişilere Sağladığı Faydalar

İşletme dışından en önemli bilgi kullanıcısı taraf kredi verenlerdir. İşletmelerin sadece öz kaynakla yaşaması mümkün değildir. Kreditorler ise verdikleri parayı geri alamayacakları işletmelere borç vermek istemeyeceklerdir. Bu nedenle, borç verenler işletmelere kredi açıp açmamakta kararını verebilmek için finansal bilgilere gereksinim duyarlar.⁷⁰

Mali tablolarını bağımsız dış denetçilere denettirmiş olan işletmeler, alım-satım yönünden ticari ilişki içerisinde buldukları firmalar tarafından ve gerekse de finansman

⁶⁷ Hikmet Ulsan, Elçin Eren, Çağrı Köylü, “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nın Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 55, 2012, s. 13

⁶⁸ Hikmet Ulsan, Elçin Eren, Çağrı Köylü, s. 13

⁶⁹ Murat Erdoğan, s. 62

⁷⁰ Münevver Yılancı ve Diğerleri, s. 7.

ihtiyacı nedeniyle sermaye ve para piyasası kuruluşları açısından yapılan değerlendirmelerde, bağımsız dış denetçiler tarafından denetimden geçmiş olmaları önemli faydalar sağlamaktadırlar. Bağımsız denetimi yapılmış ve mali tabloları onaylanmış bir işletme, denetim raporunda belirtilen hususlar dahilinde, güvenilir ve tercih edilebilir işletme olmaktadır.⁷¹

2.2.3. İşletmenin Ortaklarına Sağladığı Faydalar

1900'lü yılların sonlarından itibaren yurt dışına açılma, globalleşme ve iletişim teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler ile birlikte yabancı sermayenin artarak ülkemize giriş yapması, sermaye piyasalarında kamuyu bilgilendirmeyi sağlayacak finansal bilgilere duyulan ihtiyacı sürekli arttırmıştır.⁷²

Bilgilerin doğruluğu, sermaye piyasası dahilinde bulunan ilgililerin hepsi için önem taşımaktadır. Bilgilendirme, bağımsız dış denetimin en önemli fonksiyon özelliklerinden biridir. Bu şekilde, tasarruf ettikleri paraları menkul kıymetlere yatırım kararı olarak değerlendirmiş olan hisse senedi sahiplerine, doğru, akılcı ve isabetli yatırım yapabilmelerine olanak sağlayacaktır.⁷³

Bağımsız dış denetimin, bağımsız ve tarafsız kişilerce yürütülen bir faaliyet olması ve bağımsız dış denetim çalışmalarının objektif bir şekilde raporlanması nedeniyle, denetimden geçmiş bir firmada özellikle yönetim kurulunda bulunmayan ortakların hakları daha iyi korunmuş olur. İşletmenin içindeki ve dışındaki bütün uygulamalar neticesindeki eksiklikler, yanlışlıklar ve haksızlıklar daha net görünmektedir. Firma yöneticilerinin, isteyerek veya istemeyerek hileli veya usulsüz bazı olaylarının gizlenmesine engel olur.⁷⁴

2.2.4. Kamuya Sağladığı Faydalar

Düzenleyici otoritelere, yetki yasaları ile ilgili oldukları piyasalarda faaliyet gösteren ortaklıkları denetleme ve gözetme görev ve yetkisi verilmiştir. Ancak, düzenleyici otoritelerde bu görevleri yerine getirecek yeterli personelin olmaması, denetlenecek ortaklık sayısının fazlalığı dolayısıyla zaman sorunu yaşanması ve denetimin masraflı

⁷¹ Murat Erdoğan, s. 62

⁷² Yasin Ulusoy, *Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim*, Seçkin Yayınları, Ankara 2007, s. 47.

⁷³ Yasin Ulusoy, 2005, s. 280.

⁷⁴ Erdoğan Ceylan, *Bağımsız Dış Denetim ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu*, (Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2013), s. 23

olması nedenleriyle, etkin bir denetim yapılamayabilmektedir. Bu nedenle bağımsız denetim, ortaya çıkan bu sorunların bertaraf edilmesinde etkili olmaktadır.⁷⁵

Bir organizasyonun finansal durumunun güvenilirliğinin ya da performansının etkinliği hakkında görüş bildiren, değerlendirme ve raporlama sağlayan bağımsız denetim, etkili bir sermaye piyasasının oluşmasına katkı sağlar.⁷⁶

“Bankalar, hükümet, iş çevreleri gibi pek çok kesim, ekonomik kararlar alırken yaygın olarak bağımsız denetimden faydalanırlar. Bağımsız dış denetim sistemi sayesinde yatırımcılar piyasaya güven duyarak daha fazla yatırıma yönelebilecek, bu da makro düzeyde bir ekonomik gelişme ve kalkınmayı beraberinde getirecektir. Özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan piyasalar açısından bakıldığında, yabancı yatırımcının ülkeye çekilebilmesi için piyasanın açıklık ve doğruluğunun sağlanması daha bir önem kazanmaktadır.”⁷⁷

2.3. Bağımsız Denetim Süreci

Bu süreç; müşterinin seçimi ve denetim sözleşmesinin yapılması, denetimin planlanması ve denetim programının hazırlanması, denetimin yürütülmesi ve denetim sonuçlarının raporlanması aşamalarından oluşur.

2.3.1. Müşteri Seçimi ve Denetim Sözleşmesinin Yapılması

Denetime, müşteri ile buluşmayla başlanır.⁷⁸ Denetim mesleği, saygınlık gerektiren bir meslektir. Saygınlık da kaliteli hizmet sunarak kazanılan bir itibardır. Denetim firmaları ve denetçiler saygınlıklarını korumak için müşteri seçimine de özen göstermek zorundadırlar. Denetim firmaları kendilerine başvuran her müşteriyi kabul etmek durumunda değildir. Müşterinin kabul edilmesinden önce haklarında gerekli araştırmanın yapılması gerekir.⁷⁹

Denetim yaptırmak isteyen müşteri, daha önce bir başka denetim firması tarafından denetlenmiş olabilir. Bağımsız denetim şirketi, müşterinin denetim talebini kabul etmeden önce, önceki denetçiyle görüşmelidir.⁸⁰

⁷⁵ Aytaç Köksal, *Bağımsız Denetim Sözleşmesi*, Beta Yayınları, İstanbul 2009, s. 21

⁷⁶ Larry E. Rittenberg, Bradley J. Schwieger, *Auditing: Concepts For A Changing Environment*, Fifth Edition, Thomson Comporation, Ohio 2005, s. 3

⁷⁷ Yasin Ulusoy, 2005, s. 283.

⁷⁸ Larry E. Rittenberg, Bradley J. Schwieger, s. 53

⁷⁹ Masum Türker ve Diğerleri, s. 44

⁸⁰ Celal Kepekçi, s. 29

Denetim kararı alınırken, müşteri işletmenin faaliyet alanı içerisinde bulunan sektörün özelliği, işletmenin örgütsel faaliyetleri, çalışanların ve yöneticilerin kalitesi, eğitim durumları, müşteri ilişkileri, işletmenin tabi olduğu yasal düzenlemeler, bunların tamamı hakkında edinilecek bilgiler ışığında yapılacak olan değerlendirmeler ile denetimin yapılıp yapılamayacağı, işin alınıp alınmayacağı kararına varılır.⁸¹

Denetim firmalarının müşteri bulmak gibi bir çabaya girmeleri söz konusu olamaz. Çünkü, böyle bir çaba denetim firmaları arasında rekabet oluşturacak ve çeşitli tavizler doğurabilecektir. Bu nedenle denetim firmaları sadece kendilerine gelen denetim taleplerini değerlendirebilirler. Denetim firmalarının kendilerine gelen her denetim talebini karşılamak gibi bir zorunlulukları da yoktur. Denetim taleplerini, yeni alınacak denetim müşterisinin getireceği denetim riski de dikkate alınarak karşılanması veya karşılanmaması söz konusu olabilir. Denetim firmaları bazen kapasitelerinin yeterli olmaması, coğrafi anlamda uzaklık gibi nedenlerle kendilerine gelen denetim taleplerini başka denetim firmalarına yönlendirebilirler.⁸²

Bağımsız denetim için sözleşmenin yazılı olması ve en az aşağıda belirtilen unsurları içermesi gerekir,⁸³

- Sözleşmeye dayanak oluşturan genel kurul kararı ya da mahkeme kararının tarih ve sayısı,
- Denetimin amacı, kapsamı ve dönemi ile varsa özel nedenleri,
- Denetim konusu ve sınırları,
- Tarafların tabi olacakları sorumluluklar,
- Denetimin standartlara ve ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak sürdürüleceği ve tamamlanacağına ilişkin hüküm,
- Denetim sırasında istenebilecek her türlü kayıt, belge ve sair bilgilere erişimin sınırsız olarak sağlanacağına ilişkin hüküm,
- Denetim ekibi içerisinde bulunan denetçilerin, yedek olanların da dahil olduğu isim ve unvanları, tahmin edilen çalışma zamanları ve her biri için belirlenen ücret miktarlarının ayrıntılı dökümü ile toplam denetim ücreti,
- Sorumlu denetçi ile yedek denetçinin, denetim kuruluşu adına denetim raporunu imzalamaya yetkili olduklarına ilişkin hüküm,

⁸¹ Sedat Akbıyık, s. 66

⁸² Münevver Yılancı ve Diğerleri, s. 41

⁸³ <<http://www.ticaretkanunu.net/bagimsiz-denetim-sozlesmesi>>(08.07.2014)

- Denetimin başlayacağı ve bitirileceği tarihler ile denetim raporunun işletmeye teslim edileceği tarih,
- Mesleki sorumluluk sigortası yapılacağına ilişkin hüküm,
- Denetlenen firmanın, finansal tablolarının ya da yıllık faaliyet raporunun rapor tarihinden sonra, ilan tarihinden önce gerçekleşecek ve raporun içeriğini etkileyebilecek olaylardan denetçiye haber vermekle yükümlü olduğu,
- Sözleşmenin feshedilebilmesinin, sadece ilgili mevzuata göre olacağına ilişkin hüküm.

“Bağımsız denetim sözleşmesinde, denetim hizmeti dışında başka bir hizmet yapılması öngörülemez ve denetim ücretinin ödenmesi denetim hizmeti dışında başka bir şarta bağlanamaz. Bağımsız denetim sözleşmesi, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca denetim kuruluşu veya denetçinin seçildiği hesap dönemi için yapılır.”

2.3.2. Denetimin Planlanması ve Denetim Programının Hazırlanması

Bu seviye, denetim uygulamasının en önemli kısmıdır. Uygulanacak denetim faaliyetinin esasları bu aşamada belirlenir. Denetim planının, mutlaka yazılı olarak hazırlanması gerekir.⁸⁴

Denetimin planlanması sadece amaca ulaşmak açısından önemli değildir, amaca ulaşırken daha az kaynak tüketerek, bir başka deyişle verimli olarak ulaşmak için de çok önemlidir. İşte bu nedenle denetime başlamadan önce doğru bir planlama yapılmalıdır. Denetimin planlanması, bir denetim standardı olarak da zorunluluktur. Kaliteli ve güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmak için denetimin planlanması gerekir.⁸⁵

Denetim planlaması, denetim çalışmalarıyla ilgili olarak hangi işin, ne zaman, hangi teknikler kullanılarak ve kimler tarafından yapılacağıının önceden kurgulanması işlemidir. Yani, denetimle ilgili çalışmalar belli aşamalardan oluşur ve bu aşamaların belli bir düzen içerisinde uygulanması gerekir.⁸⁶

⁸⁴ Aytakin Çelik, *Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*, Şeçkin Yayınları, Ankara 2005, s. 88

⁸⁵ Münevver Yıllancı ve Diğerleri, s. 46

⁸⁶ Mehmet Bakır, *Denetim ve Meslek Hukuku*, Murathan Yayınevi, Trabzon 2011, s. 31

Denetim planı beş aşamadan oluşur.⁸⁷

- İşletmeye ilişkin temel bilgilerin toplanması,
- Müşteri işletmenin iç kontrol yapısının tanınması,
- Önemlilik düzeyinin belirlenmesi,
- Denetim riskinin saptanması,
- Denetim programının oluşturulması,

Denetim programı, denetim çalışmaları esnasında yerine getirilecek denetim prosedürlerinin listesidir. Denetim programı, işlemlerin ve hesap kalemlerinin kontrol edilmesi ile sayısal prosedürlerin uygulanması sırasında kullanılmak üzere hazırlanır.⁸⁸

Denetim programının başlıca faydaları şunlardır,⁸⁹

- Denetim çalışmasının eşgüdümü ve gözlenmesini sağlar,
- Denetimde harcanan zamanının kontrol edilmesini sağlar,
- Denetçi yardımcılara, çalışmanın yürütülmesi yönünde ışık tutar.
- Gereken planlamanın yapıldığını ve denetim esnasında yapılan işlerin kaydedildiğini kanıtlar,
- Denetim prosedürlerinin uygulanmasıyla alakalı olarak, yardımcılardan sorumluluklarını belirler,
- Denetimde işbölümünün uygulanmasına katkı sağlar,
- Denetim yapılan her alanda (hesap ve işlem türüne ilişkin) denetim prosedürlerini belirler.

2.3.3. Denetimin Yürütülmesi

Denetimin yürütülmesi, kanıtların toplanması, yöntem ve tekniklerin uygulanması ve tüm bu işlemlerin çalışma kağıtlarına kaydedilmesi ile olur.

2.3.3.1. Denetim Kanıtları

Denetim kanıtları; denetimi yapılan bilgilerin önceden belirlenen kıstaslar arasında uygunluk seviyesini belirlemek amacıyla denetçiler tarafından kullanılan her türlü bilgi, belge ve kayıtlardan oluşmaktadır.⁹⁰

⁸⁷ Alvin A. Arens, James K. Loebbecke, Fifth Edition, s. 205

⁸⁸ Celal Kepekçi, s. 51

⁸⁹ Celal Kepekçi, s. 51

Denetim kanıtı, denetçinin görüşünü oluşturmak için kullandığı ve müşteri tarafından gösterilen, dışarıdan sağlanan ya da kendisi tarafından bulunan bütün bilgilerdir.⁹¹ Finansal tabloların geçmişte oluşmuş bilgileri barındırması nedeniyle denetçi, genellikle tabloların dayanağı olan işlemleri bilme olanağına sahip değildir. Denetçi ekseriyeti görüşünü, finansal tablo bilgilerinin gerçekliliğini gösteren belgeler üzerinden oluşturur. Denetçi, gerçekleşmiş olduğu iddia edilen birçok işlemi, o işlemlerin gerçekleşmiş olduğunu ortaya koyan belgeler ile (yevmiye kayıtları, sevk irsaliyesi, fatura) değerlendirmektedir.⁹²

Denetçi, denetim görüşüne dayanak oluşturacak sonuçlara ulaşmak için uygun ve yeter sayıda denetim kanıtı toplamalıdır.⁹³

Denetim kanıtları hukuki kanıtlardan farklıdır. Denetimin amacı bakımından bir kanıtın geçerli olup olmayacağına denetçi karar verir. Denetçi, denetimin amacına uygun sayıda ve özellikle kanıtları elde etmeli ve değerlendirmelidir.⁹⁴

Denetim kanıtları, aşağıdaki gibi ayrıma tabi tutulabilir.⁹⁵

- **Dış Kanıtlar** : İşletmenin dışından elde ettiğimiz kanıtlar dış kanıt olarak adlandırılmaktadır. Dış kanıtlara örnek olarak; alış faturaları, banka dekontları, gider pusulası, kira sözleşmeleri, gelen fakslar ve iş mektupları verilebilir.
- **İç Kanıtlar** : İşletmenin içinden elde ettiğimiz kanıtlar olarak nitelendirilmektedir. İç kanıtlara örnek olarak; yevmiye defteri, büyük defter, satış faturalarının kopyaları, gönderilen mektup ve faksların kopyaları, mizanlar ve finansal tablolar verilebilir.
- **Asıl Kanıtlar** : İşletmenin muhasebe sistemi içinde tüm defterler, mizanlar ve işletme tarafından üretilmiş belgelerdir.
- **Destekleyici Kanıtlar** : Asıl kanıtların dışında kalan kanıtlardır. Destekleyici kanıtlara örnek olarak; kişi beyanları, fiziki tespit, hesaplama gibi yöntemlerle elde edilen kanıtlar verilebilir.

⁹⁰ <www.niyazikurnaz.net/denetim1/denetim-5.ppt>(08.07.2014)

⁹¹ W. Artur Holmes, S. Wayne Overmyer, *Muhasebe Denetimi: Standartları ve Yöntemleri*, (çev. Oğuz Göktürk), Bilimsel Yayınlar Derneği, Cilt-1, s. 3

⁹² Mehmet Şirin, "Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi", *Sayıştay Dergisi*, Sayı 61, 2006, s. 25

⁹³ *Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları, Türmob Yayınları-339*, Ankara 2008, s. 396

⁹⁴ Celal Kepekçi, s. 87

⁹⁵ Münevver Yılancı ve Diğerleri, s. 57-58

2.3.3.2. Denetim Yöntem ve Teknikleri

Denetim yöntemlerini dört başlık altında sınıflandırabilir.⁹⁶

- **Aralıksız Denetim - Örneklemeye Yoluyla Denetim** : Aralıksız denetim, denetlenen tarih aralığı içindeki işlemlere ait tüm belge ve kayıtların eksiksiz olarak tek tek incelenmesidir. Örneklemeye yoluyla denetim, işletmeye ait tüm belge ve kayıtların yerine belirli kriterlere göre örnekleri alınan muhasebe belge ve kayıtları incelenir.
- **İleriye Doğru Denetim - Geriye Doğru Denetim** : İleriye doğru denetim, muhasebe işlemlerinin başlangıcı olan fatura ve diğer belgelerden muhasebe kayıtlarına, kayıtlardan mali tabloların incelenmesini kapsayan bir denetim türüdür. Geriye doğru denetim ise tam tersi olup, mali tablolardan başlayarak kayıtlara ve kayıtlardan da belgelere doğru yapılan bir denetim şeklidir.
- **Doğrudan Denetim - Dolaylı Denetim** : Doğrudan denetim, muhasebe kayıtlarındaki her bir işleminin ayrı ayrı doğrudan denetlenmesidir. İşletmede meydana gelen her bir işlemin defter kayıtlarına doğru işlenip işlenmediği, değerlemenin doğru yapılıp yapılmadığı, kapanış muhasebe kayıtlarına doğru yansıtılıp yansıtılmadığı araştırılmasının tek tek yapılmasıdır. Dolaylı denetim ise benzer veya birbirine yakın ilişki içinde olan hesapların toplamları karşılaştırılarak bunlar arasındaki ilişkinin tutarlılığını araştıran bir denetim yöntemidir.
- **Şekli Denetim - Maddi Denetim** : Şekli denetim, bir firmada tutulan muhasebe düzeninin şekilsel uygunluğunu saptamaya yöneliktir. Maddi denetim, işletmeye ait kıymetlerde değişiklik doğuran işlemlerin, gerçeğe ve amaca uygunluğu ile defter ve hesaplara, belgeler ve değerlendirme ölçütleri ışığında doğru olarak işlenip işlenmediğini inceler.⁹⁷

Denetimde kullanılan başlıca teknikler aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir. Bunlar;

- **Fiziki inceleme** : İşletmenin aktif değerleri içinde var olan fiziki kıymetlerin gerçekte bulunup bulunmadığını saptamaya yönelik yapılır.⁹⁸

⁹⁶ Şefika Demirkan, s. 57-58

⁹⁷ Ersin Güredin, s. 99

⁹⁸ Tesmer Yayınları-85, s. 144

- **Gözlem** : Denetçinin, yönetimin belirlemiş olduğu kurallara göre işlemlerin, yetkili kişilerce doğru bir şekilde yapılıp yapılmadığına tanıklık etmesidir.⁹⁹
- **Doğrulama** : Denetçinin, muhasebe kayıtlarında yer alan bilgilerin doğruluğunu saptamak için işletme dışındaki kişilerden yazılı olarak yanıt istemesidir.¹⁰⁰
- **Soruşturma** : Denetçi tarafında sorulan sözlü ve yazılı soruları içerir.¹⁰¹
- **Kayıt sistemini yeniden izleme** : İşletme faaliyetleriyle ilgili kayıtların, örnek belgeler seçilerek karşılaştırılması ve doğruluğunun araştırılması amacıyla yapılır.¹⁰²
- **Yeniden hesaplama** : İşletmede gerçekleşen işlemlerin, matematiksel açıdan denetlenmesidir.
- **Belge incelemesi** : Muhasebe düzeni ile alakalı bütün belgelerin detaylı incelenmesini ifade eder.¹⁰³
- **Göz atma** : Denetçinin, muhasebe ortamına bakarak olağandışı durumları tespit etmesidir.¹⁰⁴
- **Analitik inceleme** : Karşılaştırmalar, oran analizleri, karşılıklı hesaplar arasında ilişki kurma gibi işlemleri kapsar.

2.3.3.3. Çalışma Kağıtları

Çalışma kağıdı, denetçinin denetim çalışmaları ile ilgili olarak uyguladığı denetim usul ve yöntemlerini, denetime ilişkin yaptığı bütün işlemleri, uyguladığı testleri, elde ettiği bilgileri ve ulaştığı sonuçları yazdığı dökümandır.¹⁰⁵

Bunlar hem denetçiye güvence oluşturan kanıt niteliğindedirler, hem de kaliteli bir denetim yapıldığına dair kanıt oluştururlar. Denetçi ile müşteri, işletme veya üçüncü kişiler arasında çıkabilecek anlaşmazlıklarda, yasal mercilere karşı iyi bir denetim çalışması yapıldığı ve buna göre denetim görüşüne ulaştığını ispatlayabilir.¹⁰⁶

⁹⁹ Seval Kardeş Selimoğlu ve Diğerleri, s. 138

¹⁰⁰ Nejat Bozkurt, s. 64

¹⁰¹ A. Yasin Karanfiloğlu, s. 33

¹⁰² Mehmet Bakır, 2003, s. 60

¹⁰³ Ersin Güredin, s. 123

¹⁰⁴ Sedat Akbıyık, s. 76

¹⁰⁵ Mehmet Bakır, 2003, s. 62

¹⁰⁶ Şefika Demirkan, s. 63

2.3.4. Denetim Sonuçlarının Raporlanması

Bağımsız denetim sürecinin son aşamasını, bağımsız denetime yönelik hazırlanan bir denetim raporu oluşturmaktadır.

“Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim sonucunda bağımsız denetçinin işletme finansal tabloları hakkında açıkça ifade edilmiş görüşünü içerir.¹⁰⁷ Bu görüş, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle, ilgili oldukları finansal raporlama standartları uyarınca hazırlanıp hazırlanmadığı konusundadır. Zira bağımsız denetimin amacı, finansal raporlama standartlarına uygun olarak, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığının ortaya konmasıdır.”¹⁰⁸

“Bağımsız denetim görüşünün oluşturulma sürecinde bağımsız denetçinin, finansal tabloların önemli yanlışlıkları içermediğine dair makul güvenceyi elde edecek yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtına sahip olması gerekir.”¹⁰⁹

“Ancak bazı durumlarda, bir takım sınırlamalar nedeniyle bağımsız denetçi gerekli bağımsız denetim kanıtlarını toplayamayabilir. Atanma zamanı nedeniyle bağımsız denetçinin fiziki stok sayımını gözlemlememesi, işletmenin muhasebe kayıtlarının yetersiz olması veya gerekli olduğuna inanılan bir bağımsız denetim tekniğinin uygulanamamasının örnek olarak verilebileceği bu gibi durumlar “çalışma alanının sınırlanması” olarak adlandırılır. Bu sınırlama dolayısıyla, kullanılan alternatif bağımsız denetim tekniklerine rağmen, denetlenen kalem veya kalemlerle ilgili yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edilememesi, denetçinin görüşünü etkileyecektir.”¹¹⁰

“Bağımsız denetçinin finansal tablolar hakkındaki görüşünü etkileyen diğer bir husus, seçilen bazı muhasebe politikaları, bunların uygulanması ve dipnotların yeterliliği gibi konularda işletme yönetimiyle görüş ayrılığına düşülmesidir. Zira bağımsız denetim sırasında, finansal tablolarda tespit edilen eksiklik veya yanlışlıklar öncelikle işletme yönetimine iletilir; yönetim, bağımsız denetçinin tespitine katılırsa, söz konusu yanlışlığı kamuya açıklamadan tablolarda düzeltebilir. Ancak, yönetimin bağımsız denetçinin tespitine katılmaması halinde finansal tablolar -bağımsız denetçiye göre- eksik veya hatalı haliyle tablo kullanıcılarına sunulur. Bu durumda, bağımsız denetçinin, finansal tabloların kullanıcılara sunulduğu son hali hakkındaki görüşü olumlu olmayacaktır.”¹¹¹

“Yukarıdaki belirtilen ve bağımsız denetçinin çalışma alanında bir sınırlama olması ve seçilen muhasebe politikalarının uygunluğuna, bunların uygulama yöntemlerine veya finansal tablo açıklamalarının yeterliliğine ilişkin olarak yönetimle bir anlaşmazlık bulunması şeklinde özetlenebilecek şartlardan

¹⁰⁷ Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, *Auditing And Assurance Services: an Integrated Approach*, Twelfth Edition, PrenticeHall, Upper Saddle River, New Jersey 2008, s. 5

¹⁰⁸ Ferruh Çömlekçi, s. 173

¹⁰⁹ Münevver Yılcı, Birol Yıldız, Murat Kiracı, s. 48

¹¹⁰ <<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1>>(03.07.2014)

¹¹¹ <<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1>>(03.07.2014)

birinin oluşması durumunda,¹¹² sorunun etkisi finansal tablolar için önemliyse veya önemli olabilecekse, bağımsız denetçi olumlu görüş beyan etmeyecek; olumsuz veya şartlı görüş bildirme veya görüş bildirmekten kaçınma yollarından birine gidecektir.”¹¹³

Bu kapsamda, dört tür bağımsız denetim raporu ortaya çıkmaktadır.

- **Olumlu Görüş İçeren Rapor** : “Bu rapor tipinde, bağımsız denetçinin işletme finansal tabloları hakkında beyan ettiği görüşü, bu tabloların, tüm önemli yönleriyle, finansal raporlama standartlarına uygun olarak gerçeği dürüst bir şekilde yansıttığı yönündedir.”¹¹⁴
- **Olumsuz Görüş İçeren Rapor** : “Finansal tabloların sunumuyla ilgili olarak işletme yönetimiyle düşülen görüş ayrılığının finansal tablolara olan etkisinin önemli ve yaygın olduğu durumlarda olumsuz görüş verilir. Bağımsız denetçinin işletme finansal tabloları hakkında rapor ettiği görüşü, bu tabloların, finansal raporlama standartlarına uygun olarak gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmadığı yönündedir.”¹¹⁵
- **Görüş Bildirmekten Kaçınılan Rapor** : “Çalışma alanındaki sınırlamanın muhtemel etkisinin, bağımsız denetçinin yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edemeyeceği ve görüş bildiremeyeceği kadar önemli ve yaygın olması durumunda, bağımsız denetim raporunda görüş bildirmekten kaçınılır. Bu tip bağımsız denetim raporlarında sınırlamaya ilişkin bilgi verilir ve söz konusu sınırlama olmasaydı finansal tablolarda yapılması gerekli olabilecek muhtemel düzeltmeler belirtilir.”¹¹⁶
- **Şartlı Görüş İçeren Rapor** : “İşletme yönetimiyle olan görüş ayrılığının veya çalışma alanı sınırlamasının etkisinin olumsuz görüş bildirmeyi ve görüş bildirmekten kaçınmayı gerektirecek kadar önemli ve yaygın olmadığı durumlarda şartlı görüş içeren rapor hazırlanır. Bağımsız denetçinin işletme finansal tabloları hakkında rapor ettiği görüşü, bu tabloların, şarta neden olan hususlar dışında, finansal raporlama standartlarına uygun olarak gerçeği dürüst bir şekilde yansıttığı yönündedir.”¹¹⁷

Ayrıca, bağımsız denetimin sonucunda oluşan görüşün değiştirilmesine gerek olmayacak düzeyde özelliği olan bir husus bulunmakla birlikte, finansal tabloları etkileyen ve dipnotlarında detaylı bir şekilde yer alan bir durumun varlığının, bu

¹¹² Soner Altaş, *Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Şirket Denetimi: Denetçi, İşlem Denetçisi ve Özel Denetçi*, Seçkin Yayınları, Ankara 2011, s. 120

¹¹³ <<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1>>(03.07.2014)

¹¹⁴ Celal Kepekçi, s. 202

¹¹⁵ Mehmet Bakır, 2003, s. 68

¹¹⁶ Kadir Ayrancı, *Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bir İşletme Uygulaması*, (Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, 2010), s. 52-53

¹¹⁷ Kadir Ayrancı, s. 48-49

tabloları kullanacak olanlarının bilgisine sunulması ve bağımsız denetim raporuna eklenmesi gerekir.¹¹⁸

¹¹⁸ <<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1>>(03.07.2014)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENETÇİ VE BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN

TÜRK TİCARET KANUNUNDAKİ DÜZENLEMELER

3.1. Denetçilik İle İlgili Düzenlemeler

Bu düzenlemeler; denetçi olmanın şartları, denetçi olamayacaklar ve denetçi ile ilgili diğer kısıtlamalar olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır.

3.1.1. Denetçi Olmanın Şartları

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 400. Maddesine göre denetçilik şartları ile ilgili düzenleme; “ancak ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir” şeklindedir.¹¹⁹ Fakat denetçinin tarif edilmesiyle alakalı olarak; 30 Haziran 2012 tarih ve 28339 sayılı resmi gazete ile ilan edilen 6335 sayılı kanunda değişiklik yapılarak, denetçi olabilecekler ile ilgili yeni bir düzenlemeye gidilmiştir. Değişiklik sonrası “denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 01/06/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ile ortakları bu kişilerden müteşekkil sermaye şirketleri olabilir” şeklinde düzenlenmiştir.¹²⁰

İlk oluşan düzenleme ile bağımsız denetçi, ortaklarının yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavir ünvanına sahip kişilerden oluştuğu denetim kuruluşu olabilirken, gerçekleştirilen değişiklik ile yeminli müşavir ve serbest muhasebeci mali müşavir ünvanına sahip olanlara ilave olarak Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetki verilen kişilerin de denetçi olabilmelerine imkan sağlanmıştır. Buna ek olarak, bağımsız denetim kuruluşları için sermaye şirketi olma zorunluluğu getirilmiştir.¹²¹

¹¹⁹ <<http://www.malibilgi.net/haber/9132/bagimsiz-denetcilikte-dogan-karmasa.html>>(10.05.2015)

¹²⁰ <<http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/hayrullah/021/>>(10.05.2015)

¹²¹ <<http://www.samsunsmmmo.org.tr/haber.aspx?id=1299>>(10.05.2015)

T.T.K.'ya göre Kamu Gözetleme Kurumu (KGK), bağımsız denetimle ilgili bütün faaliyetlerin yürütülmesinden ve denetlemesinden sorumlu tutulmuştur. Buna göre, finansal raporlamanın ve bağımsız denetimin ortamının kaliteli ve güvenli oluşmasını sağlamak, finansal raporların uluslararası standartlar ile uyumlu şekilde düzenlenmesi ve denetlenmesi için gerekli standartları oluşturmak ve etkili bir kamu gözetiminin gerçekleşmesini sağlamak, Kamu Gözetleme Kurumu'nun görevidir.¹²²

“K.G.K.’nca hazırlanan 26 Aralık 2012 tarihli yönetmelik hükümlerine göre, meslek mensupların ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler alanlarında eğitim veren fakülte ve yüksekokulları bitirmiş ve denetçilik sınavında başarılı olmuş kişiler de denetçik belgesini alabileceklerdir.”¹²³

3.1.2. Şirketle İlişki Durumlarına Göre Denetim Yetkisi Kısıtlananlar

“Aşağıdaki hâllerden birinin varlığında, yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz. Şöyle ki, önceki cümlede sayılanlardan biri (T.T.K. Madde 400);

- Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,
- Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa,
- Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısımsıysa,
- Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,
- Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,
- Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,

¹²² <<http://www.muhasebenetwork.com/kgk>>(10.05.2015)

¹²³ Hakan Özçelik, Hasan Şenol, Ahmet Ertürk, “Muhasebe ve Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açılı ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:62, 2014, s.57

- (a) ile (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,
- Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa, denetçi olamaz.”¹²⁴

3.1.3. Denetçi İle İlgili Diğer Kısıtlamalar

Bir firma için on yıl içerisinde toplamda yedi yıl denetçi sıfatıyla atanan bağımsız denetçiler, üç yıl ara vermedikçe yeniden denetçi olarak atanamazlar. Bu hükmün uygulanması noktasında usul ve esasların belirlenmesi ile belirlenen sürelerin kısaltılması yetkisi, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’na aittir.¹²⁵

Denetçiler, denetim hizmeti verdiği işletmeye, vergisel danışmanlık ile vergisel denetim haricinde, danışmanlık ya da herhangi bir hizmette bulunamaz ve bunları bağlantılı bir şirket üzerinden de yerine getiremez.¹²⁶

3.2. Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler

3.2.1. Her Şartta Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler

“Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulu’nun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden (T.T.K. Madde 400);

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

“19/10/2005 tarih ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu’nun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden (T.T.K. Madde 400);

¹²⁴ <<http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-400>> (04.07.2014)

¹²⁵ <<http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-400>> (04.07.2014)

¹²⁶ <<http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-400>> (04.07.2014)

- Bankalar,
- Derecelendirme kuruluşları,
- Finansal holding şirketleri,
- Finansal kiralama şirketleri,
- Faktöring şirketleri,
- Finansman şirketleri,
- Varlık yönetim şirketleri,
- Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanun'da tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler.”

“03/06/2007 tarih ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/3/2001 tarih ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri (T.T.K. Madde 400).”

“Borsa İstanbul piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler (T.T.K. Madde 400).”

“10/02/2005 tarih ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri ile 11/08/1982 tarih ve 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket şeklinde kurulan şirketler (T.T.K. Madde 400).”

Ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı şirketler (T.T.K. Madde 400).”¹²⁷

3.2.2. Belirli Şartlarda Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler

14 Mart 2014 tarih ve 28941 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 2014/5973 sayılı “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar” ile 01/01/2014 tarihi itibarıyla veya özel hesap döneminden dolayı daha sonraki bir tarihte başlayan hesap dönemlerinde bağımsız denetim kapsamına girme şartları aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

- Aktif toplam tutarı 75 milyon TL. ve üstü
- Yıllık net satış hasılat tutarı 150 milyon TL. ve üstü.
- Çalıştırılan sayısı 250 ve üstü.

Belirlenen şartlar dahilinde kalınmadığı, 12 Mart 2013 tarih 28585 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar” kapsamında değerlendirilmesi gerekecektir

¹²⁷<http://www.ticaretkanunu.net/bakanlar-kurulu-karari-bagimsiz-denetime-tabi-olacak-sirketler/>
(04.07.2014)

Bahsedilen Usul ve Esasların 5'inci maddesinde bulunan örnekte, bir şirketin hesap dönemleri itibarıyla şartların sağlanmasına göre denetim kapsamında olma durumu gösterilmiştir. Bu örneğe bakıldığında; 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 ve 2017 takvim yıllarına ilişkin mali tablolar ve sigorta bildireleri üzerinden bir şirketin bağımsız denetime tabi olup olmayacağı değerlendirilirken, ilgili yıldaki aktif toplam tutarının yetmişbeş milyon türk lirası ve üstü, yıllık net satış hasılat tutarının yüzeli milyon türk lirası ve üstü ve çalışan sayısının 250 ve üstü olup olmadığına bakılması ve belirlenen bu şartlardan asgari ikisini karşılayıp karşılamadığı dikkate alınarak belirlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle; Bakanlar Kurulu Kararının anlaşılması için verilen örnekte; 31/12/2015 tarihi itibarıyla biten hesap dönemine ait şartlardan en az ikisi için belirlenen sınırların yüzde yirmi veya daha fazla aşağıya düşmediği varsayılarak, şirketin denetime tabi olduğu açıklaması getirilmiştir.¹²⁸

Belirlenen şartları taşımayan anonim şirketlerde denetim; T.T.K.'nun 397. Maddesinin 5. fıkrasına getirilen düzenleme ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanıp, Bakanlar Kurulu'nca onaylanacak yönetmeliğe istinaden, denetim kapsamına alınacaklardır.¹²⁹

Limited şirketler ise yapılan düzenlemeler dışında tutulmuş olmakla birlikte, 28.03.2013 tarihi itibarıyla yasalaşan 6455 sayılı kanunun 82'nci maddesine, limited şirketler ile ilgili yeni düzenlemeler getirilmiştir.¹³⁰ Düzenlemeler sonrasında, 6102 sayılı Kanunu'nun 635'inci maddesinin birinci fıkrası "397 nci maddenin beşinci ve altıncı fıkraları dışında kalan Anonim Şirketin denetçiye, denetime ve özel denetime ilişkin hükümleri limited şirkete de uygulanır" şeklinde değiştirilmiştir. Böylece, anonim şirketler için belirlenen şartları taşıyan limited şirketler, denetim kapsamında olacaktır.¹³¹

3.2.3. Özel Şartlarda Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler

"Sermayesinin en az % 25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan ya da dolaylı olarak ait olan şirketler"

¹²⁸ <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/BKK_usul_esaslar_degisiklik_EK_1.pdf>(04.07.2014)

¹²⁹ <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/BKK_usul_esaslar_degisiklik_EK_1.pdf>(04.07.2014)

¹³⁰ <<https://www.btso.org.tr/6455SayılıKanunile>>(10.05.2015)

¹³¹ Serbay Moray, "Bağımsız Denetim Yaptırmak Zorunda Olan Şirketler ve 6455 Sayılı Kanun ile Bu Denetim Kapsamı Dışında Kalan Anonim Şirketlere İlişkin Getirilen Hükümler", *Mali Çözüm Dergisi*, Mayıs-Haziran 2013, s. 141

aşağıda belirtilen şartlardan asgari ikisini sağlaması durumunda bağımsız denetim kapsamında olacaktır.

- Aktif toplam tutarı 40 milyon TL. ve üstü.
- Yıllık net satış hasılat tutarı 50 milyon TL. ve üstü.
- Çalıştırılan 125 ve üstü.

“ Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketlerden şirketler” aşağıda belirtilen şartlardan asgari ikisini sağlaması durumunda bağımsız denetim kapsamında olacaktır.

- Aktif toplam tutarı 50 milyon TL. ve üstü.
- Yıllık net satış hasılat tutarı 75 milyon TL. ve üstü.
- Çalıştırılan 175 ve üstü.

“Kaynak tahsisi içermeyen yetkilendirme sahibi şirketler ile çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, 15/01/2004 tarih ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu, 05/11/2008 tarih ve 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 1525’inci maddesi kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi olan şirketler”

aşağıda belirtilen şartlardan asgari ikisini sağlaması durumunda bağımsız denetim kapsamında olacaktır.

- Aktif toplam tutarı 75 milyon TL. ve üstü.
- Yıllık net satış hasılat tutarı 100 milyon TL. ve üstü.
- Çalıştırılan 250 ve üstü.

“20/02/2001 tarih ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu, 18/04/2001 tarih ve 4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu, 04/12/2003 tarih ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu ve 02/03/2005 tarih ve 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanunu’nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun uyarınca Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren lisans, sertifika veya yetki belgesi sahibi şirketlerden (4046 sayılı Kanun hükümlerine tabi kamu iktisadi teşebbüsleri hariç) şirketler”

aşağıda belirtilen şartlardan asgari ikisini sağlaması durumunda bağımsız denetim kapsamında olacaktır.

- Aktif toplam tutarı 75 milyon TL. ve üstü.
- Yıllık net satış hasılat tutarı 100 milyon TL. ve üstü.
- Çalıştırılan sayısı 250 ve üstü.

“Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketler,” aşağıda belirtilen şartlardan asgari ikisini sağlaması durumunda bağımsız denetim kapsamında olacaktır.

- Aktif toplam tutarı 15 milyon TL. ve üstü.
- Yıllık net satış hasılat tutarı 20 milyon TL. ve üstü.
- Çalıştırılan sayısı 50 ve üstü.

“Gayri faal olan ya da faaliyetleri geçici olarak durdurulan ya da iptal edilmiş olan (gerekli ana sözleşme değişiklikleri ve benzeri prosedür işlemleri henüz gerçekleştirilmemiş olanlar dahil) iştirak ve şirketler hariç olmak üzere, Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun iştirakleri ile mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında Fon tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketler”

aşağıda belirtilen şartlardan asgari ikisini sağlaması durumunda bağımsız denetim kapsamında olacaktır.

- Aktif toplam tutarı 75 milyon TL. ve üstü.
- Yıllık net satış hasılat tutarı 150 milyon TL. ve üstü.
- Çalıştırılan sayısı 250 ve üstü.

“08/06/1984 tarih ve 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az %50'si belediyelere ait olan şirketler”

aşağıda belirtilen şartlardan asgari ikisini sağlaması durumunda bağımsız denetim kapsamında olacaktır.

- Aktif toplam tutarı 40 milyon TL. ve üstü.
- Yıllık net satış hasılat tutarı 50 milyon TL. ve üstü.
- Çalıştırılan sayısı 125 ve üstü.¹³²

3.2.4. Denetim Kapsamı Dışında Kalma

Denetim kapsamındaki şirketlerin, kendisi ya da bağlı ortaklıklarıyla ve iştirakleri ile beraber, bir hesap dönemine ait şartlardan en az ikisi için belirlenen sınırların yüzde yirmi

¹³² <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/tms_seti/TMS/BKK_Usul_ve_Esas.pdf>(04.07.2014)

veya daha fazla aşağıya düşmesi halinde, müteakip hesap döneminden itibaren denetim kapsamı dışında kalır.¹³³

Belirlenen şartlar dahilinde kalınıp kalınmadığı, 12 Mart 2013 tarih 28585 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar” kapsamında değerlendirilmesi gerekecektir

Bahsedilen Usul ve Esasların 5’inci maddesinde bulunan örnekte, bir şirketin hesap dönemleri itibarıyla şartların sağlanmasına göre denetim kapsamında olma durumu gösterilmiştir. Bu örneğe bakıldığında; 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 ve 2017 takvim yıllarına ilişkin mali tablolar ve sigorta bildireleri üzerinden bir şirketin bağımsız denetime tabi olup olmayacağı değerlendirilirken, ilgili yıldaki aktif toplam tutarının 75 milyon türk lirası ve üstü , yıllık net satış hasılat tutarının 150 milyon türk lirası ve üstü ve çalıştırılan sayısının 250 ve üstü olup olmadığına bakılması ve belirlenen bu şartlardan asgari ikisini karşılayıp karşılamadığı dikkate alınarak belirlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle; Bakanlar Kurulu Kararının anlaşılması için verilen örnekte; 31/12/2015 tarihi itibarıyla biten hesap dönemine ait şartlardan en az ikisi için belirlenen sınırların yüzde yirmi veya daha fazla aşağıya düşmediği varsayılarak, şirketin denetime tabi olduğu açıklaması getirilmiştir.

Ancak, denetim kapsamı dışında kalmaya verilecek örnekte; 01/01/2013-31/12/2013 hesap dönemi içinde denetim kapsamında olan bir şirketin 31/12/2013 tarihi itibarıyla son bulan hesap döneminin aktif toplam tutarı 55 milyon TL, yıllık net satış hasılat tutarı 100 milyon TL ve çalışan sayısı 275 kişidir. Şirketin, 2013 takvim yılına ait hesap dönemi sonunda, aktif toplam tutarı ve yıllık net satış hasılat tutarının şartlar için belirlenen sınırların yüzde yirmiden daha fazla aşağıya düşmüştür. Bu yüzden şirket, 01/01/2014-31/12/2014 hesap dönemi için denetim kapsamı dışından kalır.¹³⁴

3.2.5. Denetimde Kullanılan Finansal Tablolar

Denetim kapsamı içerisinde kalınıp kalınmadığının belirlenmesi noktasında, şirketler ile bu şirketlerin bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerinin aktif toplam tutarı ve yıllık net satış hasılat tutarı hesaplanırken, vergi kanunları dahilinde kamu kurumlarına verilmek amacıyla

¹³³ < http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/BKK_usul_esaslar_degisiklik_EK_1.pdf>(04.07.2014)

¹³⁴< http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/BKK_usul_esaslar_degisiklik_EK_1.pdf>(04.07.2014)

hazırlanmış son iki hesap dönemine ilişkin bilanço ve gelir tablosu dikkate alınır. Denetim kapsamı içine girdikten sonra 12.03.2013 tarih ve 28585 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan KGK Kurul Kararının 11'inci maddesi hükmü uygulanır. Ülke dışında bulunan bağlı ortaklıklar ve iştiraklerin, “varsa denetimden geçmiş uluslararası muhasebe standartlarına uygun finansal tabloları, olmaması halinde tabi oldukları mevzuat uyarınca hazırladıkları” finansal tablo bilgileri kullanılır.¹³⁵

Yönetim kurulu faaliyet raporunun içerisinde bulunan mali bilgilerin, denetlenmiş finansal tablolar ile uyumlu olup olmadığı ile gerçeğe ne derece uygun olduğu da denetim kapsamına girmektedir.¹³⁶

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 397'inci maddesinin 2'nci fıkrasına göre şirketler, denetim kapsamında hazırladıkları finansal tablolar ile yönetim kurulu raporunu denetlettirmek zorundadırlar. “Düzenlenmiş olduğu halde, denetlettilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulu raporu, düzenlenmemiş hükmündedir.”¹³⁷

K.G.K.'ca belirlenen usul ve esaslara göre, şirketlerin her şarta bağımsız denetim kapsamına girip girmeyeceklerinin belirlenmesinde, şirketler ile bu şirketlerin bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerinin aktif toplam tutarı ve yıllık satış hasılat tutarı hesaplanırken, vergi kanunları dahilinde kamu kurumlarına sunulmak amacıyla hazırlanmış son iki hesap dönemine ilişkin bilanço ve gelir tablosu dikkate alınır.¹³⁸ Şirketler, bağımsız denetim kapsamına girdikten sonra ise Yeni TTK'na ve TMS'ye göre finansal tablolarını hazırlarlar. Bu şirketlerin takip eden hesap döneminde, bağımsız denetim kapsamına girip girmeyecekleri belirlenirken, Yeni TTK'na ve TMS'ye göre hazırlanmış oldukları finansal tablolardaki aktif toplam tutarı ve yıllık satış hasılat tutarı dikkate alınır. Ölçütlerin belirlenmesi aşamasında, bağlı ortaklıkların tam konsolidasyonu, iştiraklerin ise öz kaynaklarını konsolide ettikleri finansal tabloları dikkate alınmalıdır.¹³⁹

3.3. Bağımsız Denetim Kalitesine Etkileri

¹³⁵ <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/tms_seti/TMS/BKK_Usul_ve_Esas.pdf>(04.07.2014)

¹³⁶ Seniha Dal ve Diğerleri, s. 91

¹³⁷ <www.fkymm.com/makaleler>(10.05.2015)

¹³⁸ <<http://www.kobi.org.tr/index.php/haberler/kob-haberler/346-irketlerin-bamsz-denetime-tabi-olacaelcuetler-belirlendi>>(10.05.2015)

¹³⁹ Hakan Özçelik ve Diğerleri, s. 60

Bağımsız denetimde etkinliğin ve kalitenin sağlanması, işletme yönetimine ve işletme ilgililerine yönelik alınacak kararlarda kritik öneme sahiptir.

“Denetimi, bir doğruluk, uygunluk ve akılcılık sorgulaması olarak tanımladığımızda, bu faaliyetin bizzat kendisinin de kalite ve güvenilirlik sorgulamasına konu edilmesi gerekir. Sözü edilen kalite ve güvenilirliğin güvencesi ise, yapılan işin kalitesine ilişkin ölçütler bütünü olan denetim standartlarıdır. Bu standart denetim kuruluşlarının ve personelinin mesleki standartlar ile yasal düzenlemelere uyduğunun ve denetim raporunun denetlenen işletmenin içinde bulunduğu şartlara uygun biçimde yayımlandığının makul (belirli, sınırlı, abartısız) bir güvencesini sağlamak üzere denetim kuruluşlarının bir kalite kontrol sistemi kurmalarını zorunlu kılmaktadır.”¹⁴⁰

“Bağımsız denetim çalışmalarının genel esasları Bağımsız Denetim Yönetmeliği ile belirlenmiş olmakla birlikte uygulamalara yönelik esaslar ulusal otoritelerce yayınlanan standart ve tebliğler aracılığıyla duyurulmaktadır. Bağımsız denetim hizmetinin kamu yararı içeren bir hizmet olması ve etkin bir şekilde gerçekleştirilmemesi durumunda piyasaların olumsuz etkileneceğinden hareketle bağımsız denetim hizmetlerinin belirli standart ve prosedürler kapsamında yerine getirilmesi büyük önem taşımaktadır.”¹⁴¹

Bu amaçla, 01/01/2013 tarihinden itibaren oluşacak hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe giren bağımsız denetim standartları “finansal tabloların denetiminde, denetçi ile denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin sorumluluklarını”¹⁴² düzenlemiştir.

“Bağımsız denetimden beklenen yararın elde edilebilmesi alınan hizmetin kalitesine bağlıdır. Bağımsız denetimin sosyo-ekonomik öneminden dolayı denetim çalışmalarının belirli kalitede ve düzende olması gerekir. Bağımsız denetimde kalite, denetim çalışması sonucunda oluşan yargının (denetim görüşünün) doğruluğu ve güvenilirliğini ifade etmektedir.”¹⁴³

Bağımsız denetim şirketleri ile bağımsız denetçilerin, yükümlülükleri yerine getirme noktasında müşteri beklentilerinin bilincinde olmak ve bağımsız denetim hizmetini nitelikli kılmak üzere etik değerlere -tarafsızlık, dürüstlük, gizlilik, mesleki yeterlilik, titizlik, özen ve davranış- bağlı kalarak kaliteli denetim hizmeti vermeleri gerekir.

Bu bağlamda, TTK'daki düzenlemeler ışığında bağımsız denetime etkilerinin değerlendirilmesi üzerine TR22 Bölgesinde (Çanakkale-Balıkesir) ampirik bir çalışma yapılmış ve sonuçları dördüncü bölümde yorumlanmıştır.

¹⁴⁰ <www.muhasabetr.comyazarlarimizrahmiuygun008>(21.05.2015)

¹⁴¹ <www.dunya.comyorum-incelemebagimsiz-denetimde-kalite-kontrol-sistemi-254238h.htm>(21.05.2015)

¹⁴² <www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/11/20131114-13-1.doc>(21.05.2015)

¹⁴³ <www.finanskulup.org.tr...MFY-100_SadiyeOktay-Denetim_Hizmetinde...>(21.05.2015)

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK TİCARET KANUNU BAĞLAMINDA BAĞIMSIZ DENETİMDEKİ DÜZENLEMELERİN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ: TR22 BÖLGESİNDE BİR ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Literatür İncelemesi

Bağımsız denetime ilişkin yapılan bazı çalışmalara yönelik literatür incelemesi aşağıda sunulmuştur.

“Dönmez ve Ersoy (2006) çalışmalarında; denetim firmalarının büyük bir çoğunluğunun ülkemizde bağımsız dış denetime ilişkin yapılan düzenlemelerin yetersiz olduğu düşüncesinde oldukları ortaya çıkmıştır. Yine firmaların büyük bir çoğunluğunun ülkemizde bağımsız denetim alanında en etkili çalışan örgüt olarak Sermaye Piyasası Kurulu'nu gördükleri saptanmıştır. Firmaların denetim sürecinde karşılaştıkları sorunların en önemlileri ise mevzuat karmaşası, denetime ilişkin düzenlemelerin yetersizliği ve denetlenen işletmelerin Uluslararası Muhasebe Standartları'nı uygulamaması olarak ortaya çıktığı ifade edilmiştir.”¹⁴⁴

Bağımsız denetim alanındaki faaliyetlerin tamamını kapsayacak düzenlemeler ile ilgili bakış açısıyla,

“Okur (2007) çalışmasında; yeni muhasebe ve finansal raporlama standartları ile birlikte yeni bağımsız denetim standartları doğrultusunda, bağımsız denetim sektörünün bütününe kapsayacak bir denetim mekanizmasının oluşturulması, bu bağlamda bağımsız denetim faaliyetinin düzenlenmesi ile gözetim ve denetiminin daha ayrıntılı ve kapsamlı olarak ele alınarak, bağımsız denetim alanında gerek düzenleme, gerekse gözetim ve denetimi icra edecek mekanizmaların tasarlanması ile birlikte mevcut durumun aşılarak diğer ülke uygulamalarına yaklaşılabileceği düşünülmektedir.”¹⁴⁵

Kavut, Taş ve Şavlı (2009) çalışmalarında; denetim süreci, Uluslararası Denetim Standartları ile ilişkilendirilerek anlatılmış, bu standartların uygulamaları nasıl yönlendirdiğini örneklerle ifade etmeye çalışmışlardır.¹⁴⁶

Ayrancı (2010) çalışmasında; daha güvenilir, daha etkin ve daha kaliteli bağımsız denetim hizmeti için denetçilerle, denetim firmalarıyla, müşteri işletmelerle, düzenleyici

¹⁴⁴ Adnan Dönmez, Ayten Ersoy, “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”, *Bilgi Dergisi*, Sayı 36, 2006

¹⁴⁵ Mahmut Okur, *Bağımsız Denetimin Denetimi*, Spk Yeterlilik Etüdü, Ankara 2007, s. 41-42

¹⁴⁶ Lerzan Kavut, Oktay Taş, Tuba Şavlı, *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İsmmno Yayınları-130, İstanbul 2009, s. 10

otoriteler ve meslek kuruluşlarıyla ilgili birçok faktörün bir araya gelmesi gerektiğini söylemiştir.¹⁴⁷

Senal (2011) çalışmasında; denetim şirketlerinin çalışan özelliklerinin bağımsız denetimin kalitesini nasıl etkilediği konusundaki algıları ile işletmelerin sermaye büyüklükleri ve kalite güvence incelemesinden geçip geçmemeleri arasındaki farklılığın anlamlı bulunduğunu, denetçilerin denetim standartlarına vakıf olmamasının denetim kalitesini olumsuz etkilemekte olduğunu ve K.G.K.'nun oluşturulması ile denetçilerin yeterli niteliğe sahip olmasının sağlanabileceğini düşünmektedir.¹⁴⁸

Sanlı ve Özbirecikli (2012) çalışmalarında; bağımsız denetimin, farklı sektörlerde ekonomik gelişmelerin doğal bir sonucu olarak meydana geldiğini ve güvenilir finansal bilgi ve şeffaflık ihtiyacının doğal bir sonucu olarak KOBİ'lere doğru genişleme olduğunu, genel olarak, bağımsız denetimin birçok ülkede halka açık şirketler için gerekli olmakla birlikte, Türkiye'deki KOBİ'lerin de bağımsız denetime tabi olacağını ve denetim yaparken, kayıt dışından kaynaklanan bazı problemlerle ve ticari hayatındaki endemik alışkanlıklarla karşılaşılması muhtemel olsa da, denetim uygulaması en gelişmiş ekonomilerde olan denetimlerden bile daha ileri olabilir. Zorunlu denetim; Türkiye ticaret hayatında şeffaflık ve hesap verebilirliğin kurulmasına cevap olabilir, sonucunu ortaya koymuşlardır.¹⁴⁹

“Özkan ve Özşahin (2012) çalışmalarında; muhasebe meslek mensupları, standartların uygulamaya girmesiyle işletmelerin daha şeffaf raporlama yapacağı, finansal tabloların güvenilirliğinin artacağı, karar verme durumunda olan işletme içi ve işletme dışı ilgililere daha sağlıklı bilgi sunulacağı, muhasebede dil birliğinin sağlanacağı ve muhasebe mesleğinin öneminin artacağı kanaatini taşımaktadırlar. Ayrıca muhasebe meslek mensupları; KOBİ TFRS'nin uygulamaya girmesiyle mesleki iş yükünde ve muhasebe maliyetinde artış olacağı, söz konusu standartların sağlıklı bir şekilde uygulanması için eğitim verilmesi gerektiği düşüncesinde oldukları sonucuna ulaşmışlardır.”¹⁵⁰

Çelik (2013) çalışmasında; Niğde ili dahilinde faaliyette bulunan meslek mensuplarının, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nın uygulanması

¹⁴⁷ Kadir Ayrancı, s. 133

¹⁴⁸ Serpil Senal, s. 208-209

¹⁴⁹ Nail Sanlı, Mehmet Özbirecikli, “Türkiye’de Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı 38, Kasım-2012, s. 21

¹⁵⁰ Azzem Özkan, Filiz Özşahin, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Kobi Finansal Raporlama Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı 37, Eylül-2012, s. 47

görüşünde oldukları ancak, standartlar hakkında bilgi seviyelerinin yeteri kadar olmadığı, uygulama kısmında sorunların yaşanacağı ve konuyla ilgili yeterli eğitimin verilmediğini düşündükleri sonucuna ulaşmıştır.¹⁵¹

Fidan ve Cinit (2013) çalışmalarında; yaptıkları analizlerde, meslek mensuplarının yoğun iş şartları altında yeni bir sisteme geçişe hemen adapte olamadıkları, bu nedenle bağlı oldukları kuruluşlardan bu sürece uyum aşamasında destek bekledikleri, meslek mensuplarının “TFRS ve KOBİ TFRS hakkında kendilerinin sürekli eğitim almaları gerektiğini de bildiklerini, bu nedenle de TMSK, TÜRMOB, TESMER, SPK, KGK, meslek odaları ve üniversitelerin işbirliği ortamı içerisinde,” kısa zaman içinde meslek mensuplarının eğitilmesine imkan verecek yöntemler ile eğitim çalışmalarını gerçekleştirmelerini ve bu eğitimlerin devamlılığını da sağlamaları gerektiğini belirtmiştir.¹⁵²

Ceylan (2013) çalışmasında; Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebeye ve özellikle denetime getirdiği yeniliklerin küçümsenmeyecek nitelikte olduğunu, çeşitli kısıtlamalarla kapsamı daraltılsa da vazgeçilmez bir unsur olduğunu, kanun hükümleri uygulanmaya başladıkça birçok yetersiz ve eksik kalmış yönleri ortaya çıkacağını, yaşanacak tecrübelerle görülecek bu eksikliklerin en kısa sürede giderilmesi ve bağımsız denetimin amacından uzaklaşmadan kapsamının genişletilerek geliştirilmesi gerektiğini söylemiştir.¹⁵³

Keleş (2013) çalışmasında; denetim faaliyetlerinden beklenen faydanın en üst düzeyde sağlanabilmesi ve özellikle denetçi adayı olan meslek mensuplarının beklentilerinin azami ölçüde karşılanabilmesi için ilgili otoriteler tarafından denetimle ilgili düzenlemelerin genişletilmesinde ve uygulamaya yönelik çalışmalar yapılmasında yarar olduğu, böylece, gelecekte yapılacak düzenlemeler sayesinde gelişmiş ülkelerle olan uygulama farklılıkları giderileceği ve kaliteli bir şekilde yapılacak denetim faaliyetleri sayesinde daha şeffaf, daha güvenilir bilgiler elde edileceği, ayrıca, belirli ölçütleri karşılayan sermaye şirketlerinin değil de, büyüklük ölçülerine bakılmaksızın sermaye şirketlerinin tamamının gelecekte kademeli olarak bağımsız denetimin kapsamına dahil

¹⁵¹ Serpil Çelik, *Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma: Niğde Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi, 2013), s. 127

¹⁵² Meral Erol Fidan, Hasan Cinit, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Tecrübeleri İle Muhasebe Standartlarına Yönelik Algıları Arasındaki İlişki Üzerine Bir Araştırma: Marmara Bölgesi Örneği”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim-2013, s. 21-22

¹⁵³ Erdoğan Ceylan, s. 123

edilmesi, denetimden beklenen faydanın sağlanması noktasında daha doğru olacağı, bütün bu gelişmelerle birlikte, Türkiye’de denetim mesleğinin önemi ve buna bağlı olarak meslek mensuplarının itibarının artacağı ve denetim alanında yeni iş sahalarının ortaya çıkacağı sonucuna ulaşmıştır.¹⁵⁴

Kandemir (2013) çalışmasında; denetçilerin, denetim çalışmalarını tam anlamıyla bağımsız ve kısıtlama olmadan gerçekleştirmek konusunda istekli olmaları özel olarak Türk iş dünyası ve genel olarak Türkiye ekonomisi için olumlu bir gelişme olarak kabul edildiği, bu durum ilk planda denetimin nesnellliğini, etkinliğini, güvenilirliğini ve toplam olarak kalitesini yükseltecek, bağımsız denetçilerin daha çok muhasebe hilesi ortaya çıkarmasını sağlayarak muhasebe hilelerinin yol açtığı sosyo-ekonomik ve kültürel maliyetlerin asgarî düzeylere çekilmesi noktasında belki de en önemli kazanım olacağı görüşün belirtmektedir.¹⁵⁵

Karataş (2014) çalışmalarında; şirketlere ve kamuya birçok faydası olan bağımsız denetimin, AB düzenlemelerine uyumunun da sağlanması için, zaman içerisinde kapsamının genişleyeceği, kapsama yeni giren şirketler tarafından bağımsız denetimin bir zorunluluktan çok yeni Türk Ticaret Kanunu’nun oluşturulma amacına da uygun olarak kurumsallaşmaya geçiş olarak görülmesi durumunda, bağımsız denetimin istenen asıl amacına ulaşabileceği düşüncesindedir.¹⁵⁶

4.2. Araştırmanın Konusu, Amacı ve Kapsamı

Türk Ticaret Kanunu bağlamında bağımsız denetimdeki düzenlemelerin muhasebe meslek mensupları açısından değerlendirilmesi konulu bu çalışmanın amacı; Çanakkale-Balıkesir illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının, Yeni Türk Ticaret Kanunu uygulanmaya başlandıktan sonra önem kazanan ve bağımsız denetim alanında ortaya çıkan güncel gelişmelere ve düzenlemelere bakış açıları ile algılama biçimlerinin ve düşüncelerinin değerlendirilmesidir.

Güney Marmara Kalkınma Ajansı’nca (GMKA) koordine edilerek hazırlanan ve Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı (DPT) tarafından onaylanmış olan TR22 Düzey 2

¹⁵⁴ Dursun Keleş, s. 195

¹⁵⁵ Canol Kandemir, “Türkiye’de Bağımsız Denetçilerin Hile Risk Faktörleri Etki Değerlemesi”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı 40, Haziran-2013, s. 97

¹⁵⁶ Muharrem Karataş, “Şirket Denetçiliğinden Bağımsız Denetçiliğe”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı 43, Ekim-2014, s. 140

Bölgesi için Çanakkale-Balıkesir illerini kapsayan bölge planı, yürürlüğe konulmuştur.¹⁵⁷ Araştırmanın kapsamını, TR22 Bölgesi olarak adlandırılan Çanakkale-Balıkesir illerinde faaliyet gösteren ve TÜRMOB'dan ruhsat almış bağımsız muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır.

4.3. Araştırmanın Örnekleme

Anket çalışması, 2014 yılının Kasım ve Aralık aylarında illerdeki SMMM Odaları aracılığıyla kılınmak suretiyle odaların resmi internet siteleri üzerinden üyelerine gönderdikleri ve katılanların doldurdukları formların tarafımıza iletiildiği elektronik anket uygulaması yapılarak gerçekleştirilmiştir. Aşağıdaki tabloda anket çalışması yapılan illerde faaliyet gösteren bağımsız meslek mensuplarına ait sayılar verilmiştir.

Tablo-4.1 (Meslek Mensuplarının İllere Göre Dağılımı)

İli	Bağımlı	Bağımsız	Toplam
Çanakkale	118	284	402
Balıkesir	350	592	942
Toplam	468	876	1.344

Verilen bilgilere göre, Çanakkale'de 118 bağımlı ve 284 bağımsız olmak üzere toplam 402 meslek mensubu bulunurken; Balıkesir'de 350 bağımlı ve 592 bağımsız toplam 942 meslek mensubu vardır.¹⁵⁸

Muhasebe meslek mensupları, muhasebe sistemlerinde muhasebe verilerini işleyen ve finansal raporların ortaya çıkmasını sağlayan kişilerdir. Bilgiyi üreten olarak muhasebe meslek mensuplarının, oluşturulan finansal bilgilerin denetim aşamaları ile ilgili algılamaları önem arz ettiği için hem araştırmanın hedef kitlesi olarak ve hem de araştırmanın etkinliği bakımından da ana kütle olarak Çanakkale-Balıkesir illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları seçilmiştir.

¹⁵⁷ <http://www.gmka.org.tr/bolge_plani>(27.03.2015)

¹⁵⁸ <<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb>>(12.09.2014)

Araştırma kapsamında bulunan Çanakkale-Balıkesir illeri dahilinde bağımsız olarak çalışan muhasebe meslek mensuplarına hitaben anket çalışması uygulanmıştır. Bu kapsamda olan 876 meslek mensubunun tamamına ulaşılmıştır.

Meslek mensuplarından 147'si geri dönüş yapmış olup, ankete cevap veren muhasebe meslek mensupları araştırma kapsamının % 16,78'ine kısmına tekamül etmektedir.

4.4. Araştırmanın Anket Formunun Hazırlanması

Araştırmada, veri toplama yöntemi olarak anket tekniğinden faydalanılmıştır. Anket soruları; Özçelik ve Diğerlerinin (2014)¹⁵⁹ benzer konulu araştırma makalelerinde yer verdikleri değişkenler ile literatürde yer alan diğer çalışmalar dikkate alınarak hazırlanmıştır.

4.5. Araştırmanın Bulguları ve Analizi

Araştırmanın tamamlanması sonucunda elde edilen veriler üç ayrı kısımda anlatılmaktadır. Birinci kısımda ankete cevap veren meslek mensuplarına ilişkin genel bilgiler, ikinci kısımda meslek mensuplarının bağımsız denetim alanında ortaya çıkan güncel gelişmeleri ve düzenlemeleri nasıl algıladıkları ve değerlendirdikleri ve son bölümde ise bağımsız denetimi başarılı kılacak unsurlar belirtilmektedir. Anketten elde edilen bilgiler istatistik programına girilmiş ve ortaya çıkan sonuçlar frekans, yüzde, tekrar sayısı ve ortalama yöntemleri kullanılarak tablolar halinde yorumlanmıştır.

Ankette elde edilen verilere ilk önce güvenilirlik testi uygulanmıştır. Güvenilirlik testi neticesinde muhasebe meslek mensuplarının algılamalarının belirlenmesine dönük geliştirilen ölçeğin genel Cronbach's Alfa değeri 0,956 seviyesinde anlamlılık düzeyi oldukça yüksek çıkmıştır. Bulunan sonuçtan hareketle ölçeğin yüksek derecede güvenilir olduğu söylenebilir.

4.6. Araştırmanın Verileri ve Yorumlanması

4.6.1. Muhasebe Meslek Mensuplarına Ait Demografik Özellikler İle Bağımsız Denetimi Nasıl Algıladıklarına Yönelik Araştırma Sonuçları

¹⁵⁹ Hakan Özçelik, Hasan Şenol, Ahmet Ertürk, s.57

Anketin (A) bölümünü oluşturan ve katılanların demografik özelliklerine; cinsiyetleri ve yaşları ile bağımsız denetime bakış açılarına yönelik; öğrenim durumu, mezun olunan bölüm ve meslekte çalışma yılına göre dağılımları, sırasıyla tablolar halinde aşağıda verilmiştir.

Tablo-4.2 (Meslek Mensuplarının Cinsiyete Göre Dağılımı)

	Frekans	Yüzde
KADIN	51	34,7
ERKEK	96	65,3
TOPLAM	147	100,0

Ankete katılanların cinsiyetlerine göre, % 65,3'ünün erkek, % 34,7'sinin ise kadınların oldukları ve katılanların çoğunluğunu erkeklerin oluşturdukları görülmektedir.

Tablo-4.3 (Meslek Mensuplarının Yaşlarına Göre Dağılımı)

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
20-25	1	0,7	0,7
26-30	16	10,9	11,6
31-35	24	16,3	27,9
36-40	34	23,1	51,0
41-45	31	21,1	72,1
46 ve Üzeri	41	27,9	100,0
TOPLAM	147	100,0	

Ankete katılanların yaşlarına göre; 20-25 arası % 0,7, 26-30 arası % 10,9, 31-35 arası % 16,3, 36-40 arası % 23,1, 41-45 arası % 21,1, 46 ve üzeri % 27,9 olduğu ve katılanların çoğunluğunu 46 ve üzeri yaştakilerin oluşturdukları görülmektedir.

Tablo-4.4 (Meslek Mensuplarının Öğrenim Durumuna Göre Dağılımı)

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
LİSE	8	5,4	5,4
ÖNLİSANS	22	15,0	20,4
LİSANS	101	68,7	89,1
LİSANSÜSTÜ	16	10,9	100,0
TOPLAM	147	100,0	

Ankete katılanların öğrenim durumuna göre; lise % 9,5, önlisans % 10,9, lisans % 68,7, lisansüstü % 10,9 olduğu ve katılanların çoğunluğunu lisans mezunlarının oluşturdukları görülmektedir.

Tablo-4.5 (Meslek Mensuplarının Mezun Olunan Bölüme Göre Dağılımı)

	Frekans	Yüzde
TANIMSIZ	8	5,4
İŞLETME	44	30,0
İKTİSAT	34	23,1
MALİYE	29	19,7
KAMU YÖNETİMİ	21	14,3
ÇEKO	11	7,5
TOPLAM	147	100,0

Ankete katılanların mezun olunan bölüme göre; tanımsız (lise mezunu olup bu bölümü işaretlemeyenler) % 5,4, işletme % 30,0, iktisat % 23,1, Maliye % 19,7, kamu yönetimi % 14,3, çeko % 7.5 olduğu ve katılanların çoğunluğunu işletme mezunlarının oluşturdukları görülmektedir.

Tablo-4.6 (Meslek Mensuplarının Meslekte Çalışma Yılına Göre Dağılımı)

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
1-5	11	7,5	7,5
6-10	34	23,1	30,6
11-15	27	18,4	49,0
16-20	30	20,4	69,4
21-25	18	12,2	81,6
25 Yıl ve Üzeri	27	18,4	100,0
TOPLAM	147	100,0	

Ankete katılanların meslekte çalışma yıllarına göre; 1-5 arası % 7,5, 6-10 arası % 23,1, 11-15 arası % 18,4, 16-20 arası % 20,4, 21-25 arası % 12,2, 25 ve üzeri % 18,4 olduğu ve katılanların çoğunluğunu 6-10 çalışma yılına sahip olanların oluşturdukları görülmektedir.

4.6.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının, Bağımsız Denetçi Belgesi İle Bu Belgenin Eğitimini Alma Düşüncelerine Yönelik Araştırma Sonuçları

Anketin (B) bölümünü oluşturan ve bağımsız denetçi belgesi ile bu belgenin eğitimini almayı düşünen meslek mensuplarının cinsiyete göre dağılımlarını gösteren tablolar sırasıyla aşağıda verilmiştir.

Tablo-4.7 (Bağımsız Denetçi Belgesi Almayı Düşünenlerin Cinsiyete Göre Dağılımı)

	BAĞIMSIZ DENETÇİ BELGESİ ALMAYI DÜŞÜNÜYORMUSUNUZ?			TOPLAM
	EVET	HAYIR	KARARSIZ	
KADIN	21	7	23	51
ERKEK	46	27	23	96
TOPLAM	67	34	46	147

Ankete katılanların bağımsız denetçi belgesi almayı düşünüyor musunuz sorusuna; kadınların evet ve kararsız cevaplarının yaklaşık eşit sayıda olduğu, erkeklerin daha çok evet cevabı verdiği, kararsızlık noktasında ise erkek ve kadınların eşit sayıda oldukları görülmektedir.

Tablo-4.8 (KGK'nun Açtığı Eğitimlere Katılmayı Düşünenlerin Cinsiyete Göre Dağılımı)

	KAMU GÖZETİM KURUMUNUN AÇTIĞI EĞİTİMLERE KATILMAYI DÜŞÜNÜYOR MUSUNUZ?			TOPLAM
	EVET	HAYIR	KARARSIZ	
KADIN	14	15	22	51
ERKEK	33	39	24	96
TOPLAM	47	54	46	147

Ankete katılanların kamu gözetim kurumunun açtığı eğitimlere katılmayı düşünüyor musunuz sorusuna; kadınların evet ve hayır cevaplarının yaklaşık eşit sayıda olduğu, erkeklerin daha çok hayır cevabı verdiği, kararsızlık noktasında ise erkek ve kadınların yaklaşık eşit sayıda oldukları görülmektedir.

Tablo-4.9 (Bağımsız Denetçilikle İlgili Eğitim Alanların Cinsiyete Göre Dağılımı)

	BAĞIMSIZ DENETÇİLİKLE İLGİLİ EĞİTİM ALDINIZ MI?		TOPLAM
	EVET	HAYIR	
CİNSİYET KADIN	9	42	51
ERKEK	35	61	96
TOPLAM	44	103	147

Ankete katılanların bağımsız denetçilikle ilgili eğitim aldınız mı sorusuna; kadınların tamamına yakını ile erkeklerin çoğunun hayır cevabı verdiği görülmektedir.

Tablo-4.10 (Bağımsız Denetçilik Belgesi İle Eğitimini Almayı Düşünenlerin Dağılımı)

		Frekans	Yüzde
BAĞIMSIZ DENETÇİ BELGESİ ALMAYI DÜŞÜNÜYORMUSUNUZ?	EVET	67	45,6
	HAYIR	34	23,1
	KARARSIZ	46	31,3
KAMU GÖZETİM KURUMUNUN AÇTIĞI EĞİTİMLERE KATILMAYI DÜŞÜNÜYORMUSUNUZ?	EVET	47	32,0
	HAYIR	54	36,7
	KARARSIZ	46	31,3
BAĞIMSIZ DENETÇİLİKLE İLGİLİ EĞİTİM ALDINIZ MI?	EVET	44	29,9
	HAYIR	103	70,1

Ankete katılanların verdiği cevaplarda; % 45,6'sının bağımsız denetçi belgesi almayı düşündükleri, % 70'inin bağımsız denetçilikle ilgili eğitim almadığı ve %36,7'sinin ise kamu gözetim kurumunun açtığı eğitimlere katılmayı düşünmediği görülmektedir. Meslek

mensuplarının çoğunun bağımsız denetçi belgesi eğitimini almadıkları ve almak için de karalı olmadıkları anlaşılmaktadır.

4.6.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının, Bağımsız Denetçilik Eğitiminin Verilmesinin İstedikleri Kurumun Hangisi Olduğuna Yönelik Araştırma Sonuçları

Anketin (C) bölümünü oluşturan ve meslek mensuplarının bağımsız denetçilik eğitimini almayı düşündükleri kurumun hangisi olduğuna yönelik dağılımlarını gösteren tablo aşağıda verilmiştir.

Tablo-4.11 (Bağımsız Denetçilik Eğitimini Almayı Düşündükleri Kurumların Dağılımı)

	Frekans	Yüzde
TÜRMOB	84	57,1
KGK	20	13,6
ÜNİVERSİTELER	32	21,8
MALİYE BAKANLIĞI	11	7,5
TOPLAM	147	100,0

Ankete katılanların verdiği cevaplarda; % 57,1'inin TÜRMOB, % 21,6'sının Üniversiteler, % 13,6'sının KGK ve % 7,5'inin ise Maliye Bakanlığı tarafından eğitim verilmesi gerektiği görülmektedir. Meslek mensuplarının çoğunun bağımsız denetçilik eğitimini kamu kurumları yerine, bağımsız kuruluşlardan almayı düşündükleri anlaşılmaktadır.

4.6.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının, Sermaye Şirketlerinin Bağımsız Denetim Kapsamına Alınma Sürelerine İlişkin Düşüncelerine Yönelik Araştırma Sonuçları

Anketin (D) bölümünü oluşturan ve meslek mensuplarının, sermaye şirketlerinin bağımsız denetime kaç yıl sonra tabi olması düşüncelerine yönelik dağılımlarını gösteren tablo aşağıda verilmiştir.

Tablo-4.12 (Sermaye Şirketlerinin Bağımsız Denetime Tabi Olma Sürelerinin Dağılımı)

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
1 YIL	32	21,8	21,8
2 YIL	24	16,3	38,1
3 YIL	32	21,8	59,9
4 YIL	12	8,2	68,0
5 YIL VE ÜZERİ	47	32,0	100,0
TOPLAM	147	100,0	

Ankete katılanların verdiği cevaplarda; % 32,0'sinin 5 yıl ve üzeri, % 21,8'inin 1 yıl ve 3 yıl, % 16,3'ünün 2 yıl ve % 8,2'sinin ise 4 yıl sonra sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olmasını istedikleri görülmektedir. Meslek mensuplarının çoğunun kısa vadede sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olmaması gerektiğini düşündükleri anlaşılmaktadır.

4.6.5. Muhasebe Meslek Mensuplarının, Bağımsız Denetim Uygulamalarında Karşılaşılabilecek Sorunlara İlişkin Düşüncelerine Yönelik Araştırma Sonuçları

Tablo-4.13 (Bağımsız Denetim Uygulamalarında Karşılaşılabilecek Sorunların Dağılımı)

Sıra No	UYGULAMADA KARŞILAŞILABİLECEK SORUNLAR (Katılımcılar, birden fazla seçeneği işaretleyebilmişlerdir.)	Tekrar Sayısı	Yüzde %
1	İşletme sahiplerinin bağımsız denetime göstereceği direnç	108	73,5
2	VUK ve TMS/TFRS arasındaki farklılıkların neden olacağı sorunlar	86	58,5
3	Kayıt dışı ekonominin getireceği sorunlar	100	68,0
4	“Muhasebe vergi içindir” yaygın anlayışının getireceği sorunlar	81	55,1
5	Yeterli bağımsız denetim kuruluşunun olmaması	64	43,5
6	Bağımsız denetçilerin denetim mesleki yeterliliklere sahip olmaması	76	51,7

Ankete katılan meslek mensuplarından, bağımsız denetim uygulamalarının sırasında karşılaşılması muhtemel sorunlar ile ilgili görüş bildirirken, tabloda verilen sorunlar arasından bir veya birden fazla seçeneği işaretleyerek seçim yapmaları istenmiştir. Yapılan değerlendirmelerde, işletme sahiplerince bağımsız denetime gösterilebilecek direnç, meslek mensuplarının % 75,3'ü tarafından karşılaşılabilecek en önemli sorun olarak ifade edildiği anlaşılmıştır. Sonra, kayıt dışı ekonominin getireceği sorunların meslek mensuplarının % 68,0'ı tarafından önemli bir sorun teşkil edebileceği yönünde görüş beyan edilmiştir. Daha sonra da, VUK ve TMS/TFRS arasında var olan farklılıkların neden olacağı sorunlar, meslek mensuplarının % 58,5'i tarafından önemli sorun olarak görülmüştür. VUK'un TMS/TFRS uygulamaları ile uyumlaştırılması, muhasebe uygulamalarının hepsinde olduğu gibi bağımsız denetim uygulamaları için de doğrudan etki göstereceği ortadadır. Ülkemizde “muhasebe vergi içindir” anlayışının yerleşmiş olması, oluşturulan muhasebe bilgilerini etkilemektedir. Bu düşünce tarzı, muhasebe bilgilerinin derlenmesinde, meslek mensuplarının vergi usul kanunu hükümlerine yönelmesini doğurmuştur. Bağımsız denetçilerin mesleki yeterliliklere sahip olmaması ve yeterli bağımsız denetim kuruluşunun olmaması muhasebeciler tarafından sorun olarak algılanmaktadır.

4.6.6. Muhasebe Meslek Mensuplarının, Bağımsız Denetim Uygulamalarının İşletmelere Sağladığı Yararlara İlişkin Düşüncelerine Yönelik Araştırma Sonuçları

Tablo-4.14 (Bağımsız Denetim Uygulamalarının Sağladığı Yararların Dağılımı)

Sıra No	UYGULAMANIN SAĞLADIĞI YARARLAR (Katılımcılar, birden fazla seçeneği işaretleyebilmişlerdir.)	Tekrar Sayısı	Yüzde %
1	Mali tabloların güvenilirliğini artırır.	129	87,8
2	İşletmenin itibarını artırır.	80	54,4
3	Yatırımcıların karar verme sürecini olumlu etkiler.	101	68,7

Ankete katılan meslek mensuplarından, bağımsız denetim uygulamalarının sağladığı yararlarla ilgili görüşlerini belirtirken, tabloda verilmiş olan sorunlar arasından bir veya birden fazla seçeneği işaretleyerek seçim yapmaları istenmiştir. Yapılan değerlendirme neticesinde, mali tabloların güvenilirliğini artırması, meslek mensuplarının % 87,8'i

tarafından en çok yarar sağlayacak seçenek olarak görüldüğü ifade edilmiştir. Sonra, yatırımcıların karar verme sürecine olumlu etkisi, meslek mensuplarının % 68,7'si tarafından önemli bir yarar sağlayacağı yönünde görülmektedir. Son olarak ise, işletmenin itibarının arttırması, meslek mensuplarının % 54,4'ü tarafından önemli yarar olarak algılandığını ortaya koymaktadır.

4.6.7. Muhasebe Meslek Mensuplarının, Bağımsız Denetimdeki Gelişmelere, Bağımsız Denetimin Faydalarına Yönelik ve Bağımsız Denetimi Başarıya Ulaştıracak Faktörlere İlişkin Düşüncelerine Yönelik Araştırma Sonuçları

Bağımsız denetimdeki gelişmeler ile ilgili olarak, oluşturulan sorulara muhasebe meslek mensuplarının verdikleri cevapların ortalama ve standart sapma değerleri Tablo-4.15'da verilmiştir.

Tablo-4.15 (Bağımsız Denetimdeki Gelişmelerin Dağılımı)

Sıra No	Bağımsız Denetim Gelişmeleri	Ortalama	Standart Sapma
1	Bağımsız denetçiliğe ilişkin güncel gelişmeleri yakından takip ederim.	2,5918	1,29146
2	TMS/TFRS bağımsız denetimi kolaylaştıracaktır.	3,1293	1,06804
3	KOBİ'ler ile büyük işletmelerin aynı denetim standartlarına göre denetime tabi tutulması yanlış olur.	3,3061	1,25846
4	Tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olması durumunda, bu kağıt üzerinde (yüzeysel) bir işleme dönüşür.	3,2109	1,33052
5	6335 sayılı yasa ile denetime tabi tutulacak şirketlerin, Bakanlar Kurulunca belirlenecek olması olumlu bir gelişmedir.	3,0952	1,20122
6	Bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerde, meslek mensuplarının görüşlerine başvurulmuştur.	2,8639	1,24218

7	KOBİ'ler ile büyük işletme ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye işletmelerinde bağımsız denetim zorunlu olmalıdır.	2,9728	1,30303
---	--	--------	---------

Meslek mensuplarının bakış açılarından bağımsız denetimdeki gelişmelerin; KOBİ'ler ile büyük işletmelerin aynı denetim standartlarına göre denetim kapsamında tutulmasının doğru olmayacağı, tüm sermaye şirketlerinin aynı bağımsız denetim kapsamına dahil olması halinde, bunun kağıt üzerinde (yüzeysel) bir işleme dönüşeceği, TMS/TFRS'nin bağımsız denetimi kolaylaştıracağı, 6335 sayılı yasa ile denetim kapsamına alınacak şirketlerin, Bakanlar Kurulun'ca belirlenecek olmasının olumlu bir gelişme olduğu görüşüne katıldıkları ve KOBİ'ler ile büyük işletmelerin ayrım yapılmaksızın tüm sermaye işletmeleri için bağımsız denetimin zorunlu olması, bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerde, meslek mensuplarının görüşlerine başvurulduğu görüşüne katılmadıkları, bağımsız denetçiliğe ilişkin güncel gelişmeleri de yakından takip etmedikleri ifade edilmiştir. Meslek mensupları tarafından, işletmeler arasında büyük-küçük ayrımı yapılmaksızın hepsinin denetim kapsamına alınmasının yanlış, bu noktada denetime tabi olacak şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirlenecek olmasının ise doğru olduğunu düşündükleri ve bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerde görüşlerinin alınmamış olması nedeniyle genel olarak güncel gelişmeleri takip etmedikleri anlaşılmıştır.

Bağımsız denetimin faydalarına yönelik görüşler ile ilgili olarak oluşturulan sorulara, muhasebe meslek mensuplarının verdikleri cevapların ortalama ve standart sapma değerleri Tablo-4.16'de verilmiştir.

Tablo-4.16 (Bağımsız Denetimin Faydalarına Yönelik Görüşlerin Dağılımı)

Sıra No	Bağımsız Denetimin Faydalarına Yönelik Görüşler	Ortalama	Standart Sapma
1	Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar, işletme yöneticilerinin alacağı kararların kalitesini arttıracaktır.	3,3129	1,16926
2	İşletmelerde kurumsal yönetim anlayışını geliştirir.	3,4218	1,12825
3	Risklerin erken saptanması ve yönetilmesine katkı sağlar.	3,3673	1,15321

4	Tarafsız, doğru ve güvenilir mali tabloların hazırlanmasında bağımsız denetim önemlidir.	3,4354	1,23348
5	Kayıt dışı ekonominin azalmasına katkı sağlar.	3,2993	1,14924
6	Tüm ortakların haklarının korunmasına katkı sağlar	3,3741	1,09301
7	İşletmenin kredibilitesini artırır.	3,2857	1,22195
8	“Muhasebe vergi içindir” anlayışı yerine “Bilgi için muhasebe” anlayışının yerleşmesine katkı sağlar.	3,3197	1,27132
9	Bağımsız denetim uygulamaları, muhasebe mesleğinin vizyonuna olumlu yönde katkı sağlar.	3,3197	1,28205
10	Bağımsız denetime ilişkin gelişmeler, meslek mensuplarının faaliyetlerine olumlu yönde katkı sağlar.	3,2653	1,26234
11	Bağımsız denetime ilişkin gelişmeler, muhasebe faaliyetlerinin etkin hale getirilmesine katkı sağlar.	3,4286	1,18784

Meslek mensuplarının bakış açılarından bağımsız denetimin faydalarına yönelik görüşlerin; tarafsız, doğru ve güvenilir mali tabloların hazırlanmasında bağımsız denetim önemli olduğu, bağımsız denetime ilişkin gelişmeler, muhasebe faaliyetlerinin etkin hale getirilmesine katkı sağlayacağı, işletmelerde kurumsal yönetim anlayışını geliştireceği, tüm ortakların haklarının korunmasına katkı sağlayacağı, risklerin erken saptanması ve yönetilmesine katkı sağlayacağı, “Muhasebe vergi içindir” anlayışı yerine “Bilgi için muhasebe” anlayışının oluşmasına katkı sağlayacağı, bağımsız denetim uygulamaları, muhasebe mesleğinin vizyonuna olumlu yönde katkı sağlayacağı, bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar, işletme yönetimlerinin alacakları kararların kalitesini arttıracığı, kayıt dışı ekonominin azalmasına katkı sağlayacağı, işletmenin kredibilitesini arttıracığı ve bağımsız denetime ilişkin gelişmelerin, meslek mensuplarının faaliyetlerine olumlu yönde katkı sağlayacağı şeklinde ifade edilmiştir. Meslek mensupları tarafından verilen cevaplardan, bağımsız denetimin muhasebe bilgi sisteminin gelişmesine, doğru mali tabloların üretilmesine, üretilen gerçeğe dayalı bilgilerin işletme yönetimlerinin, ortakların ve kredi verenlerin karar verme süreçlerini kolaylaştıracağına, böylece mesleklerinin ve kendilerinin gelişmesine olumlu katkı sağlayacağına inandıkları ortaya çıkmıştır.

Bağımsız denetimi başarıya ulaştıracak faktörler ile ilgili olarak, oluşturulan sorulara meslek mensuplarının vermiş oldukları cevapların ortalama ve standart sapmaları Tablo-4.17’de verilmiştir.

Tablo-4.17 (Bağımsız Denetimi Başarıya Ulaştıracak Faktörlerin Dağılımı)

Sıra No	Bağımsız Denetimi Başarıya Ulaştıracak Faktörler	Ortalama	Standart Sapma
1	Bağımsız denetim hususunda M.B., KGK ve TÜRMOB uyum içinde çalışmalıdır.	3,5238	1,29453
2	Denetçilerin mali müşavir olma zorunluluğu olmalıdır.	3,5442	1,33566
3	Bağımsız denetimin başarısı için denetçilerin uzmanlaşması ilkesine önem verilmelidir.	3,5986	1,25327
4	Vergi mevzuatı ile TMS/TFRS arasındaki uyumun artırılması bağımsız denetim sürecini kolaylaştırır.	3,4150	1,23224
5	Denetim kuruluşunun bağımsız denetim ücretini bir aracı kurumdan alması denetim kalitesini artırır.	3,5306	1,14261
6	Bağımsız denetimin etkinliği, işletme sahiplerinin yaklaşımına bağlıdır.	3,3946	1,03737
7	Bağımsız denetimin etkinliği, etik değerlerin ön plana çıkarılmasına bağlıdır.	3,4762	1,02925
8	Bağımsız denetimin etkinliği, kanuni yaptırımların gücüne bağlıdır.	3,4422	1,14155
9	Bağımsız denetimin etkinliği, KGK’nun yaklaşımlarına bağlıdır.	3,2653	1,14871
10	Bağımsız denetim mevzuatının sürekli revize edilmesi, uygulayıcıları olumsuz etkiler.	3,4966	1,21280

Meslek mensupları bakış açısından bağımsız denetimi başarıya ulaştıracak faktörler incelendiğinde; bağımsız denetimin başarısı için denetçilerin uzmanlaşmasına önem verilmesi, denetçilerin mali müşavir olması zorunluluğu, denetim kuruluşunun bağımsız denetim ücretini bir aracı kurumdan almasının denetim kalitesini arttıracak ve bağımsız denetim hususunda M.B., K.G.K. ve TÜRMOB uyum içinde çalışması gerektiği ifadeleri önemli dört unsur olarak ön plana çıkmaktadır. Ayrıca, bağımsız denetim mevzuatının sürekli revize edilmesinin uygulayıcıları olumsuz etkileyeceği, bağımsız denetimin etkinliğinin, etik değerlerin ön plana çıkarılmasına, kanuni yaptırımların gücüne, işletme sahiplerinin ve K.G.K.'nin yaklaşımlarına bağlı olduğu, vergi mevzuatı ile TMS/TFRS arasındaki uyumun artırılmasının ise bağımsız denetim sürecini kolaylaştıracağı şeklinde anlaşılmıştır. Meslek mensupları tarafından verilen cevaplardan, denetçilerin mesleki uzmanlığı ile mali müşavir olması ve bağımsızlık ilkesi gereği denetim ücretinin bir aracı kurumdan almasının önemli olduğu, bağımsız denetim uygulamalarının tayininde de meslek odası ile kamu kurumlarının işbirliği içerisinde olması, mevzuat değişikliklerinin yarattığı olumsuzluğun önüne geçilmesi, etik değerler, kanuni yaptırımlar ile işletme sahiplerinin ve K.G.K.'nin yaklaşımlarının bağımsız denetimi başarıya ulaştıracak faktörler olarak belirleyici olacağı ortaya çıkmaktadır.

SONUÇ

Denetim, günümüzden binlerce yıl öncesine dayanan eski uygarlıklarda, parasal işlemleri kayıt eden kişilerin bu işlemleri doğru olarak yapıp yapmadığını anlamak üzere bir başka kişiye doğrulatma amacıyla başlamış ve insanlık tarihinin gelişmelerine ve ihtiyaçlarına uygun olarak değişik isimlerle farklı fonksiyonları gerçekleştirmek üzere kullanılmıştır.

Denetim, ticari veya mali bir olayın gerçekleştiği her durumda, modern anlamda olmasa da bir denetim var olmuştur. Denetimin amacı, rakamlarla ifade edilen finansal bilgilerin, önceden belirlenen kıstaslar arasındaki doğruluk derecesini belirlemektir.

Denetim kavramı, denetimin ulaşmak istediği sonuca göre; olması gereken ile gerçek durumun karşılaştırılması olan murakabe, belgelerin ve kayıtların gözden geçirilmesi olan revizyon, genel kontrol ile işlerin yasalara, emir ve talimatlara göre yürütülüp yürütülmediğini tespit etmek için yapılan teftiş ve faaliyet sonuçları ile hedeflerin karşılaştırılması anlamına gelen kontrol kavramlarını içinde barındırır.

Denetim, 1900'lü yıllara kadar muhasebe kayıtları ile belgeler arasında bir uyumsuzluk olup olmadığını araştıran "Belge Denetimi", 1900-1930 yılları arasında "Finansal Tablolar Denetimi", 1930-2000'li yıllar arasında iç kontrol yapısının incelenmesini temel alan "Sistemlere Dayalı Denetim" ve diğer işletme faaliyetlerinin denetimini içeren "Yönetim Denetimi", 2000'li yıllardan sonra karşılaşılan muhasebe skandalları sonucu ortaya çıkan "Risk Temelli Denetim" şeklinde uygulanmıştır.

Denetim türleri, amaçlarına göre; finansal denetim, faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi, yapılış nedenlerine göre; yasal denetim ve isteğe bağlı denetim, denetimin niteliğine göre; sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetim, denetçinin statüsüne göre; iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetim olmak üzere dört başlık altında incelenmiştir.

Geçtiğimiz yüzyılda, özellikle Amerika Birleşik Devletleri'nde dünyanın önde gelen büyük şirketlerinde yaşanan ve muhasebe hile yolsuzlukları şeklinde ortaya çıkan skandalların yansımaları birçok ülke ekonomisini etkilemiştir. Bu durum; ülkelerin ve işletmelerin, muhasebe hile yolsuzluklarına karşı duyarlı olmaları ve sorunun çözümü için yasal düzenlemeler yapmalarını zorunlu kılmıştır.

Bu kapsamda, Amerika Birleşik Devletleri'nde "Sarbanes-Oxley Yasası" ile Almanya'da "Alman On Adım Programı" bağımsız denetimi etkin kılmak için uygulamaya konulmuştur.

Muhasebecilik mesleği, işletmelere faaliyetleri sonucu tam ve doğru bilgiler sunmanın yanında, bu bilgilerden hareketle ileriye yönelik planların hazırlanması esnasında, karar alma noktasında yardımcı olmaktadır. Bu nedenle; son yıllarda ortaya çıkan muhasebe skandalları, mesleğin sorumluluğunu bilen ve eğitimli muhasebeci ihtiyacını ortaya koymuş ve muhasebecilik mesleğinin önemini arttırmıştır.

Dünya'da muhasebe alanında ortak uygulamaların geliştirilmesi için çalışmalar yapılmış olup, finansal tabloların doğru, güvenilir, anlaşılabilir, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olmaları hedeflenerek, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları kabul edilmiştir.

Ülkemizde bağımsız denetim, ilk önce bankalarda, sonra sermaye piyasasındaki halka açık anonim şirketlerde ve daha sonrada sigorta şirketlerinde uygulanmıştır. İlk defa bağımsız denetime, yabancı tabiiyetindeki hissedarların haklarının korunması için başvurulmuştur.

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu, muhasebe ve denetim uygulama ve standartları alanında yeni düzenlemeler getirmiştir. Bu bağlamda, var olan vergi matrahını oluşturmaya dönük muhasebe anlayışı bırakılarak, işletmelerin yönetimi, hissedarları, kredi verenler ve ilgililer için uluslararası standartlarda raporlama yaparak, doğru bilgi verme amacı ön plana çıkmaktadır.

Ekonomik gelişmeler, güvenilir bilgi elde etmenin önemini ortaya çıkarmıştır. İşletmeyle ilgili çevreler, finansal bilgilerinden hareketle işletmenin durumu hakkında bağımsız güvence ararlar. Finansal bilgilerinin tarafsız, doğru ve güvenilir olduğunun anlaşılmasında kabul gören yöntem, bu bilgilerin bağımsız kişi veya kurum tarafından denetlenmesidir.

Bağımsız denetim, işletmelerin yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, belirlenen kriterlere uygunluğu ve doğruluğunu, güvence sağlayacak yeterli bağımsız denetim kanıtı elde edilerek ve bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesini ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder. Bu nedenle, denetim kalitesini denetimin bağımsızlığı oluşturmaktadır.

T.T.K. Bağlamında Bağımsız Denetimdeki Düzenlemelerin Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi: TR22 Bölgesinde Bir Araştırma” konulu çalışmamızın Çanakkale-Balıkesir illerinde faaliyet gösteren bağımsız muhasebe meslek mensuplarına yönelttiğimiz sorulara verilen cevaplar üzerinden yapılan değerlendirmeler sonucunda;

Anket katılan meslek mensuplarının, demografik ve mesleki özelliklerine göre; katılımcıların çoğunluğunun erkek, yaşlarının 46 yaş ve üzeri olduğu, öğrenim durumları lisans mezunu oldukları, işletme bölümünü bitirdikleri, 20 yıla yakın hizmetlerinin olduğu ve bağımsız olarak çalıştıkları şeklinde yüzdesel ağırlıkları oluşmuştur.

Ankete katılanların bağımsız denetçi belgesi almayı düşünüyor musunuz sorusuna; kadınların evet ve kararsızım cevaplarının yaklaşık eşit sayıda olduğu, erkeklerin daha çok evet cevabı verdiği, kararsızlık noktasında ise erkek ve kadınların eşit sayıda oldukları görülmektedir.

Ankete katılanların kamu gözetim kurumunun açtığı eğitimlere katılmayı düşünüyor musunuz sorusuna; kadınların evet ve hayır cevaplarının yaklaşık eşit sayıda olduğu, erkeklerin daha çok hayır cevabı verdiği, kararsızlık noktasında ise erkek ve kadınların yaklaşık eşit sayıda oldukları görülmektedir.

Ankete katılanların bağımsız denetçilikle ilgili eğitim aldınız mı sorusuna; kadınların tamamına yakını ile erkeklerin çoğunun hayır cevabı verdiği görülmektedir.

Ankete katılanların verdiği cevaplarda; % 45,6’sının bağımsız denetçi belgesi almayı düşündükleri, % 70’inin bağımsız denetçilikle ilgili eğitim almadığı ve %36,7’sinin ise kamu gözetim kurumunun açtığı eğitimlere katılmayı düşünmediği görülmektedir. Meslek mensuplarının çoğunun bağımsız denetçi belgesi eğitimini almadıkları ve almak için de karalı olmadıkları anlaşılmaktadır.

Meslek mensuplarının bağımsız denetçilik eğitimini almayı düşündükleri kurumun hangisi olduğuna yönelik verdiği cevaplarda; % 57,1’inin TÜRMOB, % 21,6’sının Üniversiteler, % 13,6’sının KGK ve % 7,5’inin ise Maliye Bakanlığı tarafından eğitim verilmesi gerektiği görülmektedir. Meslek mensuplarının çoğunun bağımsız denetçilik eğitimini kamu kurumları yerine, bağımsız kuruluşlardan almayı düşündükleri anlaşılmaktadır. Anket çalışmamızı tamamladıktan sonra Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin Geçici 1. Maddesi kapsamında, KGK tarafından 15 yıl mesleki hizmet

şartını sağlayan lisans mezunu meslek mensupları için üniversitelerle eğitim verilmesi yönünde anlaşma sağlamıştır. Bu durum, meslek mensuplarının çoğunun bağımsız denetçilik eğitimini, bağımsız kuruluşlardan almayı düşündükleri sonucunu doğrulamaktadır.

Ankete katılan meslek mensuplarının çoğunun kısa vadede sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olmaması gerektiğini düşündükleri anlaşılmaktadır.

Ankete katılan meslek mensuplarından, bağımsız denetim uygulamalarında karşılaşılabilecek bir veya daha fazla sorunlarla ilgili görüşlerinin, işletme sahiplerinin bağımsız denetime göstereceği direnç, meslek mensuplarının tarafından karşılaşılabilecek en önemli sorun olarak görüldüğü ortaya çıkmıştır. İkinci olarak, kayıt dışı ekonominin getireceği sorunların önem teşkil edebileceği ve üçüncü olarak da VUK ve TMS/TFRS arasındaki farklılıkların neden olacağı sorunlar önemli olarak görülmektedir. VUK'nun TMS/TFRS uygulamaları ile uyumu, tüm muhasebe uygulamalarında olduğu gibi bağımsız denetim uygulamalarını da doğrudan etkileyeceği tabiidir. Ülkemizde “muhasebe vergi içindir” anlayışının yerleşmiş olması, üretilen muhasebe bilgilerini etkilemektedir. Bu anlayış muhasebe bilgilerinin üretiminde meslek mensuplarının vergi usul kanununa yönelmelerine neden olmuştur. Bağımsız denetçilerin mesleki yeterliliklere sahip olmaması ve yeterli bağımsız denetim kuruluşunun olmaması muhasebeciler tarafından sorun olarak algılanmaktadır.

Ankete katılan meslek mensuplarından, bağımsız denetim uygulamalarının bir veya daha fazla sağladığı yararlarla ilgili görüşlerinin, mali tabloların güvenilirliğini arttırması, meslek mensuplarının tarafından en önemli yarar olarak görüldüğü ortaya çıkmıştır. İkinci olarak, yatırımcıların karar verme sürecine olumlu etkisi, önemli bir yarar sağlayacağı yönünde görülmektedir. Üçüncü olarak ise, işletmenin itibarının arttırması, meslek mensuplarının tarafından önemli yarar olarak algılandığını ortaya koymaktadır.

Meslek mensuplarının bakış açılarından bağımsız denetimdeki gelişmelerin; KOBİ'ler ile büyük işletmelerin aynı denetim standartlarına göre denetime tabi tutulmasının yanlış olacağı, tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olması durumunda, bu kağıt üzerinde (yüzeysel) bir işleme dönüşeceği, TMS/TFRS'nin bağımsız denetimi kolaylaştıracağı, 6335 sayılı yasa ile denetime tabi tutulacak şirketlerin, Bakanlar Kurulunca belirlenecek olmasının olumlu bir gelişme olduğu görüşüne katıldıkları ve KOBİ'ler ile büyük işletme ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye işletmelerinde bağımsız

denetim zorunlu olması, bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerde, meslek mensuplarının görüşlerine başvurulduğu görüşüne katılmadıkları, bağımsız denetçiliğe ilişkin güncel gelişmeleri de yakından takip etmedikleri ifade edilmiştir. Meslek mensupları tarafından, işletmeler arasında büyük-küçük ayrımı yapılmaksızın hepsinin denetim kapsamına alınmasının yanlış, bu noktada denetime tabi olacak şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirlenecek olmasının ise doğru olduğunu düşündükleri ve bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerde görüşlerinin alınmamış olması nedeniyle genel olarak güncel gelişmeleri takip etmedikleri anlaşılmıştır.

Meslek mensuplarının bakış açılarından bağımsız denetimin faydalarına yönelik görüşlerin; tarafsız, doğru ve güvenilir mali tabloların hazırlanmasında bağımsız denetim önemli olduğu, bağımsız denetime ilişkin gelişmeler, muhasebe faaliyetlerinin etkin hale getirilmesine katkı sağlayacağı, işletmelerde kurumsal yönetim anlayışını geliştireceği, tüm ortakların haklarının korunmasına katkı sağlayacağı, risklerin erken saptanması ve yönetilmesine katkı sağlayacağı, “Muhasebe vergi içindir” anlayışı yerine “Bilgi için muhasebe” anlayışının yerleşmesine katkı sağlayacağı, bağımsız denetim uygulamaları, muhasebe mesleğinin vizyonuna olumlu yönde katkı sağlayacağı, bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar, işletme yöneticilerinin alacağı kararların kalitesini arttıracığı, kayıt dışı ekonominin azalmasına katkı sağlayacağı, işletmenin kredibilitelerini arttıracığı ve bağımsız denetime ilişkin gelişmelerin, meslek mensuplarının faaliyetlerine olumlu yönde katkı sağlayacağı şeklinde ifade edilmiştir. Meslek mensupları tarafından verilen cevaplardan, bağımsız denetimin muhasebe bilgi sisteminin gelişmesine, doğru mali tabloların üretilmesine, üretilen gerçeğe dayalı bilgilerin işletme yönetimlerinin, ortakların ve kredi verenlerin karar verme süreçlerini kolaylaştıracağına, böylece mesleklerinin ve kendilerinin gelişmesine olumlu katkı sağlayacağına inandıkları ortaya çıkmıştır.

Meslek mensuplarına göre bağımsız denetimi başarıya ulaştıracak faktörler incelendiğinde; bağımsız denetimin başarısı için denetçilerin uzmanlaşması ilkesine önem verilmesi, denetçilerin mali müşavir olması zorunluluğu, denetim kuruluşunun bağımsız denetim ücretini bir aracı kurumdan almasının denetim kalitesini arttıracığı ve bağımsız denetim hususunda M.B., K.G.K. ve TÜRMOB uyum içinde çalışması gerektiği ifadeleri önemli dört unsur olarak ön plana çıkmaktadır. Ayrıca, bağımsız denetim mevzuatının sürekli revize edilmesinin uygulayıcıları olumsuz etkileyeceği, bağımsız denetimin etkinliğinin, etik değerlerin ön plana çıkarılmasına, kanuni yaptırımların gücüne, işletme

sahiplerinin ve K.G.K.'nun yaklaşımlarına bağlı olduğu, vergi mevzuatı ile TMS/TFRS arasındaki uyumun artırılmasının ise bağımsız denetim sürecini kolaylaştıracağı şeklinde anlaşılmıştır. Meslek mensupları tarafından verilen cevaplardan, denetçilerin mesleki uzmanlığı ile mali müşavir olması ve bağımsızlık ilkesi gereği denetim ücretinin bir aracı kurumdan almasının önemli olduğu, bağımsız denetim uygulamalarının tayininde de meslek odası ile kamu kurumlarının işbirliği içerisinde olması, mevzuat değişikliklerinin yarattığı olumsuzluğun önüne geçilmesi, etik değerler, kanuni yaptırımlar ile işletme sahiplerinin ve K.G.K.'nun yaklaşımlarının bağımsız denetimi başarıya ulaştıracak faktörler olarak belirleyici olacağı ortaya çıkmaktadır.

Sonuç olarak yapılan değerlendirmelerde; meslek mensupları bağımsız denetçi olmayla ilgili kararlı olmadıkları, işletme sahiplerinin bağımsız denetime göstereceği direnç ve VUK ve TMS/TFRS arasındaki farklılıkları temelde sorun olarak gördükleri fakat, bağımsız denetimin finansal tabloları, yatırımcıyı ve işletmeyi olumlu yönde etkileyeceğine inandıkları, bağımsız denetimdeki gelişmeleri yakından takip etmedikleri, bağımsız denetimin muhasebe bilgi sisteminin gelişmesine, doğru mali tabloların üretilmesine, işletme yönetimlerini, ortakları ve ilgili çevrelerin karar almalarını kolaylaştıracağını, mesleklerine ve kendilerine olumlu fayda sağlayacağı ve denetçilerin uzmanlaşması, mali müşavir olması, denetim ücretinin aracı bir kurumdan alması, düzenleyici ve denetleyici kurumlar ile meslek birliğinin uyum içerisinde olmasının bağımsız denetimi başarıya ulaştıracığını düşündükleri ortaya çıkmıştır.

Meslek mensuplarının, uygulamanın başarısız olacağına dönük inançlarının ileride getirilecek düzenleme ve fiili uygulama sonuçları ile değiştirilmesi, bağımsız denetçi olmaları yolunda isteklerinin artması için mevzuat birliğinin sağlanarak iş yükünün azaltılması, eğitimlerle bilgi düzeylerinin artırılması, meslek etiğinin yerleştirilmesi hususları dikkate alınmalıdır.

KAYNAKÇA

Kitaplar, Makaleler ve Tezler

- Akbıyık, Sedat. *Vergi Uygulamaları Yönüyle; Denetim ve Raporlama*, Ekin Kitapevi, Ankara 2005
- Akgül, Başak Ataman. *Türk Denetim Kurumları*, Türkmen Kitapevi, İstanbul 2000
- Aktuğlu, Mehmet Ali. *Denetleme ve Revizyon*, 3. Basım, Fakülteler Kitapevi, İzmir 1996
- Altaş, Soner. *Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Şirket Denetimi: Denetçi, İşlem Denetçisi ve Özel Denetçi*, Seçkin Yayınları, Ankara 2011
- Arens, Alvin A.; James K. Loebbecke. *Auditing: An Integrated Approach*, Fifth.Edition, PrenticeHall, Englewood Cliffs, New Jersey 1991
- Arens, Alvin A.; James K. Loebbecke. *Auditing: An Integrated Approach*, Seventh.Edition, PrenticeHall, Upper Saddle River, New Jersey 1997
- Arens, Alvin A.; Randal J. Elder; Mark S. Beasley. *Auditing And Assurance Services: an Integrated Approach*, Twelfth Edition, PrenticeHall, Upper Saddle River, New Jersey 2008
- Atmaca, Metin; Serkan Terzi. *Adli Muhasebe*, 1. Basım, Yaylın Yayıncılık,, İstanbul 2012
- Avşar, Alparslan: *Holding İşletmelerinde İç Denetim Süreci ve Faydaları*, (Yüksek Lisans Tezi, Atılım Üniversitesi, 2014)
- Ayrancı, Kadir. *Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bir İşletme Uygulaması*, (Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, 2010)
- Bakır, Mehmet. *Denetim*, Akademisyen Yayınevi, Rize 2003
- Bakır, Mehmet. *Denetim ve Meslek Hukuku*, Murathan Yayınevi, Trabzon 2011
- Beattie, Vivien; Stella Fearnley; Richard Brandt. *Behind Closed Doors: What Company Audit Is Really About*, Palgrave Macmillan, London 2001

- Bozdemir, Enver. “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 54, 2012, s. 101-122,
- Bozdemir, Enver. “Sermaye Şirketlerinde Bağımsız Denetimin Zorunluluğuna İlişkin Yasal Düzenlemeler ve Güncel Gelişmeler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 118, 2013, s. 67-85
- Bozkurt, Nejat. *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınevi, İstanbul 2000
- Ceylan, Erdoğan. *Bağımsız Dış Denetim ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu*, (Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2013)
- Çatıkkaş Özgür; Mustafa Okur; İsmail Balkan. *Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması*, Türkiye Bankalar Birliği Yayınları-287, İstanbul 2012,
- Çelik, Aytekin. *Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*, Şeçkin Yayınları, Ankara 2005
- Çelik, Serpil. *Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma: Niğde Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi, 2013)
- Dal, Seniha; Yıldırım Ercan Çalış. “Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 118, 2013, s. 87-106
- Demirkan, Şefika. *Denetim*, İlkem Yayıncılık, İzmir 2007
- Dönmez, Adnan; Ayten Ersoy. “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”, *Bilig Dergisi*, Sayı 36, 2006, s. 69-91
- Ekşi, İbrahim Halil; Mehmet Özçalıcı; Buket Büyükkonuklu. “Meslek Algılanmasında Etkili Olan Faktörler: Muhasebecilik Örneği”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 52, 2011, 67-80
- Elitaş, Bilge Leyli. “Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 55, 2012, s. 153-172

- Erdoğan, Murat. “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 2002, (5), s. 51-63
- Fidan, Meral Erol; Hasan Cinit. “Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algı Düzeylerinin Tespitine Yönelik Uygulama (Eskişehir İli Örneği)”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 59, 2013, s. 39-60
- Fidan, Meral Erol; Hasan CİNİT. “Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Tecrübeleri İle Muhasebe Standartlarına Yönelik Algıları Arasındaki İlişki Üzerine Bir Araştırma: Marmara Bölgesi Örneği”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim-2013, s. 1-25
- Güredin, Ersin. *Denetim*, 10. Basım, Beta Yayınevi, İstanbul 2000
- Haftacı, Vasfi. *Muhasebe Denetimi*, 1. Basım, Umuttepe Kitapevi, Kocaeli 2011
- Holmes, W. Artur; S. Wayne Overmyer. *Muhasebe Denetimi: Standartları ve Yöntemleri*, (Çev. Oğuz Göktürk), Bilimsel Yayınlar Derneği, Cilt-1
- Kandemir, Canol. “Türkiye’de Bağımsız Denetçilerin Hile Risk Faktörleri Etki Değerlemesi”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı 40, Haziran-2013, s. 83-107
- Karakoç, Mehtap. “Türk Ticaret Kanunu İle Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 59, 2013, s. 17-38
- Karanfiloğlu, A. Yasin. “Muhasebe Denetimi Kavram İlke ve Yöntemleri”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 35, 1999, s. 28-37
- Karataş, Muharrem. “Şirket Denetçiliğinden Bağımsız Denetçiliğe”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı 43, Ekim-2014, s. 123-141
- Kavut, Lerzan; Oktay Taş; Tuba Şavlı. *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İsmmmo Yayınları-130, İstanbul 2009
- Keleş, Dursun. *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Bağımsız Denetim Göreviyle Yetkilendirilecek Muhasebe Meslek Mensuplarının Denetimle İlgili*

Görüşlerinin Tespitine İlişkin Ordu İlinde Bir Araştırma, (Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi, 2013)

Kepekçi, Celal. *Bağımsız Denetim*, Siyasal Kitapevi, Ankara 2000

Köksal, Aytaç. *Bağımsız Denetim Sözleşmesi*, Beta Yayınları, İstanbul 2009

Meigs Walter B.; O. Ray Whittington; Kurt Pany; Robert F. Meigs. *Principles Of Auditing*, Ninth Edition, Richard D. Irwin Inc, Boston 1989

Moray, Serbay. “Bağımsız Denetim Yaptırmak Zorunda Olan Şirketler ve 6455 Sayılı Kanun ile Bu Denetim Kapsamı Dışında Kalan Ananım Şirketlere İlişkin Getirilen Hükümler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Mayıs-Haziran 2013, s. 139-146

Okur, Mahmut. *Bağımsız Denetimin Denetimi*, Spk Yeterlilik Etüdü, Ankara 2007

Özçelik, Hakan; Hasan Şenol; Ahmet Ertürk. “Muhasebe ve Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açılı ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:62, 2014, s. 55-71

Özer, Özlem. *Vergi Suçlarının Önlenmesinde Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Rolü ve Önemi*, (Yüksek Lisans Tezi, Sütçü İmam Üniversitesi, 2012)

Özkan, Azzem; Filiz Özşahin. “Muhasebe Meslek Mensuplarının Kobi Finansal Raporlama Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı 37, Eylül-2012, s. 47-68

Pekiner, Kamuran. *İşletme Denetimi*, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayınları-55, 5. Basım, İstanbul 1988, s. 249

Rittenberg, Larry E.; Bradley J. Schwieger. *Auditing: Concepts For A Changing Environment*, Fifth Edition, Thomson Comporation, Ohio 2005

Sanlı, Nail; Mehmet Özbirecikli, “Türkiye’de Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı 38, Kasım-2012, s. 1-27

- Selimoğlu, Seval Kardeş; Mehmet Özbirecikli; Ganite Kurt; Şaban Uzun; Ali Alagöz; Serap Yanık. *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitapevi, Ankara 2009
- Senal, Serpil. *Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurumunun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*, (Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, 2011)
- Süer, Ayça Zeynep. *Muhasebe Uygulamalarında Enron Vakasının Yeri ve Önemi ve Ülkemiz Muhasebe Uygulamaları Üzerine Etkisi*, İsmmmmo, İstanbul 2004
- Şirin, Mehmet. “Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 61, 2006, s. 23-36
- Topçuoğlu, Metin. *Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre İşlem Denetçisi ve Sorumluluğu*, Seçkin Yayınları, Ankara 2011
- Türker, Masum; Recep Pekdemir; Yakup Selvi; Fatih Yılmaz. *Sınırlı Uygunluk Denetimi*, Türmob Yayınları-198, Ankara 2003
- Uluslan, Hikmet; Elçin Eren; Çağrı Köylü. “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 55, 2012, s. 11-33
- Ulusoy, Yasin. “Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 2, 2005, s. 265-300
- Ulusoy, Yasin. *Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim*, Seçkin Yayınları, Ankara 2007
- Whittington O. Ray; Kurt Pany. *Principles Of Auditing: The Role Of The Auditor In The American Economy*, Eleventh Edition, The McGraw-Hill Companies, Chacigo 1995
- Yılanıcı, Münevver; Birol Yıldız; Murat Kiracı. *Muhasebe Denetimi*, Detay Yayıncılık, Ankara 2013

Diğer Kaynaklar

Denetim, Tesmer Yayınları-85, Ankara 2013

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları, Türmob Yayınları-339, Ankara 2008

<<http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-400>> (04.07.2014)

<<http://www.ticaretkanunu.net/bakanlar-kurulu-karari-bagimsiz-denetime-tabi-olacak-sirketler/>>(04.07.2014)

<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/BKK_usul_esaslar_degisiklik_EK_1.pdf>
(04.07.2014)

<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/tms_seti/TMS/BKK_Usul_ve_Esas.pdf>
(04.07.2014)

<<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1>>
(03.07.2014)

<<http://www.ticaretkanunu.net/bagimsiz-denetim-sozlesmesi>>(08.07.2014)

<www.niyazikurnaz.net/denetim1/denetim-5.ppt>(08.07.2014)

<<http://muhasebeturk.org/ecopedia/386-d/24225-denetim-kaniti-nedir-nedemek.htm>>(28.05.2015)

<<http://www.ustatlar.net/denetim/finansal-denetim.html>>(28.03.2015)

<http://www.gmka.org.tr/bolge_plani>(27.03.2015)

<<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb>>(12.09.2014)

<http://yayinlar.yesevi.edu.tr/index.php?action=show_article&bilig_id=25&article_id=12>
(28.04.2015)

<<http://www.malibilgi.net/haber/9132/bagimsiz-deneticilikte-dogan-karmasa.html>>
(10.05.2015)

<<http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/hayrullah/021/>>(10.05.2015)

<<http://www.samsunsmmmo.org.tr/haber.aspx?id=1299>>(10.05.2015)

<<http://www.muhasenetwork.com/kgk>>(10.05.2015)

<<https://www.btso.org.tr/6455/Sayılı/Kanun/ile>>(10.05.2015)

<www.fkymm.com/makaleler>(10.05.2015)

<<http://www.kobi.org.tr/index.php/haberler/kob-haberler/346-irketlerin-bamsz-denetime-tabi-olaca-oelcuetler-belirlendi>>(10.05.2015)

<www.muhasabetr.comyazarlarimizrahmiuygun008>(21.05.2015)

<www.dunya.comyorum-incelemebagimsiz-denetimde-kalite-kontrol-sistemi-254238h.htm> (21.05.2015)

<www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/11/20131114-13-1.doc>(21.05.2015)

<www.finanskulup.org.tr...MFY-100_SadiyeOktay-Denetim_Hizmetinde...>(21.05.2015)

ANKET FORMU

Bu anket, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İşletme Yüksek Lisans öğrencisi Onur ACAR'ın, Doç.Dr. Metin ATMACA yönetimindeki "T.T.K. Bağlamında Bağımsız Denetimdeki Düzenlemelerin Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi: TR22 Bölgesinde Bir Araştırma" konulu yüksek lisans tezinde kullanılmak üzere oluşturulmuştur. Meslek mensupları tarafından cevaplanacak bilgiler saklı tutulacak ve sadece akademik amaçlı kullanılacak olup, ankete katılan kişi adları verilmeden değerlendirme yapılacaktır.

Katkılarınız için şimdiden teşekkür ederiz.

A. Aşağıdaki ifadelerden size uygun olan kutucuğa belirtiniz.

Cinsiyetiniz	<input type="checkbox"/> Kadın	<input type="checkbox"/> Erkek				
Yaşınız	<input type="checkbox"/> 20-25	<input type="checkbox"/> 25-30	<input type="checkbox"/> 31-35	<input type="checkbox"/> 36-40	<input type="checkbox"/> 41-45	<input type="checkbox"/> 46 ve üzeri
Öğrenim Durumunuz	<input type="checkbox"/> Lise	<input type="checkbox"/> Ön Lisans	<input type="checkbox"/> Lisans	<input type="checkbox"/> Lisansüstü		
Mezun Olunan Lisans Bölümü	<input type="checkbox"/> İşletme	<input type="checkbox"/> İktisat	<input type="checkbox"/> Maliye	<input type="checkbox"/> Kamu Yön	<input type="checkbox"/> Çeko	
Meslekte Çalışma Yılı	<input type="checkbox"/> 1-5 yıl	<input type="checkbox"/> 5-10 yıl	<input type="checkbox"/> 11-15 yıl	<input type="checkbox"/> 16-20 yıl	<input type="checkbox"/> 21-25 yıl	<input type="checkbox"/> 25 yıl ve üzeri
Meslekte Çalışma Durumunuz	<input type="checkbox"/> Bağımsız	<input type="checkbox"/> Bağımlı				

B. Aşağıdaki ifadelerde size en uygun seçeneği işaretleyiniz.

	Bağımsız Denetçi Belgesi Almayı Düşünüyor musunuz?	Kamu Gözetim Kurumunun Açtığı Eğitimlere Katılmayı Düşünüyor musunuz?	Bağımsız Denetçilikle İlgili Eğitim Aldınız mı?
Evet			
Hayır			
Kararsızım			

C. Aşağıdaki ifadelerde size en uygun seçeneği işaretleyiniz.

	TÜRMOB	KGK	Üniversiteler	Maliye Bakanlığı
Bağımsız Denetçilik Eğitimi Kim Vermeli?				

D. Aşağıdaki ifadelerden size uygun olan kutucuğa belirtiniz.

Sermaye Şirketlerinin Bağımsız Denetime Tabi Olması Kaç Yıl Sonra Olmalı?	<input type="checkbox"/> 1 yıl	<input type="checkbox"/> 2 yıl	<input type="checkbox"/> 3 yıl	<input type="checkbox"/> 4 yıl	<input type="checkbox"/> 5 yıl ve üzeri
--	--------------------------------	--------------------------------	--------------------------------	--------------------------------	---

E. Aşağıdaki ifadelerden size uygun olan bir veya birden fazla seçeneği işaretleyiniz.

Uygulamada Karşılaşılabilecek Sorunlar	Seçenekler
İşletme sahiplerinin bağımsız denetime göstereceği direnç	
VUK ve TMS/TFRS arasındaki farklılıkların neden olacağı sorunlar	
Kayıt dışı ekonominin getireceği sorunlar	
"Muhasebe vergi içindir" yaygın anlayışının getireceği sorunlar	
Bağımsız denetçilerin denetim mesleki yeterliliklere sahip olmaması	
Yeterli bağımsız denetim kuruluşunun olmaması	

F. Aşağıdaki ifadelerden size uygun olan bir veya birden fazla seçeneği işaretleyiniz.

Bağımsız Denetimin İşletmelerde Uygulanması	Seçenekler
Mali tabloların güvenilirliğini artırır.	
İşletmenin itibarını artırır.	
Yatırımcıların karar verme sürecini olumlu etkiler.	

G. Aşağıda yer alan ifadelere ne derecede katıldığınızı; 1= Kesinlikle Katılmıyorum 2= Katılmıyorum 3= Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, 4= Katılıyorum, 5= Kesinlikle Katılıyorum şeklinde ifadeleri, yanındaki kutucuklara işaretleyiniz.

Sıra No	Bağımsız Denetim Gelişmeleri	1	2	3	4	5
1	Bağımsız denetçiliğe ilişkin güncel gelişmeleri yakından takip ederim.					
2	TMS/TFRS bağımsız denetimi kolaylaştıracaktır.					
3	KOBİ'ler ile büyük işletmelerin aynı denetim standartlarına göre denetime tabi tutulması yanlış olur.					
4	Tüm sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olması durumunda, bu kağıt üzerinde (yüzeysel) bir işleme dönüşür.					
5	6335 sayılı yasa ile denetime tabi tutulacak şirketlerin, Bakanlar Kurulunca belirlenecek olması olumlu bir gelişmedir.					
6	Bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerde, meslek mensuplarının görüşlerine başvurulmuştur.					
7	KOBİ'ler ile büyük işletme ayrımı yapılmaksızın tüm sermaye işletmelerinde bağımsız denetim zorunlu olmalıdır.					
Bağımsız Denetimin Faydalarına Yönelik Görüşler						
1	Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar, işletme yöneticilerinin alacağı kararların kalitesini arttıracaktır.					
2	İşletmelerde kurumsal yönetim anlayışını geliştirir.					
3	Risklerin erken saptanması ve yönetilmesine katkı sağlar.					
4	Tarafsız, doğru ve güvenilir mali tabloların hazırlanmasında bağımsız denetim önemlidir.					
5	Kayıt dışı ekonominin azalmasına katkı sağlar.					
6	Tüm ortakların haklarının korunmasına katkı sağlar					
7	İşletmenin kredibilitesini artırır.					
8	“Muhasebe vergi içindir” anlayışı yerine “Bilgi için muhasebe” anlayışının yerleşmesine katkı sağlar.					
9	Bağımsız denetim uygulamaları, muhasebe mesleğinin vizyonuna olumlu yönde katkı sağlar.					
10	Bağımsız denetime ilişkin gelişmeler, meslek mensuplarının faaliyetlerine olumlu yönde katkı sağlar.					
11	Bağımsız denetime ilişkin gelişmeler, muhasebe faaliyetlerinin etkin hale getirilmesine katkı sağlar.					
Bağımsız Denetimi Başarıya Ulaştıracak Faktörler						
1	Bağımsız denetim hususunda M.B., KGK ve TÜRMOB uyum içinde çalışmalıdır.					
2	Denetçilerin mali müşavir olma zorunluluğu olmalıdır.					
3	Bağımsız denetimin başarısı için denetçilerin uzmanlaşması ilkesine önem verilmelidir.					
4	Vergi mevzuatı ile TMS/TFRS arasındaki uyumun artırılması bağımsız denetim sürecini kolaylaştırır.					
5	Denetim kuruluşunun bağımsız denetim ücretini bir aracı kurumdan alması denetim kalitesini artırır.					
6	Bağımsız denetimin etkinliği, işletme sahiplerinin yaklaşımına bağlıdır.					
7	Bağımsız denetimin etkinliği, etik değerlerin ön plana çıkarılmasına bağlıdır.					
8	Bağımsız denetimin etkinliği, kanuni yaptırımların gücüne bağlıdır.					
9	Bağımsız denetimin etkinliği, KGK'nun yaklaşımlarına bağlıdır.					