

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

**MÜŞTERİ FİRMANIN YOLSUZLUK EYLEMİ  
KARŞISINDA BAĞIMSIZ DENETÇİNİN TUTUMU VE  
DENETİM FİRMALARINA YÖNELİK  
BİR ARAŞTIRMA**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Aylin GELEN KASAPOĞLU**

**Enstitü Anabilim Dalı : İşletme  
Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman**

**Tez Danışmanı : Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU**

**OCAK - 2008**

T.C.  
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MÜŞTERİ FİRMANIN YOLSUZLUK EYLEMİ  
KARŞISINDA BAĞIMSIZ DENETÇİNİN TUTUMU VE  
DENETİM FİRMALARINA YÖNELİK  
BİR ARAŞTIRMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Aylin GELEN KASAPOĞLU

Enstitü Anabilim Dalı : İşletme  
Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman

Bu tez 02/01/2008 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği ile kabul edilmiştir.

Prof.Dr.Hilmi KIRLIOĞLU Doç.Dr.Selahattin KARABINAR Yrd.Doç.Dr.Burhanettin ZENGİN

Jüri Başkanı

Jüri Üyesi

Jüri Üyesi

## **BEYAN**

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

**Aylin GELEN KASAPÖĞLU**

## ÖNSÖZ

“Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısında Bağımsız Denetçinin Tutumu ve Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma” konusu, günümüzde globalleşen dünyada yoğunlaşan ve karmaşık hale gelen işletme eylemlerindeki yolsuzlukların ortaya çıkarılmasında bağımsız denetimin ve denetçilerin tutumunun öneminin artması sebebiyle bu konu üzerinde durulmaya değer bulunmuştur. Bu çalışmanın hazırlanmasında yardımlarını esirgemeyen danışman hocam Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU’na teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim. Ayrıca, bu günlere ulaşmamda emeklerini ve desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen aileme de şükranlarımı sunarım.

**Aylin GELEN KASAPOĞLU**

## İÇİNDEKİLER

<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>v</b>
<b>TABLO LİSTESİ</b> .....	<b>vi</b>
<b>GRAFİK LİSTESİ</b> .....	<b>ix</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>xii</b>
<b>SUMMARY</b> .....	<b>xiii</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>BÖLÜM 1: DENETİM, DENETÇİ DENETİM TÜRLERİ VE</b>	
<b>BAĞIMSIZ MALİ DENETİM İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER...</b>	<b>4</b>
1.1. Denetim Kavramı.....	4
1.2. Denetçi Kavramı.....	6
1.2.1 Bağımsız Denetçiler.....	7
1.2.2. İç Denetçiler.....	7
1.2.3. Kamu Denetçileri.....	7
1.3. Denetim Türleri.....	8
1.3.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri.....	8
1.3.2. Kapsamına Göre Denetim Türleri.....	11
1.3.3. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri.....	11
1.3.4. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri.....	12
1.3.5. Denetçinin Konumuna Göre Denetim Türleri.....	13
<b>BÖLÜM 2 : TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ</b>	
<b>YASAL DÜZENLEMELER.....</b>	<b>16</b>
2.1 Vergi Usul Kanunu Kapsamında Denetim.....	16
2.2. Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Denetim.....	19
2.3. Bankalar Kanununa Göre Bağımsız Denetim.....	21
2.3.1. İç Denetim İle İlgili Hükümler.....	21
2.3.2. Bağımsız Denetim İle İlgili Hükümler.....	22
2.3.3. Bankalar Yeminli Murakıplarının Yapacakları Denetimlerle İlgili	
Hükümler.....	23

2.4. Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Denetim.....	24
2.4.1. Sermaye Piyasası Kurulu'nun Denetim İle İlgili Görev ve Yetkileri.....	26
2.4.2. Sermaye Piyasası Kanunu'na Göre Denetime Yetkili Olanlar.....	28
2.4.2.1. Kurul Denetçilerince Yapılan Denetimler.....	28
2.4.2.2. Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Yapılacak Denetimler.....	29
2.4.3. Sermaye Piyasası Kanunu'na Göre Bağımsız Denetlemenin İlke ve Esasları.....	30
2.4.3.1. Bağımsız Denetlemenin Tanımı ve Çeşitleri.....	30
2.4.3.2. Bağımsız Denetleme Kuruluşları ve Denetçiler.....	31
2.4.3.3. Bağımsız Denetleme Çalışmasına İlişkin Esaslar.....	35
2.4.4. Sermaye Piyasası Kanunu'na Göre Bağımsız Denetim Raporları ve İlkeleri.....	36
2.4.4.1 Bağımsız Denetim Raporlarının Temel İlkeleri.....	36
2.4.4.2. Bağımsız Denetim Raporunun İçeriği.....	37
2.5. Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve Bağımsız Denetim.....	40
2.5.1. Bağımsız Denetim Kavramı ve Yararları.....	40
2.5.1.1. Denetlenen Firmaya Sağladığı Yararlar.....	40
2.5.1.2. Denetlenen Firma İle İlişkisi Olan Üçüncü Kişilere Sağladığı Yararlar.....	41
2.5.1.3. Ekonomiye Sağladığı Fayda Açısından Bağımsız Dış Denetim.....	42
2.5.2.Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Amaç Ve Kapsamı.....	43
2.5.3. Meslek Mensuplarında Bulunması Gereken Özellikler.....	46
2.5.4 Sınav.....	48
2.5.5. Yasaklar.....	50
2.5.6. Cezalar.....	50
2.5.7. Mesleki Örgütlenme.....	56

### **BÖLÜM 3 : MÜŞTERİ FİRMANIN YOLSUZLUK EYLEMİ KARŞISINDA**

<b>BAĞIMSIZ DENETÇİNİN TUTUMU.....</b>	<b>61</b>
3.1. Bağımsız Denetimde Etik.....	61
3.1.1.Etik Tanım.....	61

3.1.2. Meslek Etiği.....	61
3.1.3. Meslek Etiği Kuralları.....	62
3.1.4. Bağımsız Denetimde Etik.....	64
3.1.5. Denetçinin Bağımsızlığının Zedelendiği Durumlar.....	64
3.1.5.1. Denetçi ve Müşteri Firma Arasındaki İş İlişkisinden Dolayı Bağımsızlığın Zedelenmesi.....	64
3.1.5.2. Denetçi ve Müşteri Firma Arasındaki Finansal İlişkidenden Dolayı Bağımsızlığın Zedelenmesi.....	65
3.1.5.3. Denetçi ve Müşteri Firma Arasındaki Borç – Alacak İlişkisinden Dolayı Bağımsızlığın Zedelenmesi.....	66
3.1.5.4. Denetçi Yakınlarının Müşteri Firma İle İş İlişkisinden Dolayı Bağımsızlığın Zedelenmesi.....	66
3.1.5.5. Denetim Ücretinin Denetim Raporunun Sonucuna Bağlanmasından Dolayı Bağımsızlığın Zedelenmesi.....	67
3.2. Bağımsız Denetçinin Müşterinin Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu.....	67
3.2.1. Hata ve Hile Kavramı.....	67
3.2.2. Hata ve Yolsuzluk Türleri.....	68
3.2.3. Hilelerin Önlenmesine Yönelik Düzenlemeler.....	70
3.2.4. Hile Riski Değerlemesi.....	72
3.2.5. Hilelerin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılmasında Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu.....	73
3.3. Denetim İşlemleri Süreci Modeli.....	75
3.3.1. Birinci Aşama.....	75
3.3.2. İkinci Aşama.....	75
3.3.3. Üçüncü Aşama.....	78
3.3.4. Birden Fazla Aşamayı İlgilendiren Şirket Vakalarının İncelenmesi.....	80

## **BÖLÜM 4 : İSTANBUL’DA DENETİM MESLEĞİ İLE UĞRAŞAN**

### **YMM VE SMMM’LERE UYGULANAN ANKET ÇALIŞMASI.. 82**

4.1. Frekans Analizi.....	82
4.2. Anket Sonuçları.....	126

<b>SONUÇ ve ÖNERİLER.....</b>	<b>130</b>
<b>KAYNAKLAR.....</b>	<b>133</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>137</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>140</b>



## KISALTMALAR

<b>ABD</b>	:	Amerika Birleşik Devletleri
<b>GKGMİ</b>	:	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
<b>GKGDS</b>	:	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
<b>KİT</b>	:	Kamu İktisadi Teşebbüsü
<b>KVK</b>	:	Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>SMMM</b>	:	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>SPK</b>	:	Sermaye Piyasası Kurulu
<b>SSK</b>	:	Sosyal Sigortalar Kurumu
<b>TTK</b>	:	Türk Ticaret Kanunu
<b>VUK</b>	:	Vergi Usul Kanunu
<b>YMM</b>	:	Yeminli Mali Müşavir

## TABLO LİSTESİ

<b>Tablo 1.</b> Amaçlarına Göre Denetim Türlerinin Karşılaştırılması .....	10
<b>Tablo 2.</b> Kusurun Tespiti Ve Raporlanması Modeli .....	75
<b>Tablo 3.</b> Anketin Aritmetik Ortalamaları .....	83
<b>Tablo 4.</b> Demografik Bilgiler Tablosu.....	85
<b>Tablo 5.</b> Anket Sorularına Verilen Cevapların Genel Dağılımı.....	86
<b>Tablo 6.</b> “Etkin bir denetim için ek maliyet getirirse de hile riskini değerlemek gerekir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	88
<b>Tablo 7.</b> “Hile riski değerlemesi yapmanın en önemli nedeni kullanım şeklinin bilinmemesidir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	89
<b>Tablo 8.</b> “Denetçiyi finansal tablolar hakkındaki görüşünü etkileyecek önemdeki hileleri bulmak ilgilendirir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	91
<b>Tablo 9.</b> “Denetim esnasında hileleri bulmak hataları bulmaktan daha önemlidir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik .....	92
<b>Tablo 10.</b> “Denetçiler, hileleri bulma konusunda kendilerini sorumlu hissederler” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	93
<b>Tablo 11.</b> “Önemli bir hilenin ortaya çıkarılmamasının yasal bir yaptırımı olmalıdır” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	95
<b>Tablo 12.</b> “Bağımsız denetim firmasının kalite kontrol güvence sistemine sahip olması denetimin kalitesini etkiler” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	96
<b>Tablo 13.</b> “Hileleri bulma konusunda özel bir eğitim gereklidir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	97
<b>Tablo 14.</b> “Bağımsız denetim firmalarının, denetçilerin eğitimlerine verdikleri önem derecesi ve bu eğitimlerin etkinliği, hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında önemli bir etkiye sahiptir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	99
<b>Tablo 15.</b> “Bağımsız denetim firmasında çalışan denetçilerin, denetlenen işletme hakkında sahip oldukları bilgi birikimi ( işletmenin faaliyet konusu, iç ve dış çevresinde karşı karşıya olduğu riskler ve etkileri ) hilelerin	

	ortaya çıkarılması konusunda etkilidir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	100
<b>Tablo 16 .</b>	“Hilelerin ortaya çıkarılmasında çalışanlardan ipuçları alınması önemlidir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	102
<b>Tablo 17 .</b>	“Hileler yeterli kontrollerle önlenabilir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	103
<b>Tablo 18 .</b>	“Hileler kişisel dürüstlük ve adaletle önlenabilir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	104
<b>Tablo 19 .</b>	“Mutabakatlarda eksik belge bulunması hilelerin ortaya çıkarılmasında etkilidir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	105
<b>Tablo 20 .</b>	“Denetçi, iç denetim bölümüyle hilelerin ortaya çıkarılabilmesi konusunda işbirliği yapmalıdır” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	107
<b>Tablo 21 .</b>	“İç denetçi ile işbirliği yanlış bir denetim görüşüne varmayı engeller” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	108
<b>Tablo 22 .</b>	“İç denetçiler hilelerin ortaya çıkarılabilmesi konusunda işbirliğine isteklidirler” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	110
<b>Tablo 23 .</b>	“Bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken, ilişkili olduğu gruplarla (iç denetim, denetim komitesi vb.) kurdukları iletişim (yapılan çalışmalardan yararlanma) hilelerin ortaya çıkarılması konusunda etkilidir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	111
<b>Tablo 24 .</b>	“Ülkemizde genel olarak denetçiler ve denetim firmaları hem gerçekte hem de görünürde bağımsızlığa uymaktadırlar” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	113
<b>Tablo 25 .</b>	“Görünürde bağımsızlık denetim kalitesini olumlu etkiler” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	114
<b>Tablo 26 .</b>	“Rotasyon uygulaması (bir işletmeyi sürekli olarak aynı bağımsız denetim firmasının denetlememesi, belli periyotlarla denetim firmasının değişmesi) tam bağımsızlığın sağlanarak hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında önemli bir etkiye sahiptir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	116
<b>Tablo 27 .</b>	“Denetim firmasının rotasyona tabi tutulmasından ziyade sorumlu denetçi rotasyona tabi tutulmalıdır” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik....	117

<b>Tablo 28 .</b> “Rotasyon süresi daha uzun olmalıdır” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	118
<b>Tablo 29 .</b> “Müşteri işletmeden doğrudan ücret alınması denetçi bağımsızlığına etki etmektedir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	119
<b>Tablo 30 .</b> “Rekabet koşulları içerisinde faaliyetini devam ettirmek isteyen bağımsız denetim firmaları, müşteri kaybetme riskini ve maddi kaygılarını göz ardı ederek, yayınladığı denetim raporlarında tam bağımsız olarak hareket edememektedirler” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	120
<b>Tablo 31 .</b> “Denetimde tam bağımsızlığın sağlanabilmesi için ABD’de uygulanan ‘Denetim Üst Kurulu’ veya ‘Denetim Gözetim Kurulu’ Türkiye’de de oluşturulmalıdır” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	122
<b>Tablo 32 .</b> “Müşteri işletmeye sunulan denetim hizmeti ve diğer hizmetlerden alınan ücretler, kamuoyuna uygun bir şekilde bildirilmelidir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	123
<b>Tablo 33 .</b> “Denetim ücreti denetimin kalitesini etkilemektedir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	124
<b>Tablo 34 .</b> ”Oluşturulacak bir üst kurul tarafından, denetim yaptıracak şirketlerin hangi denetim firması tarafından denetleneceğinin belirlenmesi ve denetim şirketlerinin ücretlerinin yine denetlenen şirket tarafından, üst kurul aracılığıyla ödenmesi tam bağımsızlığın sağlanması açısından önemlidir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	126

## GRAFİK LİSTESİ

- Grafik 1** .“Etkin bir denetim için ek maliyet getirirse de hile riskini değerlemek gerekir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik..... 88
- Grafik 2** .“Hile riski değerlemesi yapmamanın en önemli nedeni kullanım şeklinin bilinmemesidir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik..... 89
- Grafik 3** .“Denetçiyi finansal tablolar hakkındaki görüşünü etkileyecek önemdeki hileleri bulmak ilgilendirir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik..... 91
- Grafik 4** .“Denetim esnasında hileleri bulmak hataları bulmaktan daha önemlidir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik ..... 92
- Grafik 5** .“Denetçiler, hileleri bulma konusunda kendilerini sorumlu hissederler” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik..... 93
- Grafik 6** .“Önemli bir hilenin ortaya çıkarılmamasının yasal bir yaptırımını olmalıdır” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik..... 95
- Grafik 7** .“Bağımsız denetim firmasının kalite kontrol güvence sistemine sahip olması denetimin kalitesini etkiler” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik..... 96
- Grafik 8** .“Hileleri bulma konusunda özel bir eğitim gereklidir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik..... 97
- Grafik 9** .“Bağımsız denetim firmalarının,denetçilerin eğitimlerine verdikleri önem derecesi ve bu eğitimlerin etkinliği, hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında önemli bir etkiye sahiptir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik..... 99
- Grafik 10** .“Bağımsız denetim firmasında çalışan denetçilerin, denetlenen işletme hakkında sahip oldukları bilgi birikimi ( işletmenin faaliyet konusu, iç ve dış çevresinde karşı karşıya olduğu riskler ve etkileri ) hilelerin ortaya çıkarılması konusunda etkilidir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik..... 100
- Grafik 11** .“Hilelerin ortaya çıkarılmasında çalışanlardan ipuçları alınması önemlidir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik..... 102
- Grafik 12** .“Hileler yeterli kontrollerle önlenabilir” Sorusuyla İlgili

Tablo ve Grafik.....	103
<b>Grafik 13 .</b> “Hileler kişisel dürüstlük ve adaletle önlenebilir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	104
<b>Grafik 14 .</b> “Mutabakatlarda eksik belge bulunması hilelerin ortaya çıkarılmasında etkilidir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	105
<b>Grafik 15 .</b> “Denetçi, iç denetim bölümüyle hilelerin ortaya çıkarılabilmesi konusunda işbirliği yapmalıdır” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	107
<b>Grafik 16 .</b> “İç denetçi ile işbirliği yanlış bir denetim görüşüne varmayı engeller” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	108
<b>Grafik 17 .</b> “İç denetçiler hilelerin ortaya çıkarılabilmesi konusunda işbirliğine isteklidirler” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	110
<b>Grafik 18 .</b> “Bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken, ilişkili olduğu gruplarla (iç denetim, denetim komitesi vb.) kurdukları iletişim (yapılan çalışmalardan yararlanma) hilelerin ortaya çıkarılması konusunda etkilidir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	111
<b>Grafik 19 .</b> “Ülkemizde genel olarak denetçiler ve denetim firmaları hem gerçekte hem de görünürde bağımsızlığa uymaktadırlar” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	113
<b>Grafik 20 .</b> “Görünürde bağımsızlık denetim kalitesini olumlu etkiler” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	114
<b>Grafik 21 .</b> “Rotasyon uygulaması (bir işletmeyi sürekli olarak aynı bağımsız denetim firmasının denetlememesi, belli periyotlarla denetim firmasının değişmesi) tam bağımsızlığın sağlanarak hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında önemli bir etkiye sahiptir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	116
<b>Grafik 22 .</b> “Denetim firmasının rotasyona tabi tutulmasından ziyade sorumlu denetçi rotasyona tabi tutulmalıdır” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik....	117
<b>Grafik 23 .</b> “Rotasyon süresi daha uzun olmalıdır” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	118
<b>Grafik 24 .</b> “Müşteri işletmeden doğrudan ücret alınması denetçi bağımsızlığına etki etmektedir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	119
<b>Grafik 25 .</b> “Rekabet koşulları içerisinde faaliyetini devam ettirmek isteyen	

bağımsız denetim firmaları, müşteri kaybetme riskini ve maddi kaygılarını göz ardı ederek, yayınladığı denetim raporlarında tam bağımsız olarak hareket edememektedirler” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	120
<b>Grafik 26 .</b> “Denetimde tam bağımsızlığın sağlanabilmesi için ABD’de uygulanan ‘Denetim Üst Kurulu’ veya ‘Denetim Gözetim Kurulu’ Türkiye’de de oluşturulmalıdır” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	122
<b>Grafik 27 .</b> “Müşteri işletmeye sunulan denetim hizmeti ve diğer hizmetlerden alınan ücretler, kamuoyuna uygun bir şekilde bildirilmelidir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	123
<b>Grafik 28 .</b> “Denetim ücreti denetimin kalitesini etkilemektedir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	124
<b>Grafik 29 .</b> ”Oluşturulacak bir üst kurul tarafından, denetim yaptıracak şirketlerin hangi denetim firması tarafından denetleneceğinin belirlenmesi ve denetim şirketlerinin ücretlerinin yine denetlenen şirket tarafından, üst kurul aracılığıyla ödenmesi tam bağımsızlığın sağlanması açısından önemlidir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik.....	126

<b>Tez Başlığı :</b> Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısında Bağımsız Denetçinin Tutumu ve Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma	
<b>Tezin Yazarı :</b> Aylin Gelen Kasapoğlu	<b>Danışman :</b> Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU
<b>Kabul Tarihi :</b> 31.12.2007	<b>Sayfa Sayısı :</b> xiii (ön kısım) + 140 (tez) +3 (Ekler)
<b>Anabilimdalı :</b> İşletme	<b>Bilimdalı :</b> Muhasebe ve Finansman
<p>Günümüzde finansal piyasaların gelişimi ile birlikte bilginin önemi giderek artmıştır. Fakat piyasalardaki artan rekabet, çoğalan işlemler vb. nedenlerle piyasa katılımcıları tarafından sunulan bilgilerin güvenilir olma özelliği azalmıştır. Güvenilir bilginin elde edilmesi ise bahse konu bilgilerin işletmenin iç bünyeleri dışında bağımsız, tarafsız, güven duyulan, yeterli mesleki tecrübeye sahip, uzman kişi veya kurumlarca belli standartlar dahilinde denetlenerek doğruluğunun incelenmesi ve elde edilen sonuçların rapora bağlanması ile sağlanır. Böylece bağımsız denetim ile sermaye piyasasında güven ortamı sağlanacak ve tasarruf sahiplerinin hak ve yararları korunacak.</p> <p>Bu çalışmada amaçlanan; denetçinin gerçekleri yansıtmayan beyan vermesine neden olan en önemli unsur yani müşteri baskısının ortadan kaldırılmasını sağlayan varsayımlar ortaya koyabilmektir. Buna göre, oluşturulacak bir üst kurul bağımsız denetim şirketlerine ve bağımsız denetim yaptırmak zorunda olan şirketlere çeşitli standartlar getirmelidir. Hangi şirketin hangi denetim şirketince denetleneceği her yıl bu üst kurul tarafından belirlenmelidir. Ancak ücret yine denetlenen şirket tarafından ödenmelidir. Böylece ücretleri, denetlenen şirket tarafından ödenen bağımsız denetim şirketlerinin, müşteri kaybetme kaygısı ortadan kalkacaktır. Bu durumda denetim şirketi daha doğru ve güvenilir raporlar ortaya koyabilecektir.</p> <p>Üst kurul tarafından denetlenecek firmanın belirlenmesinden sonra, bağımsız denetim firması ve denetim yapılacak firma arasında etiğe uygun olmayan anlaşmalar gerçekleşebilir. Üst kurulun bu aşamada bu tarz anlaşmaların önüne geçebilmesi için kanuni yaptırımlar ortaya koyabilmesi ve denetim firması sahip ve çalışanlarının gelirlerinin ciddi bir şekilde takip altında tutulması önerilebilir.</p> <p>Çalışma dört ana bölümden oluşmaktadır; Çalışmamızın birinci bölümünde, denetim, denetçi, bağımsız denetim kavramları açıklanmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde, Türkiye’de bağımsız denetimle ilgili mevcut yasal düzenlemelerden bahsedilmiştir. Üçüncü bölümde, bağımsız denetimde etik, denetçinin bağımsızlığını zedeleyen durumlar, hata ve hile kavramı ve bunların önlenmesine yönelik düzenlemeler çeşitli örneklerle incelenmeye çalışılmıştır. Dördüncü bölümde ise, konuyla ilgili anket uygulaması yapılmıştır.</p>	
<b>Anahtar kelimeler :</b> Bağımsız Denetim, Denetimde Etik, Denetimde Hata ve Hile	



**Title of Thesis :** The approach of the independent inspector against the corruption of the customer company and A Research About The Inspection Firms

**Author of Thesis :** Aylin Gelen Kasapoğlu **Consultant :** Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU

**Admission Date :** 31.12.2007

**Pages:** xiii (introduction) + 140 (thesis) +3 (appendix)

**Discipline:** Business

**Department:** Accounting and Finance

The importance of the information by the development of the financial markets today has been increased gradually. However, the reliability characteristic of the information presented by the participants of the market such as the rivalry increased in the markets, the increased procedures, has been decreased. Getting the reliable information is provided by that the mentioned information is inspected by the expert people or foundations, out of inside enterprise, who are independent, impartial, confident, experienced, in the certain standards and its truth is studied and the gained results are reported. Thus, the independent inspection and the confidence situation will be obtained in the capital market and the rights and benefits of the owners of savings.

The purpose in this study is to put forth assumptions ensuring the most important factor, causing the inspector to give declaration that does not show the truths, that is to say; the customer's pressure to be removed. According to this, a supreme council must bring various standards to the independent inspection companies and the companies which have to make the independent inspection done. The supreme council, every year, must determine which companies will be inspected and which inspection companies will inspect. But, the fee must be paid by the company, inspected. Thus, the anxiety about that the independent inspection companies whose fees are paid by the company, inspected would lose the customer will be removed. In this manner, the inspection company will prepare the righter and reliable reports.

After the company to be inspected was determined by the supreme council, the agreements that are not ethical can be done between the independent inspection company and the firm to be inspected. At this point, it can be suggested that the council can make some sanctions and the incomes of the owners and workers of the inspection firm can be inspected seriously.

The study consists of four main sections; at the first section of our study, the concepts of the inspection, inspector and independent inspection are explained. At the second section, the legal regulations related to the independent inspection in Turkey have been mentioned. At the third section, the ethic in the independent inspection, the situations damaging the independence of the inspector, the concepts of the mistakes and tricks, and the regulations to prevent those have been studied with various samples. At the fourth section, a relevant survey has been realized.

**Key words :** Independent Auditing, The Ethic in the Auditing , The mistake and trick at the Auditing

## GİRİŞ

### Çalışmanın Önemi

Gün geçtikçe küreselleşen pazarlarda, serbest piyasa ekonomisinin koşulları işletmeleri denetlemeyi zorunlu kılmıştır. Bu değişen piyasa koşullarında şirketlere verilen denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik hizmetleri artan bir şekilde önem kazanmaktadır. Bu sebepten dolayı gerek denetim, gerekse Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin önemi artarak devam etmektedir.

Gelişmiş ülkelerde önemi yıllar önce anlaşılan ve oluşturulan bağımsız denetim mesleği ile ilgili ilk yasal düzenlemeler ülkemizde 16 Ocak 1987 tarih ve 19343 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Bağımsız Denetim Kuruluşları" na ilişkin tebliğ ile T.C. Merkez Bankası tarafından 24 Ocak 1987 tarihinde yayınlanan "Bağımsız Denetim Kuruluşları Tarafından Yapılacak Banka Denetimleri" hakkındaki tebliğlerdir. Sonraki yıllarda 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun yürürlüğe girmesi ile denetim mesleği yasal zemine oturtulmuştur. Bu kanuna göre, denetim yapma görevi Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere ve Yeminli Mali Müşavirlere verilmiştir. Yeminli Mali Müşavirler ayrıca tasdik yetkisine de sahip kılınmıştır.

Muhasebe bilgilerinde tutarlılık ve güven önemlidir. Yapılan her kaydın muhasebedeki usullere göre yapılması gerekir. Tutarlı muhasebe bilgilerinin olmaması mali tablolara olan güveni de ortadan kaldırmaktadır. Mali tablolardan yararlanacak çıkar çevrelerinin başında devlet, bankalar ve hisse senedi yatırımcıları gelmektedir.

Mali tablolarda yer alan bilgilerin doğru olmaması; devletin vergi gelirlerinin azalmasına, bankaların kaynak israfına, batık kredilerin çoğalmasına, yatırımcıların yanlış yatırım kararı almalarına ve kaynak dağılımında adaletsizliğe neden olmaktadır. Bu sebeplerden dolayı bağımsız denetim faaliyetlerinin gelişmek isteyen ülkeler için gerekli olduğunu ve ekonomik gelişmeye önemli ölçüde katkıda bulunacağını söylemek mümkündür.

## **Çalışmanın Kapsamı**

Çalışma dört ana bölümden oluşmaktadır; Çalışmamızın birinci bölümünde, denetim, denetçi, bağımsız denetim kavramları açıklanmaya çalışılacaktır. İkinci bölümde, Türkiye’de bağımsız denetimle ilgili mevcut yasal düzenlemelerden bahsedilecektir. Üçüncü bölümde, bağımsız denetimde etik, denetçinin bağımsızlığını zedeleyen durumlar, hata ve hile kavramı ve bunların önlenmesine yönelik düzenlemeler çeşitli örneklerle incelenmeye çalışılacaktır. Dördüncü bölümde ise, konuyla ilgili anket uygulaması yapılacaktır.

## **Çalışmanın Amacı**

Ülkemizde ve dünyada yaşanan büyük şirket ve banka krizlerinin altında yatan nedenlerden biri de bu firmaların düzgün denetlenmemesi ve yanıltıcı denetim raporlarıdır. Rekabet koşulları içinde faaliyet gösteren bağımsız denetim firmalarının, müşteri kaybetme riskini ve maddi kaygılarını gözardı ederek yayınladıkları denetim raporlarında tam bağımsız davranamamalarının en önemli nedeni müşteri işletmeden doğrudan ücret almalarıdır. Bu çalışmada bağımsız denetçinin müşteri firmanın yolsuzluk eylemi karşısında ne derece bağımsız davranabildiği, bağımsızlığını etkileyen nedenler, tam bağımsızlığın sağlanabilmesi için neler yapabileceği ortaya konulmaya çalışılması amaçlanmıştır. Bu amaçla İstanbul’da denetim mesleği ile uğraşan YMM ve SMMM’lere anket çalışması uygulanmıştır.

## **Çalışmanın Yöntemi**

Çalışmada veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Çalışmanın ana kütlesini denetim yapan SMMM ve YMM’ler oluşturmaktadır. Yapılan anket çalışmasında 400 denetçi hedeflenmiştir. Bunlara önce e-posta ile ulaşılmaya çalışılmıştır. Ancak denetçiler anket formları kendilerine ulaştığı halde anket formlarını cevaplamamışlardır. Bu nedenle denetim firmalarına gidilip anket formlarının bizzat uygulanılmasına çalışılmıştır. Buna rağmen denetim firmalarının çoğunda, yetkililer çeşitli bahanelerle anket formlarını doldurmaktan kaçınmışlardır. Ancak 52 denetçiden cevap alınabilmiştir. Geri dönüş oranı yüzde 13 tür.

Anketi cevaplandıran denetçilerden elde edilen veriler SPSS 12,0 programı yardımıyla analiz edilerek yorumlanmasıyla araştırma sonuçlarına ulaşılmıştır.

# **BÖLÜM 1 : DENETİM, DENETÇİ, DENETİM TÜRLERİ VE BAĞIMSIZ MALİ DENETİM İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER**

## **1.1. Denetim Kavramı**

İşletme faaliyetlerinin hukuki kurallara uygun olarak yürütülüp yürütülmediği, raporda yer alan bilgilerin güvenilir olup olmadığı ve işletme amaçlarına ulaşmada etkinliğin sağlanıp sağlanamadığı ile verimliliğin ölçüsünün araştırılması konusudur.

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Güredin, 1998: 5).

Bu tanımlama ile denetimin aşağıdaki unsurları içeren sistematik bir süreç olduğu anlaşılmaktadır (Dilaver, 1998: 3);

1.Denetimin konusu, iktisadi faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerdir.

2.Denetimin amacı, bu faaliyetlerle ilgili bilgilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemektir. Önceden saptanmış bilgilerle karşılaştırılabilir olan bu ölçütler, denetimin amacına göre değişir.

3.Denetim, tarafsızca kanıt toplama ve bu kanıtları değerlendirme sürecidir.

4.Denetim sonuçlarına ilgi duyanlar; ortaklar, yöneticiler, kredi verenler, devlet ve kamuoyu gibi kesimleri ifade etmektedir.

5.Denetim sistematik bir süreçtir ve son evresi de sonuçların ilgi duyanlara bildirilmesidir.

Bu açıdan denetim teorisi finansal bilgilerin toplanması ve değerlendirilmesi kavramlarını çeşitli amaç ve denetim şartlarını, sorumluluğu ve uygulanan yöntem içinde olabilecek riskleri ve uygun iletişimi içerir (Dilaver, 1998: 4).

Ayrıca denetim kavramı, aşağıdaki biçimde de ortaya konulmaktadır.

Denetim, bir örgütün ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili, kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına aktarılması için raporlanması sürecidir.

Muhasebe, işletmelerin ekonomik faaliyetleri sonucu oluşan rakamsal bilgileri ilgililere, doğru ve açık bir şekilde iletmek üzere kayıt altına alma, sınıflandırma ve özetleme sürecidir. Bu süreç esnasında elde edilen muhasebe verileri, denetimin konusunu oluşturur. Muhasebe denetimi, ilgili dönemde kayıt altına alınan bilgilerin işletmenin ekonomik faaliyet sonuçlarını yansıtıp yansıtmadığını araştırma sürecidir. Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri, bu değerlendirmede önceden belirlenmiş ölçüt olarak ele alınır.

Denetim bu fonksiyonları ile muhasebe tarafından üretilen bilgilerin, hazırlanan raporların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı ve işletmenin faaliyetlerine ilişkin sunulan bilgilerin açıklığı, dürüstlüğü ve güvenilirliği hakkında bir yargı oluşturur (Baykal, 1995:113).

Muhasebe denetimi, işletmelerin ve işletmelere ait işlemlerin kurallara uygun olup olmadığını tespit etmeğe yönelik faaliyetler olarak tanımlanabilir.

Bir başka ifadeyle muhasebe denetimi, işletme muhasebesi içerisinde yer alan faaliyet ve olayların önceden tespit edilmiş standartlara uygunluk derecesini belirlemek ve elde edilen sonuçları raporlamak amacıyla ilgili kanıtların bağımsız ve uzman kişilerce tarafsız bir şekilde toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun raporlanarak kullanıcılara sunulması sürecidir.

Muhasebe denetimi kavramı, anlık bir faaliyeti değil tam aksine bir çok faaliyeti kapsayan geniş bir süreci ifade etmektedir.

Bu süreç, denetim çalışmalarıyla başlamakta, ulaşılan sonuçların raporlanarak ilan edilmesiyle son bulmaktadır. Bu iki aşama arasında da pek çok aşama gerçekleştirilmektedir.

Muhasebe denetimi kavramının geleneksel değerlendirilmesi aşağıdaki gibidir (Güredin, 1998: 13);

- Muhasebe denetimi, muhasebenin bir dalı değildir; muhasebe işlemlerinin sonuçlarına ve verilerine dayanan bağımsız bir disiplindir. Muhasebe denetimi, ticari ve mali verilerle ilgilenmez; çünkü bu, muhasebenin konusuna girer. Denetim yönetimin mali işlemleri değerlendirmesinde ve yorumlamasındaki olumlu ve olumsuz yönleri belirler.

- Geleneksel olarak muhasebe denetimi, yönetim tarafından hazırlanan mali tabloların objektif incelenmesi anlamına gelen bir tür onay fonksiyonudur.

- Muhasebe denetiminde mali tabloların dürüstlüğü ile ilgili yargı, muhasebe süreci gözden geçirilirken çeşitli teknikler kullanılarak kanıt toplanması ve değerlendirilmesi ile oluşturulur. Denetim, mali tablolar hakkında bildirilen görüş ile sona erer.

- Denetim faaliyeti ile yeni bir bilgi yaratılmamakta, ancak muhasebe raporlarının değeri arttırılmaktadır. Denilebilir ki muhasebe bir yazı yazma faaliyeti iken denetim editörlük faaliyetini yansıtmaktadır.

## **1.2. Denetçi Kavramı**

Denetçi, denetim faaliyetlerini sürdüren, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip bağımsız davranan, gerekli ahlaki nitelikleri olan ve çalışmalarında yeterli özeni gösteren bir kişidir (Ataman ve diğ., 2001: 21).

Denetçinin sahip olduğu nitelikler, yapılan denetimin kalitesini önemli derecede etkiler. Denetçinin gerekli niteliklere sahip olmaması veya gerekli mesleki dikkat ve özeni göstermemesi durumunda denetim sonuçları güvenilir olmayacaktır.

Çeşitli alanlarda faaliyet gösterdiklerinden dolayı teoride ve uygulamada çok çeşitli denetçi türü ile karşılaşılmaktadır. Ancak genel kabul görmüş üç bölümlene bulunmaktadır;

1. Bağımsız Denetçiler
2. İç Denetçiler
3. Kamu Denetçileri

### **1.2.1 Bağımsız Denetçiler**

Bağımsız denetçiler, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kişilerdir.

Denetimini yaptıkları işletme ile herhangi bir işçi - işveren ilişkisi bulunmaz ve işletmelere denetim ve diğer hizmetleri sunarlar. Temel görevleri işletmelerin mali tablolarının bağımsız denetimini yapmaktır. Bağımsız denetçiler işletme yönetimi ile işletme ilgilileri arasında bir köprü görevi gördüklerinden önemli bir sorumluluğa sahiptirler.

Bağımsız denetçilere her ülkede farklı adlar verilmekte olup Türkiye'de bu tür denetçilikle ilgili yasal düzenlemeler 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik, Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile düzenlenmiştir.

### **1.2.2. İç Denetçiler**

İşletmenin sürekli çalışanı olarak, işletme bünyesinde denetim faaliyetlerini yürüten kişilere iç denetçi adı verilmektedir. Temel amaçları işletme tepe yönetiminin istekleri doğrultusunda denetim ve danışmanlık hizmetlerini yürütmektir. İşletmede olabilecek hata ve hileleri ortaya çıkarabilmek, iç kontrol yapısını izlemek ve önerilerde bulunmak, faaliyet denetimi yapmak başlıca görevleri arasındadır. Son yıllarda meydana gelen gelişmeler iç denetçileri işletmelerde risk unsurunu değerlendirmede önemli bir yere getirmiştir.

### **1.2.3. Kamu Denetçileri**

Kamu kurumlarına bağımlı olarak çalışıp, kamu yararına görev yapan kişilere kamu denetçisi adı verilmektedir. Kamu denetçilerinin dayanakları, önceden oluşturulmuş



olan yasa, yönetmelik ve genel politikalarıdır. Kamu denetçileri kendi kurumlarında iç denetim özel sektör işletmelerinde ise kamu denetimi görevlerini yerine getirirler.

Her ülkede olduğu gibi geçmişi eskiye dayanan çok sayıda kamu denetim örgütü bulunmaktadır. Bunlardan bazıları aşağıda sıralanmıştır.

- Devlet Denetleme Kurulu
- Sayıştay
- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
- Ticaret Bakanlığı Teftiş Kurulu
- SSK Teftiş Kurulu

Maliye Bakanlığı bünyesindeki;

- Hesap Uzmanları Kurulu
- Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu
- Gelirler Kontrolörleri
- Denetmenler

### **1.3. Denetim Türleri**

Denetim çeşitli ölçütlere göre sınıflandırılabilir. Başlıca ölçütler:Amaç, kapsam, yapılaş nedeni, uygulama zamanı ve denetçinin statüsüdür.

#### **1.3.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri**

Denetim yapabilmek için önce denetimi yapılacak bilgilerle, bu bilgilerin karşılaştırılacağı kıstasların tespit edilmesi gerekir. Denetim konusu bilgiler çok çeşitlidir. Örneğin; kayıtlar, miktarlar, tutarlar, mali tablolarda görünen bilgiler gibi. Karşılaştırma kıstasları ise genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, kanun ve yönetmelikler, ana sözleşme hükümleri, yönetimin koyduğu kurallar v.b. (Gürbüz,1998:5).

Yapılma amaçlarına göre denetim çalışmalarını; Mali Tablolar Denetimi, Uygunluk Denetimi, Faaliyet Denetimi, Özel Amaçlı Denetim olmak üzere 4 ana başlık altında toplayabiliriz.

#### **1.3.1.1. Mali Tablolar Denetimi**

Mali tablolar denetimi, mali tabloların bir bütün olarak gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı amacına yönelik olarak yapılır. Mali tabloların gerçek durumu yansıtması sadece ekonomik olaylar sonucu oluşan rakamsal bilgilerin gerçek değeriyle yansıtılması anlamına gelmez. Hazırlanan mali tabloların; Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, Mali Tablo İlkeleri ve yasal düzenlemelere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının tespiti sürecini de kapsar.

Denetim, ilgi duyanların ihtiyaçlarını karşılamak üzere yapılan genel amaçlı bir çalışmadır. Mali tablolar değişik amaçlı değişik grupların bilgisine sunulduğundan, mali tablolar denetiminin bütün bu gruplar göz önünde tutularak kapsamlı olarak yapılması gerekmektedir.

Mali Tablolar denetimi, denetimin yapılış amacına göre bağımsız denetçiler, iç denetçiler veya kamu denetçileri tarafından yapılabilir.

#### **1.3.1.2. Uygunluk Denetimi**

Uygunluk denetimi, işletmenin mali nitelikte olsun olmasın tüm faaliyetlerini önceden belirlenmiş ölçütlere, yönetimin kararlarına, politikalara ve ilgili yasal düzenlemelere uygunluğuna dönük olarak yapılır. Bu nedenle uygunluk denetimi; işletme yönetimi veya devlet için yapılır. Elde edilen sonuçlar geniş bir kesime değil, denetimi yaptıran tarafa raporlanır (Gürbüz, 1998:12).

Uygunluk denetiminin sonuçları, mali tabloların denetimiyle ilgili programın hazırlanması ve uygulanmasında büyük ölçüde yardımcıdır.

Eğer dönem içerisinde uygunluk denetimleri yapılmamış ise, mali tablolar denetimi yapılmadan önce uygunluk denetiminin yapılmasının daha doğru olacağı da ileri sürülmektedir (Özer, 1997:12).

### 1.3.1.3. Faaliyet Denetimi

Bu denetim türü mali tabloların denetimi ve uygunluk denetimi kadar belirli standartlara ve önceden tespit edilmiş kurallara sahip değildir. Örneğin bu denetim duran varlıklarda yatırım kararını içeren bir denetim olabileceği gibi, şirket içinde kağıt üzerindeki bilgi akışının verimi ve etkinliği konusunda bir denetimde olabilir.

Denetim sonucu hazırlanacak rapor sadece mevcut başarı derecesinin kaleme alınması şeklinde değil, bu başarının iyileştirilmesi ile ilgili önerileri içermesi bakımından da yönetime danışmanlık anlamında yardımcı olmaktadır.

Faaliyet denetimi, içeriği açısından genellikle iç denetçiler tarafından yürütülür ve değerlendirmeler yönetime raporlanır (Dilaver, 1998:10). Faaliyet denetimi finansal tabloların denetiminden daha zordur. Faaliyet denetimi çok kapsamlı olduğundan, bunun türlerini tanımlamakta zordur. Bir işletmede yürütülen, faaliyet denetiminin amacı yeni bir makine alımı kararına etki yapan bilgilerin geçerliliği ve yeterliliğini saptamak iken diğer bir faaliyet denetiminin amacı, satış faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin belirlenmesi olabilir (Güredin, 1998:16).

### 1.3.1.4. Özel Amaçlı Denetim

Özel bir konuda karar birimine ayrıntılı bilgi sağlamak ve önerilerde bulunmak amacıyla yapılan denetimdir. Bu amaçla yapılan denetimlerde de işletmenin hesapları mali tabloları, belge ve bilgileri incelenir. Kıstaslar, denetçiden istenen bilgilerin türüne göre değişir.

**Tablo 1. Amaçlarına göre denetim türlerinin karşılaştırılması**

DENETİM TÜRÜ	BAĞLI BULUNAN ÖLÇÜTLER	TARAFLAR
Mali Tablolar Denetimi	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri	Ortaklar, Kredi verenler, Resmi kurumlar ve devlet
Uygunluk Denetimi	Sözleşmeler	Sözleşmelerle ilgili taraflar
Faaliyet Denetimi	Yönetim tarafından hazırlanmış bütçeler veya diğer performans ölçütleri	Yönetim

Yukarıda sözü edilen denetim türlerinden Mali Tablolar Denetimi, Uygunluk Denetimi ve Faaliyet denetiminde bağlı bulunan ölçütler ve ilgili taraflar Tablo 1’de gösterilmiştir (Aktuğlu, 1996:86).

### **1.3.2. Kapsamına Göre Denetim Türleri**

#### **1.3.2.1. Genel Denetim**

Genel denetim, her türlü kayıt ve işlemlerle muhasebe çalışmalarının tümünü kapsayan denetim çalışmasıdır (Türedi, 1996:6). Bu denetim türünde işletmenin mali durumu ve muhasebedeki görüntüsünün gerçek ve düzgün olup olmadığı araştırılır. Muhasebe çalışmaları, dönem sonlarında mali tablolarda özetlendiğinden mali tablolar denetimi bir bakıma genel denetimdir.

#### **1.3.2.2. Özel Denetim**

Muhasebe çalışmalarının belirli bir bölümünde değerlendirme yapmak amacı ile yapılan denetim çalışmasıdır. Örneğin, kasa, banka, alacaklar v.b. hesapların incelenmesi gibi.

Özel denetimin amacı kuruluştaki belirli bazı işlemlerin veya şirket organlarının faaliyetlerinin ortaklık çıkarlarına aykırı davranıp davranmadıklarının, kanun ve şirket sözleşmesiyle kendilerine verilen görevleri yerine getirip getirmediğinin tespit edilmesidir.

### **1.3.3. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri**

Muhasebe denetimi, yapılış nedenine göre isteğe bağlı ve zorunlu olmak üzere ikiye ayrılır (Ataman, 2000: 12).

#### **1.3.3.1. Zorunlu Denetim**

Zorunlu denetimde, işletme, kanun, yönetmelik ve tebliğlerdeki emredici hükümler sebebiyle muhasebe denetimi yaptırmak zorundadır. Denetimin yapılıp yapılmaması konusunda denetim yaptıracak işletmenin bir seçim hakkı bulunmamaktadır. Bu denetim türünde denetimin kim tarafından, ne şekilde ve hangi sürede yapılacağı da ayrıntılı olarak düzenlenmektedir.

Denetim çalışmalarının ne zaman, kim tarafından ve ne şekilde yapılacağına yasal düzenlemeler gereğince belirlendiği denetim türüdür. Kanun, yönetmelik ve genelgelerle açıklanan bu denetim, işletmelerin kuruluş biçimi, faaliyet konusu nedeniyle yapılabilir.

Türkiye uygulamasında anonim şirketlerin, kooperatiflerin, Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nin, banka, sigorta ve kredi kurumlarının denetimi, zorunlu denetime örnek gösterilebilir.

### **1.3.3.2. İsteğe Bağlı Denetim**

İsteğe bağlı denetim, kanuni bir zorunluluk olmamasına rağmen işletmeler tarafından çeşitli amaçlarla yaptırılan denetim faaliyetini ifade eder. Muhasebe denetiminin işletme dışındaki kişilere olduğu kadar işletme içindeki kişilere, özellikle yöneticilere de büyük yararı vardır. Bu nedenle işletmeler, kanuni hiçbir zorunluluk olmamasına rağmen işletmelerini denetlettirebilirler. Bu şekilde hem işletmelerin mali durumu hakkında sağlıklı bilgiler elde edilmekte, hem de işletme dışındaki kişilere karşı işletmenin mali durumuyla ilgili güven verilmektedir.

### **1.3.4. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri**

#### **1.3.4.1. Sürekli Denetim**

Sürekli denetim, işletmenin muhasebe çalışmalarının yıl boyunca incelenmesi ve gerekli düzeltmelerin yapılmasıdır.

#### **1.3.4.2. Ara Denetim**

Hesap dönemi içinde belirli tarihlerde veya gerektiğinde yapılan denetimlerdir. Kısa hesap dönemlerini içeren denetimler, ara denetim olarak adlandırılır.

#### **1.3.4.3. Son Denetim**

Tam denetim veya nihai denetim de denilen bu denetim türünde dönem sonunda denetim çalışması yapılır. Ancak, denetim çalışmaları hesap dönemi bitiminden önce de başlatılabilir.

### **1.3.5. Denetçinin Konumuna Göre Denetim Türleri**

Muhasebe denetimi, denetimi yapacak kişilerin yani denetçilerin statüsüne göre iç, dış ve kamu denetimi olmak üzere üçe ayrılır.

Bu üç denetim türü, aralarındaki önemli farklılıklara rağmen sürekli olarak birbirleriyle ilişki içindedir.

#### **1.3.5.1. Bağımsız Denetim**

Denetimin, işletmeden bağımsız bir uzman tarafından yapıldığı denetim çalışmasıdır (Gürbüz, 1998:16). Diğer denetimlerden en ayırt edici özelliği denetçinin, konumundan kaynaklanmaktadır. Denetçi ile denetlenen işletme açısından herhangi bir işçi-işveren ilişkisinin bulunmadığı denetim türüdür.

Dış denetim, işletme dışındaki kişiler tarafından yapılan denetimi ifade eder. Dış denetim, dar anlamıyla sadece devlet organları tarafından özellikle bazı bakanlıklar veya bu iş için özel olarak kurulan kuruluşlarca yapılan denetimi ifade eder. Geniş anlamda dış denetim ise işletme dışı, içi ve kuruluşlarca yapılan denetime denir. Bu anlamda işletmenin denetimini yapan kişinin kamu veya özel hukuk kişisi olmasında herhangi bir farklılık yoktur. Geniş anlamda dış denetim kamu kuruluşları, borsa, aracı kurumlar ve muhasebe kontrol kuruluşları (bağımsız denetim kuruluşları) tarafından yapılır.

Dış denetim, resmi dış denetim ve özel dış denetim olarak ikiye ayrılmaktadır.

Resmi dış denetim, bu konuda yetkili kılınmış denetim organlarınca yapılan dış denetim faaliyetine denir. Resmi dış denetim, devlet tarafından işletmenin kuruluşunda ve işleyişinde yapılabilir.

Özel dış denetim ise bağımsız denetim uzmanlarınca yapılan denetim faaliyetini ifade eder.

Özel dış denetim hem devletten hem de müşteriden bağımsız bir denetimdir. Bu açıdan özel dış denetim, iç denetimden ve resmi dış denetimden ayrılır.

Bağımsız denetim, hata ve hilelerin ortaya çıkarılışını sağladığı gibi hata ve hileleri önleyici etkiye de sahiptir.

### **1.3.5.2. İç Denetim**

İç denetim mali nitelikteki faaliyetlerin yanında, mali nitelikte olmayan faaliyetlerinde incelenmesinin ve değerlendirilmesinin yapıldığı, özellikle yönetim kademesindeki kişilerin sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmelerinde onlara yardımcı olmakta ve yönetimle ilgili işlerin gözden geçirilmesi aracı olarak görülmekte ve yönetim kolu olarak ifade edilebilmektedir.

İç denetim iyi bir kontrol çerçevesi oluşturmaktadır. Etkin bir iç denetim fonksiyonu, yönetimin sistem üzerindeki sürekli denetimine yardımcı olmaktadır (Argun ve Ataman, 1998: 12).

İç denetim, işletme içerisinde yapılan, genellikle faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi şeklinde gerçekleşen denetim çeşidini ifade eder. İç denetimin amacı, işletme varlıklarının gerektiği şekilde korunmasını sağlamak ve işletme yöneticilerinin görevlerini etkin bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmaktır (Kepekçi, 2000: 4).

İç denetim faaliyetinin doğrudan muhatapları, işletmenin yöneticileri ve yönetim kuruludur. Yöneticiler ve yönetim kurulunun dışında kalan kişiler de, iç denetim sonucunda ortaya çıkan rapordan yararlanırlar. Dolayısıyla bu kişiler, iç denetimin dolaylı muhatabı konumundadır. Ancak bu kişilerin iç denetimden yararlanmaları, yöneticiler ve yönetim kurulu kadar etkin değildir.

İç denetim, bağımsız denetimin başarıya ulaşabilmesi açısından oldukça önemlidir. Zira, bağımsız denetimin başarıya ulaşabilmesi, işletme içerisinde sağlıklı şekilde işleyen bir iç denetim sisteminin bulunmasına bağlıdır.

### **1.3.5.3. Kamusal Denetim**

Kamu denetimi ile kamu ve özel işletmelerin kanunlara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık dereceleri denetlenir ( Gürbüz, 1998: 24) .

Bu denetim, özel kanunlarla kurulmuş denetim örgütleri ve kamu örgütleri içerisindeki denetçiler tarafından yapılır (Kepekçi, 2000: 5).

Kamu düzeninin sağlanması ve kamu haklarının korunması amacı ile kamusal kuruluşların kendi denetim elemanlarına yaptırmış oldukları denetimler bu gruba girer (Gürbüz, 1998:17). Kamu denetim kurumları olarak Devlet Denetim Kurumları, Sayıştay ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu örnek verilebilir.



## **BÖLÜM 2 : TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER**

### **2.1 Vergi Usul Kanunu Kapsamında Denetim**

Türk hukukunda bağımsız denetim konusu üç farklı mevzuat tarafından düzenlenmiştir.

Bunlardan birincisi sermaye piyasası mevzuatı diğeri muhasebecilik, en sonuncusu ise bankacılık mevzuatıdır. Bu mevzuatlar içerisinde sermaye piyasası mevzuatı ve bankacılık mevzuatı gerçek anlamda bağımsız denetim konusunu düzenlemekte, diğeri gelişmiş ülkelerdeki düzenlemelerle paralellik göstermektedir.

Muhasebecilik mevzuatı ise bağımsız denetimi, devletin vergi gelirlerini toplamadaki eksikliğini gidermek amacıyla oluşturulmuş bir müessese olarak görmekte, bu kavramın gerçek anlamından ve fonksiyonundan oldukça uzaklaşmaktadır. Bu nedenle, muhasebecilik mevzuatına göre denetim yapan meslek mensuplarının, vergi denetiminden sorumlu bağımsız denetim uzmanı niteliğinde oldukları ileri sürülmektedir (Yılancı ve Yıldız, 2001: 73) .

Konuya ilişkin son mevzuat olan bankacılık mevzuatı ise sadece bankalara ve özel finans kurumlarına ilişkin denetim kurallarını düzenlemektedir.

Ülkemizde denetimlerin yasal çerçevesi, içerikleri benzer olmakla beraber, sunuluş biçimlerine göre ve işletme türlerine göre üç değişik açıdan ele alınabilir (Maliye Hesap Uzmanları Kurulu, 1996)

- a) Denetlenecek işletmenin hukuki yapısı yönünden bakıldığında, Kamu İktisadi Teşebbüslerinin (KİT) denetimi, bankaların denetimi, sigorta şirketlerinin denetimi, genel olarak ticaret şirketlerinin denetimi vb. ayrımlar yapılabilir.
- b) Denetçi ile denetlenecek işletme arasındaki örgütsel ilişki yönünden ele alındığında konu, Türk Ticaret Kanunu (T.T.K.) hükümlerine göre ticaret şirketlerinin iç denetimi, Bankalar Kanunu'na göre bankaların iç denetimi,

kendi teşkilat kanunlarına göre KİT'lerin iç denetimi ile bunların dış denetimleri çerçevesinde açıklanabilir.

- c) Denetimin amacı yönünden başvurulabilecek bir ayrımla, işletmelerin vergi yasaları karşısındaki durumlarının tespitine yönelik denetimler, Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi kurumların sermaye piyasası mevzuatı karşısındaki durumlarının tespitine yönelik denetimler, kamu hukuku çerçevesinde idari ve mali denetimleri, ekonomik hayattaki işlevleri nedeniyle özel bir önem taşıyan bankaların bu sebeple tabi olduğu denetimler, işletmelerin faydalandıkları teşvikler nedeniyle ve bunlarla sınırlı olan denetimler vb. bölümlendirmelere gidilebilir.

Çalışmamızda bağımsız denetimle ilgili Vergi Usul Kanunu (V.U.K.), Türk Ticaret Kanunu (T.T.K.), Bankalar Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu (S.P.K.), 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu mevzuatı ve denetim yapan denetçilerle ilgili yasal düzenlemeler ele alınacaktır.

Bu kanunlardan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, sermaye piyasasında menkul kıymetlerini halka arz etmiş olan veya halka arz etmiş sayılan ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların bağımsız dış denetimini düzenlerken, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu daha geniş bir kapsamda gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin mali tablolarının ve beyannamelerinin bağımsız dış denetimini düzenlemektedir (Dilaver,1998:66).

3568 sayılı kanun ile Yeminli Mali Müşavirlere denetleme faaliyeti yanında tasdik yapma yetkisi de verilmiştir. 3568 sayılı kanun muhasebe denetimine ekonomik vergi denetimi getirdiği için, kapsadığı alan ve denetlenecek birim açısından çok geniş, bağımsız dış denetimin niteliği açısından ise Sermaye Piyasası Kanunu tarafından öngörülen denetimden daha kapsamlıdır.

3568 sayılı kanun kapsamında Yeminli Mali Müşavir tarafından yapılacak olan kamu denetimi hükmündeki tasdik ve denetimlerde yasal düzenlemelerin bağımsız denetimden daha fazla olduğu ve denetim elemanınca Genel Kabul Görmüş Muhasebe

İlkelerine uygunluğun ötesinde vergi kanunlarında yer alan hususların da dikkate alınacağı ortadadır (Güredin, 1997:422).

Türk vergi sistemi, beyan esasına dayanan ve geliri vergilendiren bir sistemdir. İşletmelerin vergi yasalarındaki yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği, vergi incelemesi ile mümkündür. Vergi yükümlüsünün beyanı, vergi incelemesine tabi tutulabilir.

Vergi incelemesinin amacı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134. maddesinde şu şekilde tarif edilmiştir; "Vergi incelemesinde amaç, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır."

Vergi denetimini diğer denetimlerden ayıran en önemli özellik budur. Vergi denetiminin amacı içerisinde genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygunluk ile ilgili bir açıklama yapılmamıştır. Ancak muhasebe ilke ve standartlarına uyulması Vergi Usul Kanunu'nda res'en takdir nedeni olarak sayılmıştır

Vergi inceleme yetkisine sahip elemanlar, V.U.K.'nin 135. maddesinde sıralanmıştır. Bu kişiler; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine sahiptir.

Vergi Usul Kanunu'nun 256. maddesine göre Yeminli Mali Müşavirler de denetim sözleşmesi yaptıkları firmalarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlerle ilgili defter ve belgelerin denetimini yapabilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 138. maddesine göre vergi incelemesinin yapılacağı evvelden haber verilmesi mecburi değildir. İnceleme zaman aşımı süresi içinde her zaman yapılabilir. Hesap döneminin kapanmamış olmasının bir önemi yoktur. Önceden inceleme yapılmış veya matrahın res'en takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve tarhiyatın ikmaline mani değildir.

Vergi Usul Kanunu'nun 139.maddesine göre incelemenin esas olarak incelenecek kişinin işyerinde yapılması gerekmele birlikte günümüzde incelemeler çoğunlukla inceleme elemanının görev yerinde yapılmaktadır. Aslında incelemenin işyerinde yapılması hem vergi mahremiyeti hem mükellefin iktisadi hayatının aksamaması açısından uygundur. Ancak günümüzde işyerlerinde inceleme yapmak hem inceleme elemanının mesaisine uygun düşmemekte hem de mükellefin müşterilerine yanlış intiba verebilmektedir.Bu nedenle incelemeler kanunda ifade edilenin tersine dairede yapılmaktadır (Özyer, 2001:177-178).

## **2.2. Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Denetim**

Türk Ticaret Kanununda yer alan ve burada üzerinde durulan denetim ile ilgili düzenlemeler, ticaret şirketlerine ilişkin denetim hükümleridir.

7 Ağustos 1972 tarih ve 14269 sayılı Resmi Gazete de yayımlanan Ortakların Denetimine Dair Tüzük' un birinci maddesinde denetim kapsamı aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

-Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulan anonim, limited, sermayesi paylara bölünmüş komandit ortaklıklar,

- Ecnebi Anonim ve Sermayesi Eshama Münkasem Şirketler ile Ecnebi Sigorta Şirketleri Hakkında Kanun Muvakkat kapsamına giren ortaklıkların şube ve acenteleri,

- Bankaların, umumi mağazaların, kooperatiflerin, konusu kamu hizmeti olan ortaklıkların, Devlet İl ve Belediye gibi kamu tüzel kişilerinin, sermaye payı bulunan ortaklıkların, özel kanunlarla kurulan ortakların, imtiyazlı ortaklıkların ve sigorta ortaklıkları gibi ortaklıkların Türk Ticaret Kanunu'na ilişkin işlemleri,

Ticaret Bakanlığı'nca bu tüzük hükümlerine göre denetlenir.

Türk Ticaret Kanunu'nun 347 ve onu izleyen maddelerinde anonim şirketlerdeki denetim konusunda düzenlemeler yer almaktadır.

T.T.K, 347. maddesi hükmü gereğince, anonim şirketlerde beşten fazla olmamak üzere bir veya daha fazla denetçi bulunmalıdır. Birden fazla olması durumunda, kurul olarak

çalışmaları öngörülmektedir. Eğer birden fazla denetçi varsa yarısından çoğunun, tek denetçi varsa bu denetçinin Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması zorunlu kılınmıştır. Denetçiler, pay sahibi olan veya olmayanlar arasından kuruluşta bir yıl için Kuruluş Genel Kurulu tarafından, takip eden yıllarda en çok üç yıl için Genel Kurul tarafından seçilir.

Kanununun 353. maddesinde denetçinin veya denetim kurulunun görevleri aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

1. Yönetim Kurulu üyeleri ile işbirliği yaparak bilançonun tanzim şeklini tayin etmek,
2. Şirketin işlemlerinden haberdar olmak ve gerekli kayıtların doğru tutulmasını sağlamak amacıyla en az altı ayda bir defterleri incelemek,
3. Üç aydan fazla ara vermemek kaydıyla sık sık ve ansızın şirket veznesini denetlemek,
4. En az ayda bir defa şirket kayıtlarını inceleyerek rehin, teminat yahut hıfzolunmak üzere vedia olarak teslim olunan her nevi kıymetli evrakın mevcut olup olmadığını araştırmak ve defter kayıtlarıyla mutabakatını sağlamak,
5. Ana sözleşmede pay sahiplerinin genel kurul toplantılarına katılmaları için gereken şartların yerine getirilip getirilmediğini incelemek,
6. Bütçe ve bilançoğu denetlemek,
7. Tasfiye işlemlerine nezaret etmek.
8. Yönetim Kurulunun ihmali halinde Genel Kurulu adi ve fevkalade olarak toplantıya çağırarak,
9. Genel Kurul toplantılarında hazır bulunmak,
10. Genel Kurul üyelerinin kanun ve ana sözleşme hükümlerine tam anlamıyla uymalarına nezaret etmek.

Yukarıda sayılan görevlerin ana sözleşme veya Genel Kurul kararları ile sınırlandırılmayacağı da hükme bağlanmıştır.

### **2.3. Bankalar Kanununa Göre Bağımsız Denetim**

18 Haziran 1999 tarih ve 23734 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun birinci maddesinde kanunun amaç ve kapsamı belirlenmiştir.

Buna göre kanunun amacı, tasarrufları korumak ve ekonomik kullanım gereklerine göre kullanımlarını sağlamak üzere bankaların kuruluşunu, yönetimini, çalışma esaslarını, devir, birleşme faaliyetleri ile denetlemelerini düzenlemektir.

Türkiye'de kurulmuş ve kurulacak bankalar ile yabancı ülkelerde kurulmuş olup da Türkiye'de şube açmak suretiyle faaliyette bulunan veya bundan sonra Türkiye'de şube açarak faaliyete geçecek olan bankalar bu kanun hükümlerine tabidir. Özel kanunlarla kurulan bankalar hakkında da kanunlarında yer alan hükümler dışında bu kanun hükümleri tatbik olunur. Bu kanunda açıklık olmayan hallerde genel hükümler uygulanır.

#### **2.3.1. İç Denetim İle İlgili Hükümler**

Bankalar Kanununda yer alan dokuzuncu maddenin dördüncü fıkrasında bankaların iç denetimi ile ilgili hükümler yer almaktadır. Bankalar Kanununun da banka denetçilerinin ikiden az olamayacağı ve yüksek öğrenim görmüş, bankacılık, muhasebe, hukuk konularında bilgi ve tecrübe sahibi kimselerden seçilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

Bankalar karşılaştıkları risklerin izlenmesi ve kontrol edilmesi amacıyla faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu, esas ve usulleri kurumca çıkarılacak yönetmelikle belirlenecek etkin bir iç denetim sistemi ile risk kontrol ve yönetim sistemi kurmakla yükümlüdürler. Bankalardaki işlemlerinin bankacılık ilkelerine ve mevzuatına uygunluğunu denetlemek için yeteri kadar müfettiş çalıştırmaları zorunludur. Denetçiler Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre banka genel kuruluna hitaben düzenleyecekleri yıllık raporlardan başka yılbaşından itibaren her üç ayda bir bankanın bu kanun ve mevzuat karşısındaki durumuna ilişkin bir rapor düzenlemek ve düzenledikleri raporları ait olduğu dönemi takip eden bir ay içinde banka yönetim kuruluna ve müsteşarlığa göndermekle yükümlüdürler.

### 2.3.2. Bağımsız Denetim İle İlgili Hükümler

Bankalar Kanunu hükümleri gereğince bankalar, hesapları ve takvim yılına ait bilançoları ile kar - zarar cetvellerini Türkiye Bankalar Birliği tarafından hazırlanıp Hazine Müsteşarlığı onayı ile yürürlüğe giren tekdüzen hesap planı, tip bilanço ve kar - zarar cetveli ile bunların uygulanma ve düzenlenme esaslarına ilişkin izahnameye uygun olarak tutmak ve düzenlemek zorundadır. Bankalar, işlemlerini kayıt dışı bırakmayacakları ve gerçek mahiyetlerine uygun düşmeyen bir şekilde muhasebeleştiremeyecekleri gibi, kanuni ve yardımcı defterleri ile kayıtları, şubeleri, yurtiçi ve yurt dışındaki temsilcilikleri ile hesap uygunluğu sağlamadan bilançolarını kapatamazlar.

Bankalar bilançoları ile kar ve zarar cetvellerinin bağımsız denetim kuruluşları tarafından onaylı birer örneğini genel kurullarının toplandığı tarihten itibaren üç ay içinde yönetim kurulu ve denetçilerinin raporu ile birlikte Müsteşarlık ve Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'na tevdi ederek Resmi Gazete ve yurt çapında yayın yapan bir gazete ile ilan etmek zorundadır. Genel kurulları bulunmayan bankalarda üç aylık süre, bilanço ile kar ve zarar cetvellerinin yönetim kurullarınca onaylandığı tarihten itibaren başlar.

Türkiye'de şube açmak suretiyle faaliyette bulunan bankaların, Türkiye'deki yönetim merkezleri tarafından düzenlenen ve müdürler kurulları tarafından imzalanan Türkiye'deki faaliyetlerine ait bilançoları ile kar ve zarar cetvelleri, bağımsız denetim kuruluşlarınca onaylandıktan sonra merkezlerinin son bilanço ile kar ve zarar cetvelleri ile birlikte yukarıda belirtilen mercilere tevdi ve yine yukarıda belirtilen şekilde ilan olunur.

Bankalar ilan edilecek bilanço ile kar ve zarar cetvellerinde, bağımsız denetim kuruluşlarının bunların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığına dair açıklamalarına yer vermek zorundadırlar.

İlan edilen bilanço veya kar - zarar cetvelinin gerçeğe aykırı olduğu tespit olunduğu takdirde, ilgili banka müsteşarlığın talimatı üzerine 15 gün içinde düzeltilmiş bilanço veya kar - zarar cetvelini düzeltme beyanı ile birlikte aynı gazetelerde ilan etmek zorundadır.

Bağımsız denetim şirketlerinin, kuruluşlarına, çalışmalarına, faaliyetlerinin geçici veya daimi durdurulmasına ilişkin esaslar Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankasının görüşü alınarak Müsteşarlıkça düzenlenir. Bağımsız denetim kuruluşları bu kanun uyarınca yaptıkları faaliyetler dolayısıyla üçüncü kişilere verecekleri zararlardan sorumludurlar.

Ayrıca bankalar, Kanunu'nun 56. maddesi gereğince Mart, Haziran, Eylül ve Aralık ayları sonu itibariyle Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası ve Bankalar Birliği'nin görüşü alınarak Müsteşarlıkça belirlenen esaslara ve örneğe uygun olarak üç aylık hesap özeti düzenlemek durumundadır. 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 3. maddesine göre de bu hesap özetleri eğer mevcutsa denetçiler tarafından onaylanarak yine Müsteşarlığa ve Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'na gönderilir.

### **2.3.3. Bankalar Yeminli Murakıplarının Yapacakları Denetimlerle İlgili**

#### **Hükümler**

Bankalar Kanununun 5. maddesinde, bankalar yeminli murakıpları her türlü bankacılık işlemlerinin denetimini; bankaların varlıklarını, alacaklarını, özkaynaklarını, borçlarını, kar ve zarar hesapları arasındaki ilgi ve dengelerini ve mali bünyeyi etkileyen diğer tüm unsurların tespitini ve tahlilini Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu adına doğrudan başkana bağlı olarak denetleyen kişi olarak tanımlanmıştır.

Bankalar Kanunundaki Md 25'e göre, zorunlu bir organ olarak banka denetçilerinin sayısı ikiden az olmamaktadır. Denetçi sayısının üst sınırı ise TTK uyarınca beş olarak belirlenmiştir.

Yükseköğrenim görmüş ve bankacılık, hukuk, muhasebe konularında bilgi ve tecrübe sahibi kimselerden seçilecek denetçiler, TTK hükümlerine göre banka genel kuruluna hitaben düzenleyecekleri yıllık raporların yanı sıra her üç ayda bir bankanın, bu kanun ve diğer mevzuat karşısındaki durumuna ilişkin raporları, banka yönetim kuruluna ve müsteşarlığa göndermekle yükümlüdürler. (m. 25, 26)

Md 27'ye göre, bankaların, denetçilere ek olarak, işlemlerin bankacılık ilkelerine ve mevzuatına uygunluğunu denetlemek üzere yeteri kadar müfettiş çalıştırmaları zorunludur.



Bankalar Kanunu Madde 31'e göre, Bankalar Kanununa aykırı hareketlerden dolayı hapis veya bir defadan fazla ağır para cezası ile cezalandırılan kimseler ile yüz kızartıcı suçlardan dolayı mahkum olanlar ve müflisler denetçi olarak çalıştırılmazlar.

Bankalar yeminli murakıpları ve yardımcıları, Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun hükümlerine aykırı hareket eden banka ve ilgililer hakkında adı geçen kanunun Ek 1. maddesindeki yetkililere ve Bankalar Kanunu'nda yazılı görevleri ile kayıtlı olmak üzere vergi inceleme yetkisine sahip oldukları gibi Devlet Sanayi ve İşçi Yatırım Bankası ve tüm bankaların kuruluş kanunları hükümleri ile diğer kanunların bankalarla ilgili hükümlerinin uygulanmasını da denetlemeye yetkilidirler.

Bankalar yeminli murakıpları ve yardımcıları; bankalar, bankaların iştirak ve kuruluşları ile diğer gerçek ve tüzel kişilerden yukarıdaki yazılı kanun hükümleri ile ilgili göreceklere bütün bilgileri istemeye, bunların tüm defter, kayıt ve belgelerini incelemeye yetkili olup, bunlar da istenilen bilgileri vermekle defter, kayıt ve belgeleri incelemeye hazır bulundurmakla yükümlüdürler.

#### **2.4. Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Denetim**

30 Temmuz 1981 tarih ve 17416 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 1. ve 2. maddesinde kanunun konu, amaç ve kapsamı belirlenmiştir.

Bu kanuna göre kanunun konusu ve amacı; tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak amacıyla sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını düzenlemek ve denetlemektir.

Sermaye Piyasası Kanunu'nun içeriği ise; sermaye piyasası araçları, bu araçların ihracı, halka arzı ve satışı, bunları ihraç ve halka arz edenler, kanunun 40. maddesi çerçevesinde borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasalar, sermaye piyasası faaliyetleri, sermaye piyasası kurumları ve Sermaye Piyasası Kurulu olarak belirlenmiştir. Halka açık olmayan anonim ortaklıkların, halka arz edilmeyen hisse senedi ihraçları bu kanun kapsamına alınmamıştır.

Sermaye Piyasası Kanunu'na Göre Sürekli Denetime Tabi Olan Şirketler, sürekli denetlemeye tabi ortaklık ve kuruluşlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (S.P.K., Seri X, 16 Nolu Tebliğ):

a-) Aracılık faaliyetlerine münhasır olmak üzere bankalar,

b-) Aracı kurumlar,

c-) Menkul kıymet yatırım fonları,

d-) Menkul kıymetler yatırım ortaklıkları,

e-) Sigorta şirketleri ve reasürans şirketleri,

f-) Hisse senetleri menkul kıymet borsalarında işlem gören anonim ortaklıklar,

g-) Hisse senedi halka arz edilmiş olan ve arz edilmiş sayılan anonim ortaklıklardan; Kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş olup, çıkarılmış sermaye tutarı iki milyar TL ve daha fazla olanlar, kayıtlı sermaye sistemi dışında olup, ödenmiş sermaye tutarı beş milyar TL. ve daha fazla olanlar,

Bu ortaklık ve kuruluşların Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemeleri çerçevesinde hazırlanması ve kamuya açıklanması zorunlu olan yıllık mali tablolarının tümü sürekli denetime; (c), (d), ve (e) şıklarında belirtilen ortaklık ve kuruluşların ayrıca altışar aylık dönemlerine ait ara bilanço ve gelir tabloları da bağımsız sınırlı denetime tabidir.

Kanunun 3. maddesinde, ihraççılar, anonim ortaklıklar, yasal düzenlemelerle özelleştirme kapsamına alınanlar dahil kamu iktisadi teşebbüsleri, mahalli idareler ile bunlarla ilgili özel düzenlemeler gereğince faaliyet gösteren kuruluş, idare ve işletmeler olarak tanımlanmıştır. Sermaye Piyasası Kurumları ise 32. madde de aracı kurumlar olarak belirlenmiştir. Sermaye piyasasında faaliyet gösterilmesine izin verilen diğer kurumlarda 39. maddede düzenlenmiştir. Bunlar takas ve saklama kurumları, derecelendirme kurumları, genel finans ortaklıkları, yatırım danışmanlığı ve portföy yönetim şirketleri, ipoteğe dayalı menkul kıymet merkezleri ve bağımsız dış denetim kurumlarıdır.

### 2.4.1. Sermaye Piyasası Kurulu'nun Denetim İle İlgili Görev ve Yetkileri

Sermaye Piyasası Kanunu'na göre, sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını sağlamaktan sorumlu olan kurula düzenlemeler yapma ve gözetim yetkileriyle beraber kanun kapsamındaki ortaklık ve kurumlarda denetleme yapma yetkisi de verilmiştir.

Sermaye Piyasası Kanunu'nun 22. maddesinde Sermaye Piyasası Kurulu'nun doğrudan veya bağımsız denetleme kuruluşları aracılığı ile yapacağı denetleme faaliyetleri belirlenmiştir. Bu maddeye göre Kurulun görev ve yetkileri arasında aşağıdaki denetimler yer almaktadır.

- Kanunun zamanında yeterli ve doğru aydınlatılmasını sağlamak amacıyla türlü mali tablo ve raporların denetimlerini sağlamak, tebliğler yayınlamak,
- Menkul kıymetlerin ihracı, halka arz ve satış işlemlerini düzenlemek ve denetlemek,
- 3568 sayılı kanuna göre denetlemeye yetkili olanların sermaye piyasasında bağımsız denetleme faaliyetinde bulunmak üzere oluşturacakları kuruluşlara ilişkin kuruluş şartları ve çalışma esaslarını belirlemek ve bu kuruluştan ilan etmek,
- Kurula sunulan mali tablo ve denetim raporlarını inceleyerek, gerekirse denetçilerden ayrıca rapor istemek,
- Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi ihraççıların, bankaların, sermaye piyasası kurumlarının, borsa ve teşkilatlanmış diğer piyasaların faaliyetlerinin Sermaye Piyasası Kanunu'na, yönetmelik, tebliğ ve kararlar ile sermaye piyasası ile ilgili diğer mevzuata uygunluğunu denetlemek,
- Finansal göstergelere, sermaye piyasası araçlarına, mal ve kıymetli madenlere dayalı vadeli işlem sözleşmesi ile münhasıran bu sözleşmelerin işlem göreceği borsalarda çalışacak kurumların, kuruluşların faaliyet ilke ve esasları ile yükümlülüklerini düzenlemek, izlemek ve denetlemek,

- Sermaye piyasası araçlarının takasını, tartmasını ve kayda değer haline getirilmesini ve derecelendirilmesini düzenlemek, izlemek ve denetlemek.

Sermaye piyasasında güven, açıklık ve kararlılığın sürekliliği ile tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunması temel ilke olarak benimsenmiştir. Yine Sermaye Piyasası Kurulu'nun temel işlevlerinden olan "Kamuyu Aydınlatma ilkesi" nin bir gereği olarak sermaye piyasasının denetim altına alınması Kurul'un görevleri arasına alınmış olup, Sermaye Piyasası Kanunu'nun 16. maddesinde mali tabloların denetlenmesi ile ilgili aşağıdaki hükümler yer almaktadır:

- İhraççılar ve sermaye piyasası kurumları düzenleyecekleri mali tablolardan, Kurulca belirlenenleri daha önce kurulmuş ve bu kanunun 22. maddesinin (d) bendi uyarınca kurulan bağımsız denetleme kuruluşlarına, bilgilerin doğruluk ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtma ilkesine uygunluğu bakımından incelenerek bir rapor almak zorundadırlar.
- Kurul halka arzda, kayıtlı sermaye sistemine geçişte, bu kanun kapsamındaki anonim ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarının tasfiyesi, devri, birleştirilmesi ve nevi değiştirmelerinde bağımsız denetim raporu isteyebilir.
- Bağımsız denetleme kuruluşları, denetledikleri mali tablo ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları rapordaki yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumludurlar.
- Kurulca düzenlenmesi öngörülen mali tablo ve raporların bağımsız denetlemeye tabi olması durumunda bağımsız denetim raporu Kurulca belirlenen usul ve esaslar dahilinde kurula gönderilir ve kamuya duyurulur.

Ancak burada Kurul tarafından yapılacak denetimler ise sermaye piyasası mevzuatı gereğince yapılacak bağımsız denetimler aynı kapsamda değildir. Kurul uzmanlarınca yapılacak denetimler daha çok mevzuat gereğince yapılacak yasal denetimleri kapsamaktadır. Bağımsız denetleme kurumlarınca yapılacak denetimler ise muhasebe denetimi ağırlıklıdır.

## **2.4.2. Sermaye Piyasası Kanunu'na Göre Denetime Yetkili Olanlar**

Sermaye Piyasası Kanunu'na göre denetime yetkili olanlar iki grupta ele alınmıştır. Buna göre yapılan denetimler;

- Kurul denetçileri tarafından yapılan denetimler,
- Bağımsız dış denetim kurumlarınca yapılan denetimler olarak incelenebilir.

### **2.4.2.1. Kurul Denetçilerince Yapılan Denetimler**

Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında olan ihraççılar, sermaye piyasası kurumları ve kişilerin bu kanuna tabi işlem ve hesapları, Sermaye Piyasası Kurulu uzmanları tarafından denetim altında tutulur. Kurul denetçilerince yapılan denetlemelerde, kanun kapsamındaki kurum ve kişilerin Sermaye Piyasası Kanunu ve ilgili yasal düzenlemelere uygun olarak çalışıp çalışmadıklarının denetlemesi yapılır.

Bu kanun kapsamında ihracat yapanlar, sermaye piyasası kurumları ve kişilerin bu doğan işlem ve hesapları Kurulca görevlendirilecek Kurul uzmanları tarafından denetlenir, ilgili Bakan tarafından da gerektiğinde bu denetlemeler yaptırılır.

Denetimle görevlendirilenler, bu kanun ve diğer kanunların sermaye piyasası ile ilgili hükümlerinin uygulanmasını ve her türlü sermaye piyasası işlemlerini birinci fıkrada belirtilen ortaklık, kuruluş, kişi ve kurumlar nezdinde, denetlemeye, görevleriyle ilgili gerekli görecekları bilgi ve belgeleri istemeye, gerekli tutanakları düzenlemeye bunların işlem ve hesaplarının Kanuna, işletme amaç ve ilkelerine uygunluğunu ve denetlenen ortaklık kuruluş, kişi ve kurumlarla ilişkili diğer gerçek ve tüzel kişilerin işlem ve hesaplarını da Kanunun uygulanmasıyla sınırlı olarak incelemeye yetkilidirler.

Bu madde kapsamına giren ihraççılar, kişi ve kurumlar görevliler tarafından istenecek her türlü bilgiyi, işlem ve belgelerin örneklerini vermek ve durumu tespit eden tutanakları imzalamakla yükümlüdürler.

Bu madde uyarınca yapılacak tebligatlara, Tebligat Kanunu hükümleri uygulanır.

Kurul denetçileri, denetimlerini yaparken, Kanununun 1. maddesinde belirtildiği ve yukarıda da açıklandığı üzere tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını birincil amaç olarak göz önüne alırlar. Kurul denetçilerince gerçekleştirilen denetlemelerde program dahilinde yapılanlar yanında, şikayete dayalı olarak yapılan denetimler de önem kazanmaktadır. Ağırlıklı olarak üzerinde durulan konular aşağıdadır (Maliye Hesap Uzmanları Kurulu, 1996: 474-475).

- Muhasebe işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olarak kayıtlara geçirilip geçirilmediği,
- Denetlenen şirketin mali yapısının risk içerip içermediği,
- Örtülü kazanç dağıtımı yoluyla ortaklık kazancının azaltılıp azaltılmadığı,
- Yasal düzenlemelere uygun şekilde temettü dağıtılıp dağıtılmadığı,
- Hileli işlemler yoluyla yatırımcıların zarara uğratılıp uğratılmadığı,
- Bağımsız denetim şirketlerinin denetimlerini yasal düzenlemelere uygun şekilde yapıp yapmadıklarının tespiti vb. incelenmektedir.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun denetim birimlerinin örgütlenme ve çalışma esaslarına ilişkin düzenlemeleri ilgili yönetmelikle yapılmıştır.

#### **2.4.2.2. Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Yapılacak Denetimler**

İhraççılar ve sermaye piyasası kurumları, Sermaye Piyasası Kanununun 16. maddesinde belirlenen esaslara göre Kurulun istekleri doğrultusunda bağımsız denetime tabi olurlar. Bu maddeye göre, kanun kapsamındaki ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları konsolide olanlar dahil mali tablo, rapor ve bilgilerin Kurulca saptanan muhasebe ilke, kavram ve standartlarına uygun olarak düzenlemek ve gerektiğinde bunları Kurula göndermek ve kamuya açıklamakla yükümlüdürler.

Bağımsız denetleme kuruluşlarının yapacakları denetimlerde, mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluk ve gerçeği dürüst şekilde yansıtmaya ilkesine uygunluğu bakımından incelemesi yapılarak, inceleme sonuçlarına göre bağımsız denetim raporu hazırlanır. Aynı madde hükümlerine göre, bağımsız denetleme kuruluşlarının, denetledikleri mali

tablo, rapor ve belgelere ilişkin hazırladıkları raporlardaki yanlış ve yanıltıcı bilgilerden oluşacak zararlardan hukuken sorumlu olacakları da belirtilmiştir.

Ancak, denetçinin sorumluluğunun mali tabloların dürüstlüğüne ilişkin bir yargıya vararak bunu açıklamak olduğu, mali tabloların hazırlanması ile ilgili sorumluluğun ise işletme yönetimine ait olduğu ileri sürülmektedir. Buna göre, denetçi hata, hile ve yolsuzlukları ortaya çıkarmakla sorumlu değildir. Denetçinin doğrudan bir hukuk uzmanı olarak davranması beklenemeyeceği gibi, hazırladığı rapora dayanarak da işletmenin gelecekte yüksek kar elde edeceği veya iflas edeceği anlaşılamaz (Güredin, 1998: 11-12).

Sermaye piyasasında bağımsız denetlemenin ilke ve esasları ile ilgili düzenlemeler 13 Aralık 1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren yönetmelikle yapılmıştır. Yine bağımsız denetlemenin işleyişi ile ilgili Sermaye Piyasası Kurulu'nca yayınlanan tebliğler bulunmaktadır.

#### **2.4.3. Sermaye Piyasası Kanunu'na Göre Bağımsız Denetlemenin İlke ve Esasları**

Sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunacak kuruluşlar, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 13 Aralık 1987 gün ve 19663 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Sermaye Piyasası'nda Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik hükümleri gereğince faaliyette bulunurlar.

##### **2.4.3.1. Bağımsız Denetlemenin Tanımı ve Çeşitleri**

Bağımsız denetleme, ortakların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlerinin bağımsız denetleme kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetleme elemanları tarafından bu kuruluşlar adına, denetleme ilke, esas ve standartlarına göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak düzenlenmiş mali tabloların, 2499 sayılı kanun çerçevesinde gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır.

Bu denetleme, mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe esas ve ilkelerine uygunluk yönünden defter, kayıt ve belgeler üzerinde yapılır. Bunun yanı sıra, ortaklıkta işlemlerde bulunan gerçek ve tüzel kişiler işbirliğine razı olduklarında bu denetleme, bu kişilerle hesap mutabakatı da sağlanarak yürütülür.

Bu yönetmelik kapsamında yerine getirilecek denetleme hizmeti, denetlenen kuruluşların vergi kanunları yönünden denetlendiği anlamını taşımaz. Kendilerine bağımsız denetleme görevi verilen bağımsız denetleme kuruluşları, bu kuruluşların ortakları, yönetici ve denetçileri, bu yetkilerine dayanarak herhangi bir yerde veya herhangi bir şekilde vergi kanunları çerçevesinde denetleme yetkisine sahip oldukları izlenimi verecek şekilde duyuruda ve faaliyette bulunamazlar. Vergi kanunları çerçevesinde yapılacak denetleme ve müşavirlik hizmetleri belirli bir usul ve esasa bağlandığında, bu kuruluşlar ve bunların ortakları, yönetici ve denetçileri hiçbir surette bu yönetmeliğe dayanarak hak iddia edemezler.

Sermaye piyasasında bağımsız denetleme, ortakların ve sermaye piyasası kurumlarının kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre defter kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesini ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanmasını ifade eder (Dilaver, 1998: 85).

#### **2.4.3.2. Bağımsız Denetleme Kuruluşları ve Denetçiler**

Bağımsız denetleme kuruluşları, Sermaye Piyasası Kanunu Seri X, 16 no'lu Tebliğ'de belirtilen şartları taşıyan ve Kanunu'nun 22/d maddesi uyarınca sermaye piyasasında bağımsız denetleme yetkisi verilen kuruluşlardır.

Kurul, bağımsız dış denetimin, belirli niteliklere sahip denetleme kuruluşları tarafından yapılmasını öngörmüştür. Kurulun aradığı nitelikler şöyledir. (S.P.K., Seri X, 16 sayılı Tebliğ, md.3)

- a-) Türk Ticaret Kanunu ve Borçlar Kanunu'nda öngörülen şirket türlerinden biri şeklinde kurulması (adi şirket sözleşmesinin yazılı olması),
- b-) Ortaklarının bu tebliğde sayılan niteliklere haiz olması,
- c-) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde sorumlu ortak başdenetçinin komandite ortak olması,



d-) Sermaye şirketlerinde esas sermayenin en az % 5'inin sorumlu ortak başdenetçi niteliğine haiz kişilere ait olması, şahıs şirketleri ve adi şirketlerde ise iki ortaktan az olmamak üzere ortakların çoğunluğunun bu niteliğe haiz olması,

e-) Sadece bağımsız denetim ve mesleki alanda faaliyet göstermesi,

f-) Donanım ve organizasyonlarının denetim işini yürütecek düzeyde bulunması,

g-) Mesleki sorumluluk sigortası yaptırması vb. gerekir.

Bağımsız dış denetleme mesleğinin ana vatanı olan İngiltere'de kişisel sorumluluğu zedeleyeceği düşüncesiyle, tüzel kişiler tarafından yapılacak bağımsız denetleme faaliyetlerine izin verilmemektedir. Genel olarak dünya uygulamasında da şirket şeklinde denetlenmeye doğru bir gidiş vardır. Çünkü günümüzde hızla büyüyen işletmeleri denetlemek ancak bir ekip halinde çalışmakla mümkündür.

Bağımsız denetleme faaliyetlerinde bulunmak isteyen kuruluşlar gerekli belgeler (S.P.K., Seri X, 16 Nolu Tebliğ, Madde 5'de bu bilgiler sıralanmıştır) ile birlikte başvuru dilekçelerini Kurula verirler. Kurul gerekli incelemeyi yaptıktan sonra, aranan koşulları taşıyan kuruluşları S.P.K.'nın 16'ncı maddesi uyarınca bağımsız denetlemeye yetkili kuruluşlar olarak liste halinde uygun aralıklarla ilan eder. Yönetmeliklerde belirlenen nitelikleri kazanan kuruluşlar Sermaye Piyasası Kurulu tarafından listeye eklenir. Bağımsız denetleme kuruluşları, yöneticiler ve denetçilere ilişkin her türlü değişikliği bir ay içerisinde Sermaye Piyasası Kurulu'na bildirmek zorundadırlar (S.P.K., Seri X, 16 Nolu Tebliğ, Md. 5).

Sermaye Piyasası Kurulu'nun yayınlamış olduğu yönetmelikler ve tebliğlere aykırı hareket eden denetleme kuruluşlarına, kurul tarafından listeden çıkarılmaya kadar varan cezalar uygulanabilmektedir.

Yönetmeliğe göre görevlendirilecek bağımsız denetleme kuruluşlarının yönetici ve denetçilerinin: (S.P.K., Seri X, 16 Nolu Tebliğ, Md. 6)

- a-) 3568 sayılı Kanuna göre serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanını almış veya yabancı ülkelerde bağımsız denetim yetkisi sağlayan belgeye sahip olmaları,

- b-) Müflis olmamaları veya yüz kızartıcı bir suçtan mahkum bulunmamaları,
- c-) Türkiye'de yerleşik olmaları (anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeleri için bu şart aranması gerekir)
- d-) Sorumlu ortak baş denetçilerin, mesleki deneyim süresinin en az bir yılını bağımsız denetim kuruluşlarında tamamlaması,
- e-) Daha önce çalıştıkları bağımsız denetim kuruluşlarının listeden çıkarılmasını gerektiren iş ve işlemlerinde sorumlulukların tespit edilmemiş olması,
- f-) Çalışılan bağımsız denetim kuruluşunda tam zamanlı olarak görev yapması gerekmektedir.

Denetçi yardımcılarının yukarıda b ve c bentlerinde sayılan koşullara sahip olmaları hukuk, iktisat, maliye, muhasebe, işletmecilik, bankacılık, kamu yönetimi ve uluslararası ilişkiler alanından birinde, en az dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olmaları gerekmektedir.

Sermaye piyasasında çalışan denetleme kuruluşları ve denetçilerin dışarıya karşı kullanmak zorunda oldukları unvanlar mevcuttur. Bu unvanlar aşağıdaki gibidir: (kıdem sırasına göre)

- a-) Sorumlu Ortak Başdenetçi,
- b-) Başdenetçi,
- c-) Kıdemli Denetçi,
- d-) Denetçi,
- e-) Denetçi Yardımcısı,
- f-) Stajer Denetçi Yardımcısı.

Sorumlu ortak başdenetçi, bağımsız denetim kuruluşunda pay-sahibi olup başdenetçi unvanına haiz ve denetim çalışmasını kuruluş adına kendi kişisel sorumluluğu ile

yürüten ve kuruluş adına bağımsız denetim raporlarını imzalamaya yetkili gerçek kişidir.

Başdenetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 10 yıl, kıdemli denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 6 yıl, denetçi ünvanının kazanılması için en az fiilen 3 yıl deneyim şarttır. Denetçi yardımcılığında geçen süre hesaplamada dikkate alınır. Bilgi, deneyim ve yetenekleri bir üst kademeye gerektirdiği nitelikte olmayanların süreleri dolsa dahi bağımsız denetim kuruluşu yetkili organınca bir üst unvana terfi ettirilemezler.

Sermaye piyasasında bağımsız denetim yapacak denetim kuruluşları, denetçilerinde mesleki yeterliliği aramak ve sağlamak zorundadır. Mesleki yeterlilik; lisans düzeyinde ve sonrasında eğitim ve öğrenim ile mesleki deneyimin bağımsız denetim yapabilecek düzeyde olmasını ifade eder (S.P.K., Seri X, 16 Nolu Tebliğ, Md.7.) Bağımsız denetim kuruluşları, denetçi yardımcılarının işe alınmalarında, mesleki eğitime yeterli bir temel oluşturacak lisans düzeyi eğitim gördüklerini araştırmak, istihdam ettikleri denetçi yardımcılara gerekli mesleki eğitim ve deneyimi kazandıracak tedbirleri almak, denetçi sıfatı verilecek denetçi yardımcılarında mesleki yeterliliğin varlığını, mülakat sonuçlarını, kurs değerlendirme tutanakları, tezkiyeler, bağımsız denetim kuruluşlarınca veya ilgili meslek kuruluşlarınca yapılan sınav gibi belgelerle tespit etmek zorundadırlar. Ayrıca istihdam ettikleri denetçilerin mesleki gelişmelerini sağlayacak tedbirleri almakla yükümlüdürler (S.P.K., Seri X, 16 Nolu Tebliğ, Md.8).

Bu amaçla mesleki deneyime sahip olmaksızın ilk kez işe aldıkları denetçi yardımcılarını staja tabi tutulur. En az fiilen iki yıl süren bu staj döneminde, stajyer denetçi yardımcılarını dört ay süreyle (toplam 200 saatten az olmamak koşulu ile) denetim ile ilgili konularda eğitime tabi tutulurlar. Bu kursların neticesinde sınava tabi tutulurlar. Bütün çalışmalar planlı ve sorumlu ortak başdenetçinin sorumluluğu altında yürütülür (S.P.K., Seri X, 16 Nolu Tebliğ, Md. 9).

### 2.4.3.3. Bağımsız Denetleme Çalışmasına İlişkin Esaslar

Sermaye Piyasası Kurulu, sermaye piyasasında yer alan bağımsız denetleme kuruluşlarının ve denetçilerin, denetim sürecinde yer alan faaliyetlerini ayrıntılı olarak göstermiştir (S.P.K. Seri X, 16 No'lu Tebliğ, Md. 25-35). Buna göre öncelikle denetleme faaliyetinin etkin bir şekilde planlanması gerekir. Etkin planlamadan maksat, çalışmanın doğru bir biçimde yönlendirilmesi, iş ve zaman tasarrufu sağlanarak denetlemenin nihai amacına ulaşması için gerekli çalışmaların sistemli bir şekilde yürütülmesidir. Planlamada işin mahiyeti, kapsam ve zamanlaması dikkate alınır (S.P.K., Seri X, 16 Nolu Tebliğ, Md. 25).

Denetleme planının izlenmesi ve koordinasyonu amaçlarıyla denetime başlamadan önce yazılı bir denetleme programının geliştirilmesi zorunludur. (S.P.K., Seri X, 16 Nolu Tebliğ, Md. 26). Denetleme çalışmalarında yeterli ve etkin bir şekilde gözetim zorunludur. Gözetimden maksat yürütülen faaliyetin sık sık gözden geçirilmesi ve çalışmalarla ilgili olarak ortaya çıkan problemlerin çözümlenmesi ve faaliyetin çalışma kağıtlarından izlenebilmesi için gerekli kayıt düzeninin sağlanmasını kapsar (S.P.K., Seri X, 16 Nolu Tebliğ, Md. 27).

Denetçi uygulayacağı denetleme yöntem ve tekniklerinin türü, zamanı ve kapsamını belirlemek amacıyla müşterinin iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyip işlenmediğini değerlendirmek zorundadır (S.P.K., Seri X, 16 Nolu Tebliğ, Md. 28). İç kontrol, denetlenen kuruluşun yönetim politikalarına uymak da dahil olmak üzere işlerin düzenli ve etkin yürütülmesi, varlıkların korunması, hata, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve belirlenmesi, muhasebe kayıtlarının doğru ve eksiksiz olması ve mali bilgilerin güvenilir olarak zamanında derlenmesi amacıyla uygulanan mantıklı bir yöntemdir (S.P.K., Seri X, 16 Nolu Genel Tebliğ, Md. 11). Ayrıca denetleme sonucunda görüş oluşabilmesi için gerekli miktarda ve güvenilir kanıt ihtiyacı vardır. Kanıt toplamadaki amaç, mali tablolarda yer alan;

- a-) Tüm varlık, gelir ve giderlerin gerçek olduğu ve bunlara ilişkin bütün işlemlerin doğru kaydedildiği,
- b-) Mali tablolara yansıtılması gereken bütün işlemler ve hesapların bu tablolarda doğru tutarlarıyla yer aldığı,

- c-) Varlıklara ilişkin hakların ve borçlara ilişkin yükümlülüklerin müşteriye ait olduğu,
- d-) Değerlemenin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak yapıldığı,
- e-) Mali tabloların ana kalemler itibariyle uygun tanımlama, sınıflandırma ve açıklama niteliklerine sahip olduğu hususlarının araştırılmasıdır (S.P.K., Seri X, 16 nolu Genel Tebliğ, Md. 30)

#### **2.4.4. Sermaye Piyasası Kanunu'na Göre Bağımsız Denetim Raporları ve İlkeleri**

3794 Sayılı Kanunla, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun değişik 16'ncı maddesine göre, sermaye piyasasında yer alan ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları, düzenleyecekleri mali tablolardan Kurulca belirlenenler için bağımsız denetleme kuruluşlarından, bilgilerin doğruluğu ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıttığına ilişkin bir rapor almak durumundadır. Sınırlı bağımsız denetimin yasal dayanağı bu hüküm ile ifade bulmakta ve "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetleme Hakkında Yönetmelik" in (31.12.1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazete) 6. maddesinde bağımsız denetleme raporlarının türleri açıklanmaktadır. Buna göre: bağımsız denetleme sonucunda, yetkili denetleme kuruluşları tarafından mali tablo ve raporlara ilişkin olarak "olumlu", "olumsuz" veya "şartlı" denetleme raporları düzenlenir. "Olumlu Rapor", incelenen kuruluşun mali durum ve faaliyet sonuçlarının, Sermaye Piyasası Kanunu çerçevesinde gerçeği yansıttığının tasdiki anlamına gelir. "Olumsuz Rapor" ise bunun tam aksini ifade eder. Bir bütün olarak mali tabloların güvenilirliğini bozmayacak aksaklıkların varolması halinde "Şartlı Rapor" düzenlenir. Denetleme raporlarının şekil ve muhtevasına dair esas ve standartların ise Sermaye Piyasası Kurulu tarafından çıkarılacak tebliğlerde belirlenerek ilan edileceği ifade edilmektedir.

##### **2.4.4.1 Bağımsız Denetim Raporlarının Temel İlkeleri**

###### **a) Mevzuata ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk İlkesi**

Hazırlanan sınırlı denetim raporuna ek olarak verilen ve mali tabloları etkileyebilecek doğrudan veya dolaylı etkisi olan veya olması muhtemel her türlü mevzuat aykırılıkları

ile birlikte hazırlanan mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı denetleme raporunda belirtilmelidir.

Yapılan sınırlı denetleme çalışmaları sonucunda genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ara mali tablolara ilişkin ilke ve kurallardan sapmaların tespiti halinde bu sapmaların ara mali tablolar üzerindeki etkisinin makul bir hesaplama düzeyinde raporda belirtilmesi gerekmektedir.

#### b) Tam Açıklama Kavramı

Düzenlenen denetim raporları, yararlanan kişi ve kuruluşların karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde açık ve anlaşılabilir olmalıdır. Ayrıca gelecekte gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilerek, rapordan yararlanacak kişi ve kuruluşlar aydınlatılmalıdır.

Düzenlenen mali tabloların, tam açıklama kavramına aykırı bulunması halinde bu husus gerekçeleri ile birlikte denetim raporunda belirtilmelidir.

#### c) Tutarlılık Kavramı

Muhasebe politikalarının, bir önceki yılın ara dönemiyle tutarlı olarak uygulanıp uygulanmadığını, muhasebe politikalarında bir değişiklik varsa bu değişikliklerin neler olduğunun raporda belirtilmesi gerekir. Kavram olarak işletmeler muhasebe politikalarını birbirini izleyen dönemlerde değiştirmeden uygulamak arzusundadır. Ancak işletmelerin muhasebe politikalarını mevzuatın öngördüğü şekilde değiştirebilme imkanları da mevcuttur. Ancak bu değişikliklerin neler olduğu ve bu değişikliklerin mali tablolar üzerine parasal etkilerinin ne şekilde olduğu belirtilmelidir.

#### **2.4.4.2. Bağımsız Denetim Raporunun İçeriği**

Sürekli denetleme teknikleri kullanılarak yapılan dar kapsamlı bir denetim türü olan sınırlı denetime ait raporlama standartları Seri X, No: 14 Sayılı "Bağımsız Sınırlı Denetlemeye İlişkin ilke ve Kurallar Hakkında Tebliğ" (18.12.1994 tarih ve 21146 sayılı Resmi Gazete) ile düzenlenmiştir.

Sürekli bağımsız denetim sonucunda düzenlenen denetim raporu aşağıdaki kısımların hazırlanmasıyla oluşur.

- a-) Sürekli bağımsız denetim raporu,
- b-) Sürekli denetime konu olan mali tablolar,
- c-) Mali tablolara ilişkin açıklayıcı notlar.

Sürekli bağımsız denetim raporunun içeriğini ise aşağıdaki bölümler oluşturur:

Rapor, "A.Ş.'nin Denetim Raporu" başlığını alır.

#### a-) Kapsam

Denetlenen dönem sonu mali tabloların ait olduğu müşterinin unvanı, bu tabloların ait olduğu dönem ve çalışmanın sürekli denetim ilke, esas ve kurallarına göre yapıldığı ifadesi raporun birinci paragrafını oluşturur. Dönem sonu mali tablolarla ilgili denetim çalışmasının, genel kabul görmüş muhasebe ilke, esas ve standartlarına uygunluk yönünden yapıldığı hususuna da yer verilir.

#### b-) Açıklama ve Denetçi Tespitleri

Raporda, dönem sonu mali tablolarla ilgili olarak gerekli görülen açıklamalar ile dönem sonu mali tabloların düzenlenmesine ilişkin ilke ve kurallara uygunluk konusunda denetçi tespitleri ayrı bölümler halinde yazılır. Raporun bu bölümünde; (18.12.1994 tarih ve 21146 sayılı Resmi Gazete)

- Olumlu görüş içeren raporda, bu görüşü etkilemeyen, ancak ilgililerin dikkatine sunulması gerekli görülen hususlara, (önceki yıl mali tablolarının denetlenmemiş olması, aralarında ortaklık ilişkisi bulunan holding veya grup şirketleriyle veya ortaklıklarla yapılan önemli işlemler, müşteri yönetiminin yaptığı diğer açıklamaların mali tablolar ile uyumsuzluk içinde olması, ortaklığın kullandığı hammadde piyasasında tek satıcı veya ürettiği mamullerin pazarında tek alıcının olması, ortaklığı doğrudan önemli ölçüde etkileyebilecek mevzuat ve teknoloji değişiklikleri gibi),

- Olumsuz görüş içeren raporda, olumsuz görüşe yol açan nedenler ile bunların mali tablolar üzerindeki etkilerine,
- Şartlı görüş içeren raporda, görüş dayanağını oluşturan şartlara,
- Görüş bildirmekten kaçınma halinde, kaçınmaya yol açan nedenlere,
- İlgili mevzuatın öngördüğü diğer açıklamalara yer verilmesi şarttır.

Mevzuat ile belirlenen olumlu, olumsuz veya şartlı görüş ile görüş bildirmekten kaçınma hali anılan Tebliğin 35'inci maddesinde düzenlenmiştir. Denetçinin ve müşteri yönetiminin iradesi dışında oluşan önemli belirsizlik ve aykırılıklar nedeniyle "olumlu", "olumsuz" veya "şartlı" görüşlerden birine ulaşamıyor ise, denetleme raporunda görüş bildirmekten kaçınılır ve kaçınmanın nedenlerine raporun açıklama bölümünde yer verilir.

- Çalışma alanını sınırlayan herhangi bir hususun varolması, böylece mali tablolara ilişkin bilgi ve belgelerin elde edilememesi,
- Muhtemel bazı belirtiler veya kuşku doğuran hususlar nedeniyle mali tabloların ileri bir tarihte önemli değişikliklere maruz kalabileceğinin görülmesi,
- İşletmenin sürekliliğini tehlikeye düşürecek belirtiler konusunda kanaat oluşması,
- Mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilke, esas ve standartları ile işletme tarafından seçilen muhasebe politikalarına uygun olmaması,
- Mali tablolarda yer alan kalemlerde tespit edilen hata ve hilelerin etkilerinin giderilmesine ilişkin olarak müşteriyle görüş ayrılığı bulunması,
- Sermaye piyasası mevzuatı ve konuya ilişkin diğer mevzuatın muhasebe ve denetim uygulaması ile ilgili olarak öngörüldüğü hususlarda giderilmeyen aykırılıklar bulunması,



### c-) Tarih, İmza ve Adres

Raporun sonunda denetim kuruluşunun unvan, denetim sözleşmesinde gösterilen sorumlu ortak baş denetçi veya baş denetçinin ad ve imzalarının, raporun düzenleme tarihi ile düzenleme yerinin bulunması şarttır.

## **2.5. Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve Bağımsız Denetim**

### **2.5.1. Bağımsız Denetim Kavramı ve Yararları**

Bağımsız denetim, ortakların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerinin bağımsız denetim kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetleme elemanları tarafından, bu kuruluşlar adına, denetleme ilke, esas ve standartlarına göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak düzenlenmiş mali tabloların gerçeği yansıtır yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır. (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Md.2.)

Bağımsız dış denetimin sağladığı yararlar, genel olarak denetleyen firmaya sağladığı yararlar, denetlenen firma ile ilişkisi olabilecek üçüncü kişilere ve para ve sermaye piyasalarına sağladığı yararlar olmak üzere üç ana grupta toplamak mümkündür.

#### **2.5.1.1. Denetlenen Firmaya Sağladığı Yararlar**

Özellikle gelişmekte olan ülkelerde ve ülkemizde birçok işletmenin muhasebe uygulamasının yetersiz oluşu, muhasebenin enflasyon baskısının yoğun olduğu dönemlerde sermayenin korunması işlevini yerine getirememektedir. Yöneticilerin, gerek prestij, gerekse ortakların tatmini gibi nedenlerle işletmelerinin olduğundan daha karlı görünmesi isteğinde oldukları gözlemlenmektedir. Diğer yandan bazı kurumlarda yüksek oranlı kar dağıtımı için gelen baskılar da, karların fiktif olarak yüksek hesaplanmasına ve dolayısıyla aşırı vergi ve kar dağıtılmasına neden olabilmektedir. Bu tür uygulamalar işletmelerde oto finansman oranını düşürmekte, hatta bazı yıllarda reel olarak işletmelerde sermaye birikiminin negatif olmasına yol açabilmektedir.

Dış denetim, bir işletmenin muhasebe kayıtlarında ve mali tablolarında yapılan önemli hataları ortaya çıkarır. Her ne kadar suistimalleri bulmak dış denetimin temel amacı

değilse de yapılan incelemeler ayrıntılı ve her alanı kapsadığından önemli yanlışlar ve yanlışlıkların ortaya çıkması mümkündür.

Denetçi böyle bir olayın varlığını saptadığı zaman yönetime hemen bildirir. Yapılması olası hata ve hilelerin önüne geçilebilmesi için gerekli olan iç kontrol sistemi, işletmenin bir parçası olması nedeniyle bazı durumlarda kendisinden beklenen fonksiyonları yeterince yerine getirememektedir.

Denetçi, denetimine başlamadan önce işletmenin muhasebe ve iç kontrol sistemlerini inceler. İncelemeleri sırasında mevcut aksaklıkları, iç kontrolün yetersiz ya da hiç olmadığı alanları saptar. Bu bulguların ışığı altında neler yapılması gerektiği konusunda yönetime önerilerde bulunulur. Böylece dış denetim yönetiminin daha güçlü ve başarılı olmasını sağlar.

İşletmelerin el değiştirmesi, birleşme ve tasfiye durumlarında veya yönetimin değişmesi durumunda ilgili taraflarca işletmenin gerçek mali durumunu saptamak çok önemlidir. Bu saptamanın işletmeden bağımsız ve uzman bir denetçi tarafından yapılması, ilgili tarafların rasyonel karar almaları sağlayacaktır.

Günümüzde işletmelerin tek amaçlarının kar elde etmek olmadığı, bunun yanında topluma karşı sosyal, sorumlulukları bulunduğu kabul edilmektedir. Modern işletmelerde yönetim yalnızca mal sahibine değil diğer sosyal gruplara karşı da sorumlu kabul edilmektedir. Bu sosyal sorumluluk karşısında mümkün olan en yüksek kazancı sağlamak yerine, kazancı bir amaç olarak değil, sonuç olarak gören bir işletme görüşü gelişmeye başlamıştır.

İşletmelerin büyüyen sorumluluklarını ne ölçüde yerine getirebildiğinin toplum tarafından değerlendirilebilmesi için, güvenilirliği sağlanmış mali bilgilerin kamuya açıklanması gereklidir.

#### **2.5.1.2. Denetlenen Firma İle İlişkisi Olan Üçüncü Kişilere Sağladığı Yararlar**

Yukarıda incelemeye çalıştığımız kesimlerin dışında, çoğu işletmelerle dolaylı olarak ilgilenen diğer ilgililer de bulunmaktadır. Bu taraflar da işletmelere ait mali bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğiyle ilgilenmektedirler.

Ülkemiz gibi gelişmekte olan ülkelerin önemli sorunlarından birisi de işçi - işveren ilişkileridir. İşveren, yüksek işçi ücretlerinin üretim maliyetlerini yükselttiğini ve bunun sonucu olarak yüksek fiyatlar nedeniyle ülke ekonomisinde istikrarın bozulduğunu ileri sürmektedirler. Diğer taraftan işçi kesimi ise, bu görüşlerin tersine ücretlerin düşüklüğünü ifade etmektedirler. Taraflar arasında denetçi tarafından incelenmiş ve onaylanmış mali tablolar esas alınır, böylelikle tarafların birbirlerini suçlama nedenleri ortadan kalkacağı gibi, sorunlar daha kolay çözümlenebilecek ve ekonomide huzurlu bir çalışma ortamı sağlanabilecektir.

Ayrıca, günümüzde işletmelere ait mali bilgilerle okullar, çeşitli kamu ve meslek kurumları da değişik amaçlarla ilgilenmektedirler. Bu kuruluşların araştırma ve çalışmalarının sağlıklı bir biçimde sonuçlanmasının gerçekleşmesi de işletmeler tarafından kamuya açıklanan bilgilerin doğru ve güvenilir olmasına bağlıdır.

### **2.5.1.3. Ekonomiye Sağladığı Fayda Açısından Bağımsız Dış Denetim**

Kamunun aydınlatılması amacıyla işletmeler tarafından açıklanan mali tabloların, işletmenin gerçek durumunu doğru ve güvenilir bir biçimde yansıtır yansıtmadığının anlaşılması ancak bağımsız dış denetimle mümkün olur. İşletmelerin dış denetimi, sermaye piyasasının sağlıklı ve güven içerisinde işlemesi ve gelişmesi için zorunludur. Sermaye piyasasının gelişmiş olduğu ülkelerde bağımsız dış denetim kurumları gelişmiştir. Hatta bağımsız dış denetim kurumları, gelişmiş olduğu için sermaye piyasası gelişmiştir denebilir.

Dış denetimin esas amacı olmamakla birlikte, dış denetim devletin vergi gelirlerinin artırılmasında ve vergi sorunlarının çözülmesinde de olumlu katkılarda bulunmaktadır.

Bir ekonomide tüm mal ve hizmet üreten birimleri kapsayacak şekilde belgeleme ve kayıt düzeninin kurulması ekonomik ilişkilerin sağlıklı işlemesi açısından büyük bir önem taşır, belge ve kayıt düzeninin sağlıklı bir biçimde kurulmasında olumlu katkıları olacağına inandığımız dış denetim uygulaması, bu yolla bu alandaki noksanlıkları minimum düzeye indirilebilecek bir faaliyet olarak değerlendirilebilir.

Ülkelerde bankaların gereksinim duyduğu en önemli konu kredi isteyen işletmeler tarafından bankalara verilen mali tablolardaki bilgilerin güvenilirliğinin, sağlanmasıdır. Bankalar, kredi talebinde bulunan işletmelerin mali tablolarının güvenilirliğini kontrol etmek amacıyla istihbarat örgütleri kurmuşlardır, bu yöntem hem bankaya hem de kredi talebinde bulunan işletmelere ek yükler getirmekte ve aynı zamanda kredi sisteminin ağır işlemesine neden olmaktadır. Bu nedenle, dış denetim sağlıklı kredi düzeninin kurulması, işlemesi ve geliştirilmesi bakımından büyük yararlar sağlar.

Uluslararası ekonomik ilişkiler açısından da dış denetim hem yeni ilişkilerin kurulmasına yardımcı olabilir, hem de kurulmuş ilişkilerin sürekliliği ve gelişimi için büyük yararlar sağlayabilir. Uluslararası kredi veren finansal kurumlar, kendileri tarafından kredilendirilen projeler için kredi verdikleri işletmelerin dış denetimlerinin yapılmasını zorunlu tutmaktadırlar. Son zamanlarda ülkemizde de söz konusu yabancı finans kurumları, kendisinden kredi talebinde bulunan işletmelere ait mali tabloların dış denetiminin yapılmış olmasına özellikle dikkat etmektedirler.

Son yıllarda gerek diğer ülkelerde gerekse ülkemizde yoğun bir biçimde karşılıklı sermaye hareketleri gözlemlenmektedir, ancak yabancı ülkelerde yatırım yapmak isteyen kişi ya da kuruluşlar, yatırım yaptıkları işletmelerden, işletmenin faaliyet dönemleri sonunda muhasebe ve mali tablolarının dış denetiminin yapılmasını talep etmektedirler. Etkin bir dış denetim uygulamasının varlığı, uluslararası karşılıklı yatırımların harekete geçmesinde, karar verecekler olumlu yönde etkisi olacağı açıktır.

### **2.5.2.Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Amaç ve Kapsamı**

13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 1. ve 2. maddelerinde amaç ve kapsam bölümlerine yer verilmiştir.

1 no'lu maddeye göre kanunun amacı aşağıdaki gibi açıklanmıştır;

Bu kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde

denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere "Serbest Muhasebecilik", "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik" ve "Yeminli Mali Müşavirlik" meslekleri ve hizmetleri ile “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları”, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği”nin kurulmasına, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esaslar düzenlenmektedir.

Bu kanun hükümlerine göre meslek icrasına hak kazananlara "Serbest Muhasebeci", "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir" ve "Yeminli Mali Müşavir" denir.

2 no'lu maddeye göre kanunun kapsamı veya konusu ise aşağıdaki açıklamalarda yer almıştır.

**a) Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu:**

Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameler ile diğer belgeleri düzenlemek ve benzeri işleri yapmak,

- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,

- Yukarıdaki bentte yazılı, konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak,

Yukarıda sayılan işleri, bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara Serbest Muhasebeci Mali Müşavir denir.

b)Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu:

(A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında kanunun 12.maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.

Yeminli Mali Müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na ilişkin 23 Mart 1995 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan tebliğlerde, Türk Vergi Sistemi'nde yeni bir dönem açılmıştır. Bir yandan çağdaş vergicilik normlarına yakışır nitelikte işletmelerin yasal kayıtlarının vergi kanunlarına uygun şekilde tutulması ve dolayısıyla işletmelerin denetiminin daha etkin ve verimli bir şekilde yapılması, öte yandan devletin vergi gelirlerinin tam ve eksiksiz olarak bağımsız çalışan meslek mensupları aracılığı ile sağlanması amaçlanmıştır.

Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinden (dar mükellefiyet dahil) bir önceki yıl aktif toplamı ile net satışları toplamı Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen tutarı aşan firmaların Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannameleri ile bunlara ekli mali tablolar ile bildirimlerin doğruluğunu Yeminli Mali Müşavirlere tasdik ettirmek zorunda oldukları belirtilmiştir. Ardından bu zorunluluk Danıştay tarafından bozulmuştur. Ancak bu durum Maliye Bakanlığının iç genelgesinde tasdik yaptırmayan mükelleflerin öncelikli inceleme kapsamında olduğu belirtilerek aşılmaya çalışılmış ve bunda büyük başarılar sağlanmıştır (Ataman ve diğ.,2001: 272).

Günümüzde gelinen, son durumda tam tasdik kapsamına girip de bir yeminli mali müşavir ile sözleşme yaptırmayan işletme sayısı oldukça azalmıştır. Tam tasdik kapsamına girmeyen işletmeler Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile sözleşme imzalamaktadırlar. Ancak tam tasdik kapsamına girmeyen bir işletme isterse bir yeminli mali müşavir ile sözleşme yapabilmektedir.

Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı yasaya tâbi meslek mensuplarınca tasdik edilmesi bir anlamda denetimin özelleştirilmesi anlamına gelmektedir. Denetimin özelleştirilmesinin işletmenin faaliyet sonuçlarını gösteren mali tablolarının yanıltıcı olmayacak biçimde eksiksiz ve gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesini sağlama ve

ayrıca vergi, dairesi ile yükümlüler arasındaki ilişkilerde güveni arttırma yönünde bir etki oluşturması beklenmektedir.

### **2.5.3. Meslek Mensuplarında Bulunması Gereken Özellikler**

Mesleğe kabulde meslek mensuplarında genel ve özel şartlar aranmaktadır. Bunlar;

- a) T.C vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki durum saklıdır),
- b) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak,
- c) Kamu haklarından mahrum bulunmamak,
- d) Taksirli suçlar hariç olmak üzere; affa uğramış olsalar dahi ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis yahut zimmet, ihtilas, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi kızırtıcı suçlar ile istimal ve istihlak kaçakçılığı dışında kalan kaçakçılık suçları, resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma veya devlet sırlarını açığa vurma, vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymiş bulunmamak,
- e) Ceza ve disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak,
- f) Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamaktır.

Serbest Muhasebeci olabilmek için aşağıdaki özel şartlar aranır:

Hukuk, iktisat, maliye, işletme, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullarında ön lisans seviyesinde eğitim görmüş olmak veya ticaret lisesi veya maliye meslek lisesinden mezun olanlar, staj şartını yerine getirmiş olmaları halinde, sınav şartı aranmaksızın sadece serbest muhasebeci unvanı ile çalışırlar. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanını kullanamazlar.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilmek için aşağıdaki özel şartlar aranır;

- a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya

denkliği yüksek öğretim kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkroda belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak,

- b) Staj amacıyla Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir yanında iki yıl çalışmış olmak,
- c) Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavını kazanmış olmak. Türkiye genelinde mali denetim yapan kamu bankalarının müfettişleri kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan, bu yetkilerini aldıktan itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında 8 yıllık hizmet süresini dolduranlar ile (a) bendinde sayılan konularda en az 8 yıl öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışmış bulunanlar için sınav şartı aranmaz.
- d) Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ruhsatını almış olmak.

Yeminli Mali Müşavir olabilmek için aşağıdaki özel şartlar aranır;

- En az 10 yıl Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik yapmak,
- Yeminli Mali Müşavirlik sınavını kazanmış olmak,
- Ruhsat almış olmak gerekir.

Stajın asıl amacı mesleki disiplin, bilgi ve yeterliliğe sahip meslek mensubu yetiştirmektir. (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebecilik Staj Yönetmeliği, 23.08.1997 tarih ve 23089 nolu Resmi Gazete, m. 5. Staj Yönetmeliği, m. 8. I Staj Yönetmeliği, m. 10. Staj Yönetmeliği, m. 15.)

Kanunun aradığı genel şartlar ile öğrenim şartına haiz olan adaylar için öngörülen staj süresi lisansüstü öğrenimler için 1 yıl, lisans öğrenimliler için 2 yıl, ön lisans öğrenimliler için 4 yıl ve ticaret liseleri ile maliye meslek liseleri mezunları için 6 yıldır. (Staj Yönetmeliği m.8)

Staj programının meslek mensuplarına duyurulup, denetlenmesinden odalar sorumludur. (staj yön. m.10) Stajlar; Serbest Muhasebeciler için Serbest Muhasebeci



Mali Müşavirler yanında, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler için ise Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir yanında yapılır. Ancak yanında staj yapılacak meslek mensubunun en az üç yıldır meslek mensubu olarak çalışıyor olması şarttır .

Mesleğe girişte staj şart olmakla birlikte kanunda bazı hizmetlerde geçen srelerin stajdan sayılması kabul edilmiştir. Bunlar (Kan.md. 6);

- a) Kanunlar uyarınca vergi incelemesine yetkili olarak çalışanların bu yetkiyi aldıktan sonra kamu hizmetinde geçen süreleri,
- b) Kamu kuruluşlarının veya bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisine haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetimden sorumlu bulunanların bu hizmetlerinde geçen süreleri,
- c) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilim dallarında ğretim yesi veya görevlisi olarak çalışanların bu görevde geçen süreleri.

#### **2.5.4 Sınav**

Sınav, mesleki yeterliliğin ölçülmesi amacıyla Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir adayları için sınav komisyonunca yapılan sınavları ifade eder.

Sınavlar, ara yeterlilik sınavı ve yeterlilik sınavı olmak üzere iki türlüdür. Ara yeterlilik sınavı; Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olacaklar için staj sırasında birinci yılın sonunda yapılan sınavdır. Yeterlilik sınavı ise, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik için iki yıllık staj sonunda, Yeminli Mali Müşavirlik için ise en az 10 yıllık Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik dönemi sonunda tüm konulardan ayrı ayrı olmak üzere yapılan sınavdır.

Sınavlar, meslek mensubunun teorik ve uygulama bilgisini ölçmek üzere meslek unvanları itibariyle, aşağıda belirtilen konulardan ayrı ayrı yapılır.

a)Yeminli Mali Müşavirlik sınav konuları şunlardır;

- İleri Düzeyde Finansal Muhasebe,
- Finansal Yönetim,
- Yönetim Muhasebesi,
- Denetim, Raporlama, ve Meslek Hukuku,
- Revizyon,
- Vergi Tekniği,
- Gelir Üzerinden Alınan Vergiler,
- Harcama ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler,
- Dış Ticaret ve Kambiyo Mevzuatı,
- Sermaye Piyasası Mevzuatı.

b)Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınav konuları şunlardır.

- Finansal Muhasebe,
- Finansal Tablolar ve Analiz,
- Maliyet Muhasebesi,
- Muhasebe Denetimi,
- Vergi Mevzuatı ve Uygulaması,
- Hukuk (Ticaret Hukuku, Borçlar Hukuku, İş Hukuku, SSK ve BağKur Mevzuatı, İdari Yargılama Hukuku),
- Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Meslek Hukuku (Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Yönetmeliği, 04.10.1997 tarih ve 23130 nolu Resmi Gazete, m. 14)

### 2.5.5. Yasaklar

Meslek mensupları mesleki faaliyetlerini icra ederlerken yasak olan haller şöyledir;

- Meslek unvanlarını haksız olarak kullanamazlar (Kan. md. 3),
- Meslek mensupları, kişisel veya ortak bürolarında mesleği yapmaları yasaklananları çalıştıramayacakları gibi, bunlarla her ne şekilde olursa olsun meslekleri ile ilgili işbirliği yapamazlar (Kan. md. 13),
- Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler (Kan. m.43),
- Meslek mensupları, mesleki unvan ve tasdik yetkisiyle gerçek ve tüzel kişilere tabi ve onların işlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamazlar, ticari faaliyette bulunamazlar (Kan. md. 45),
- Yeminli Mali Müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar (Kan. md. 2),
- Ücret tarifelerindeki asgari ücret miktarının altında iş kabul edemezler (Kan. md. 46),
- Reklam yapamazlar (Kan. md. 44)

### 2.5.6. Cezalar

Mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları hakkında, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi maksadı ile durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre aşağıdaki disiplin cezaları uygulanır. Disiplin cezaları şunlardır;

- a) Uyarma; meslek mensubuna mesleğin icrasında daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir,
- b) Kınama; meslek mensubuna görevinde ve davranışında kusurlu sayıldığıının

yazı ile bildirilmesidir,

- c) Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma; mesleki sıfatı saklı kalmak şartıyla altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere mesleki faaliyetten alıkoymadır,
- d) Yeminli sıfatını kaldırma; Yeminli Mali Müşavirin yeminli sıfatının kaldırılmasıdır,
- e) Meslekten çıkarma; meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha bu mesleği icra etmesine izin verilmemesidir,

Mesleki kurallara, mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve harekette bulunanlarla, görevin gerektirdiği güven sarsıcı harekette bulunan meslek mensupları hakkında ilk defasında uyarma, tekrarında ise kınama cezası uygulanır.

Görevini bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yapmayan veya kusurlu olarak yapan ve yahut da bu konuda yer alan mesleğin genel prensiplerine aykırı harekette bulunan meslek mensupları için geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanır.

Tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullandığı Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca ilk defa tespit edilen ve rapora bağlanan Yeminli Mali Müşavirler hakkında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, bu husus tekerrür edip bunun mahkeme kararıyla kesinleşmesi halinde de yeminli sıfatını kaldırma cezası verilir.

Mükellefle birlikte kasten vergi ziyana sebebiyet verdikleri mahkeme kararı ile kesinleşen meslek mensuplarına, meslekten çıkarma cezası verilir.

Üç yıllık dönem içinde iki veya daha fazla disiplin cezasını gerektiren davranışta bulunan meslek mensubuna, her yeni suçu için bir öncekinden daha ağır ceza uygulanabilir.

Beş yıllık dönem içinde iki defa mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ile cezalandırılmasından sonra bu cezayı gerektiren fiili yeniden işleyen meslek mensupları hakkında meslekten çıkarma cezası uygulanır. Disiplin kurulları bir derece ağır veya bir derece hafif disiplin cezasının uygulanmasına karar verebilirler.

Meslek mensubu hakkında savunması alınmadan disiplin cezası verilemez. Yetkili disiplin kurulunun 10 günden az olmamak üzere verdiği süre içinde savunma yapmayanlar, savunma hakkından vazgeçmiş sayılırlar. Disiplin cezaları kesinleşme tarihinden itibaren uygulanır (Kan. md. 48).

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerle Yeminli Mali Müşavirlerin odaları ayrı ayrı kurulur. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler odaları, kanunda yazılı, esaslar uyarınca meslek mensuplarının ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, bu mesleklerin genel mahiyetlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahipleriyle olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak maksadıyla kurulan, tüzel kişiliğe sahip, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarıdır (Kan. md. 14).

Bölgesi içinde kendi mesleği konusunda en az 25 meslek mensubu bulunan il merkezlerinde bir oda kurulur. Ayrı ayrı kurulan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler odaları buldukları ilin adıyla anılır.

Yeterli sayıda meslek mensubu bulunmayan ve oda kurulamayan yerlerin en yakın odaya bağlanmasına veya bölge odaları kurulmasına Birlikçe karar verilir. Bu karar Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na bildirilir. Odalar, kuruluşlarını Birlik Yönetim Kurulu aracılığıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na bildirmekle tüzel kişilik kazanır.

Amaçları dışında faaliyet gösteren odaların sorumlu organlarının, görevine son verilmesine ve yerlerine yenilerinin seçilmesine Maliye Bakanlığının veya buldukları yer Cumhuriyet Başsavcılığının istemi üzerine, o yerdeki Asliye Hukuk Mahkemesi'nce basit usule göre yargılama yapılarak karar verilir ve dava en geç üç ay içinde sonuçlandırılır. Görevine son verilen organların yerine en geç bir ay içerisinde yenileri seçilir. Yeni seçilen üyeler eski üyelerin süresini tamamlarlar.

Ancak milli güvenliğin, kamu düzeninin, suç işlenmesi veya suçun devamını önlemenin yahut yakalamanın gerektirdiği hallerde gecikmede sakınca varsa, odalar, vali tarafından faaliyetten men edilebilir. Faaliyetten men kararı, yirmi dört saat içinde görevli hakim onayına sunulur. Hakim kararını kırk sekiz saat içinde açıklar, aksi halde bu idari karar kendiliğinden yürürlükten kalkar.

Odaların gelirleri kanununun 16. maddesinde odaya giriş ücreti, yıllık üye aidatları, yardım ve bağışlar ve diğer gelirler olarak sıralanmıştır.

Odaların organları genel kurul, yönetim kurulu, disiplin kurulu ve denetleme kuruludur.

#### a) Genel Kurul

Genel kurul, odanın en yüksek organı olup odaya kayıtlı bütün meslek mensuplarının katılımıyla meydana gelir. Genel kurulun görevleri şöyle sıralanmıştır;

- Odaların amaçlarının gerçekleşmesi için gereken karar ve tedbirleri almak,
- Oda yönetim kurulu, disiplin kurulu ve denetleme kurulu üyeleri ile birlik temsilcilerini seçmek,
- Oda için gerekli taşınmazların satın alınması veya mevcut taşınmazların satılması hususunda yönetim kuruluna yetki vermek,
- Yönetim kurulunca yapılacak teklifleri incelemek ve karara bağlamak,
- Meslek mensuplarınca uyulması zorunlu mesleki kararlar alınması konusunda birliğe tekliflerde bulunmak,
- Yıllık bütçeyi ve kesiti hesapları tasdik etmek, yönetim kurulunu ibra etmek, gerektiğinde sorumlu görülenler hakkında disiplin soruşturmasına karar vermek,
- Odaya yazılacak adayların giriş ücretlerini ve odaya yazılı üyelerin yıllık aidatlarını tespit etmek ve bunların ödeneceği tarihleri belirlemek,
- Oda yönetim kurulunun çalışma raporunu incelemek ve kabul etmek, odanın görevlerine giren diğer işleri gündeme dayanılarak veya üyelerin teklifi üzerine inceleyip karara bağlamak.
- Kanunlarla verilmiş diğer görevleri yapmak.

Oda genel kurulu yılda bir defa mayıs ayının içinde oda başkanının daveti üzerine bütçeyi ve gündemdeki diğer maddeleri görüşmek ve gereken seçimleri yapmak üzere

toplanır. Oda yönetim kurulu başkanı, yönetim veya denetleme kurulu gerekli gördüğü hallerde genel kurulu toplantıya çağırabilir.

Oda yönetim kurulu başkanı, odaya kayıtlı üyelerin beşte birinin görüşme konularını belirten yazılı talebi ile en geç 15 gün içinde genel kurulu toplantıya çağırarak zorundadır.

Genel Kurul toplantısına, odaya kayıtlı üyeler yazı ile çağırılır. Çağrı mektubunun toplantı gününden en az 10 gün önce taahhütlü olarak postaya verilmiş veya üyeye tevdi edilmiş olması gerekir.

Oda genel kurulu üye tam sayısının salt çoğunluğu ile toplanır. İlk toplantıda yeterli çoğunluk sağlanamazsa ikinci toplantıda çoğunluk aranmaz. Ancak, ikinci toplantıya katılan üye sayısı; yönetim, disiplin ve denetleme kurulları asıl üyelerinin toplamının iki katından aşağı olamaz.

Gerek olağan, gerekse olağanüstü genel kurul toplantılarında ilk iş olarak toplantıya bir başkan, bir başkan vekili ile iki katip üyeden kurulu bir başkanlık divanı seçilir. Seçim ayrı ayrı genel kurulca aksine karar alınmadıkça gizli oyla yapılır ve kullanılan oyların en çoğunu alanlar seçilir.

Genel kurul toplantılarında kararlar hazır bulunanların salt çoğunluğu ile alınır. Oda yönetim kurulu başkanı, yönetim ve denetleme kurulu üyeleri başkanlık divanına seçilemezler.

#### b) Yönetim Kurulu

Yönetim kurulu, genel kurulca kendi üyeleri arasından iki yıl için seçilen 5 asıl ve 5 yedek üyeden oluşur. Yönetim kurulu kendi üyeleri arasında gizli oyla bir başkan, bir başkan yardımcısı, bir muhasip ile oda sekreterini seçer, odanın hukuki temsilcisi yönetim kurulu başkanıdır.

Yönetim kurulu, asil üyeleri, odaya kayıtlı en az beş yıl kıdemli olan üyeler arasından seçilir. Üye sayısı yüzden az olan odalarda beş yıllık kıdem şartı aranmaz. Süresi biten üye yeniden seçilebilir.

Adaylar aldıkları oyların sayısına göre sıralanır ve en çok oy alandan başlamak üzere önce asıl, sonra yedek üye seçilmiş olanlar bu sıraya göre tespit edilir. Adayların aldıkları oylarda eşitlik olması halinde aralarında kura çekilir. Yedek üyeler aldıkları oy sayısına göre buldukları sıra göz önünde tutularak kurulda göreve çağrılır. Seçim yeterliğini kaybeden yönetim kurulu üyelerinin görevi kendiliğinden sona erer.

Yönetim kurulu normal olarak ayda bir defa toplanabileceği gibi oda yönetim kurulu başkanı tarafından, doğrudan doğruya veya üyelere en az ikisinin görüşme konusunu taşıyan yazılı isteği üzerine toplantıya çağrılır.

Yönetim kurulu salt çoğunlukla toplanır ve üye tam sayısının salt çoğunluğu ile karar verilir. Oylarda eşitlik halinde, başkanın bulunduğu taraf üstün tutulur. Oda yönetim kurulu başkanı veya yönetim kurulu üyeleri, ilgili oldukları işlerin görüşmesine katılamazlar. Yönetim kurulu kararları hakkında düzenlenen tutanak başkan ve üyeler tarafından imzalanır.

Yönetim kurulu üyeleri mektup ile toplantıya çağrılır. Ardı ardına üç olağan toplantıya özürsüz olarak katılmamış olan üye, yönetim kurulu kararı ile istifa etmiş sayılır. Bu karara karşı, tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde birliğe itiraz olunabilir.(Kan. md.24).

Oda yönetim kurulunun görevleri şunlardır:

- Odanın bütçe teklifini düzenlemek ve bunu Genel Kurul'un onayına sunmak,
- Oda Genel Kurulu'na çalışmalar hakkında rapor vermek ve Genel Kurul kararlarını yerine getirmek,
- Oda adına taşınır ve taşınmaz mal almak, satmak, ipotek etmek ve bunlar üzerinde her türlü ayni hak tesis etmek, kaldırmak gibi konularda yönetim kurulu başkanına veya bir yönetim kurulu üyesine yetki vermek,
- Kanunlarla verilmiş diğer işleri yapmaktır (Kan. md. 23).



### c) Disiplin Kurulu

Oda disiplin kurulu, üye sayısı 50'ye kadar olan odalarda üç, 50'den fazla olan odalarda 5 üyeden oluşur. Ayrıca disiplin kurulu üyesi üç olan odalarda bir, beş olan odalarda üç yedek üye seçilir. Disiplin kurulu iki yıl için seçilir. Süresi dolan üye yeniden seçilebilir. Üyeler kendi aralarında bir başkan seçerler. Üyelerin ayrılmaları halinde yerlerine en çok oy alan yedek üyeler getirilir.

Disiplin kurulu en az üç kişinin hazır bulunmasıyla toplanır. Kararlar üye tam sayısının salt çoğunluğu ile verilir. Oylarda eşitlik halinde başkanın bulunduğu taraf üstün tutulur- Başkanın bulunmadığı zamanlarda meslekte en kıdemli üye kurula başkanlık eder.Oda disiplin kurulunun kararlarına karşı tebliğ tarihinden otuz gün içinde birlik disiplin kuruluna itiraz edilebilir (Kan. md. 25).

Disiplin kurulunun görevleri, oda yönetim kurulunun disiplin soruşturması açılması kararı üzerine üyeler hakkında disiplin soruşturması yaparak disiplinle ilgili kararları ve cezaları vermek ve kanunla verilen diğer yetkileri kullanmaktır (Kan. md.26).

### d) Denetleme Kurulu

Denetleme Kurulu, Genel Kurul üyeleri arasından iki yıl için seçilecek üç üyeden oluşur. Ayrıca bir yedek üye seçilir. Yönetim Kurulu üyeleri ile Disiplin Kurulu üyeleri Denetleme Kurulu'na seçilemezler.

Denetleme Kurulu üyeleri ilk toplantılarında kendi aralarından bir başkan seçerler. Denetleme Kurulu, odanın işlem ve hesaplarını denetlemek ve bu hususta Genel Kurul'a rapor vermekle görevlidir.

## **2.5.7. Mesleki Örgütlenme**

### – Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği;

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlere ait bütün odaların katılacağı Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği kurulur. Birlik, tüzel kişiliğe sahip kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşudur. Birliğin görevleri;

- Mesleğin geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmak,
- Meslek mensuplarının menfaatlerini, mesleki ahlak, düzen ve geleneklerini korumak,
- Odaları ilgilendiren konularda yetkili mercilere görüş bildirmek,
- Odalar arasında çıkacak mesleki anlaşmazlıkları kesin olarak çözümlenmek, uyulması zorunlu meslek kurallarını belirlemek,
- Bu kanuna göre çıkacak yönetmelikleri hazırlamak,
- Milli ve milletlerarası mesleki kuruluşlara üye olmak, milletlerarası mesleki toplantılara katılmak,
- Maliye ve Gümrük Bakanlığınca verilecek görevleri yerine getirmek,
- Kanunla verilen diğer görevleri yapmak ve mesleki konularda resmi makamlarca istenen bilgi ve görüşleri vermek,

Birliğin; Genel Kurul, Yönetim Kurulu, Disiplin Kurulu ve Denetleme Kurulu olmak üzere 4 adet organı bulunmaktadır.

#### a) Birlik Genel Kurulu

Birlik Genel Kurulu, odaların üyeleri arasından seçecekleri temsilcilerden meydana gelir. Her oda, üyelerinin yirmi beşte biri oranında temsilci ile aynı oranda yedek temsilci seçer. Bu oranın yarısından az olanlar nazara alınmaz, fazla olanlar ise tüme tamamlanır. Temsilciler, her odanın olağan genel kurul toplantısında iki yıl için seçilir. Yeniden seçilmek mümkündür (Kan. Md. 32).

Birlik Genel Kurulu, her yıl Eylül ayında Birlik Yönetim Kurulu Başkanı'nın daveti üzerine toplanır. Birlik Yönetim Kurulu Başkanı, Birlik Yönetim veya Denetleme Kurulunun gerekli gördüğü hallerde Genel Kurulu olağanüstü toplantıya çağırabilir. Ayrıca mevcut temsilcilerin beşte birinin yazılı talebi ile Genel Kurulun olağanüstü toplantıya çağırılması mecburidir.

Toplantıların günü, yeri, saati ve gündemi toplantı tarihinden en az yirmi gün önce tirajı yüz binin üzerinde olan bir gazete ile ilan edilir ve ayrıca taahhütlü bir mektupla delegelere bildirilir. Bu ilan ve mektupla, çoğunluk sağlanamaması nedeniyle toplantı yapılamaz ise, yapılacak ikinci toplantının günü, yeri, saati ve gündemi de belirtilir.

Birlik Genel Kurulu, temsilcilerin tamsayısının salt çoğunluğu ile toplanır. İlk toplantıda yeterli çoğunluk sağlanamazsa ikinci toplantıda çoğunluk aranmaz. Ancak ikinci toplantıya katılan temsilci sayısı Birlik Yönetim, Disiplin ve Denetleme kurulları asıl üyelerinin toplamının iki katından az olamaz. Birlik Genel Kurul toplantıları ilanda belirtilen gün, yer, saatte yapılır. Temsilciler Birlik Yönetim Kurulunca düzenlenen listedeki adları karşısına imza koyarak toplantı yerine girerler. Toplantı, Birlik Yönetim Kurulu Başkanı veya görevlendireceği bir kurul üyesi tarafından açıldıktan sonra toplantıyı yönetmek üzere bir divan başkanı bir başkan vekili ve iki katip üye seçilir.

Genel Kurul toplantılarında önceden bildirilen gündemdeki konular görüşülür. Ancak Birlik Yönetim Kurulu temsilcilerinin beşte ikisinin imzası ile teklif edilen konularda gündeme ilave edilir. Toplantıda hazır bulunan temsilcilerin beşte birinin imzası ile de gündeme yeni madde ilavesi teklif edilebilir.

Toplantıyı Divan Başkanı yönetir. Katipler toplantı tutanağını düzenler ve başkanla birlikte imzalar (Kan. md. 34).

Birlik Genel Kurulu'nun görevleri aşağıdaki gibi sıralanmıştır;

- Birlik Yönetim, Disiplin ve Denetleme Kurulu üyelerini seçmek,
- Birlik Yönetim Kurulunca hazırlanacak yönetmelik ve raporları incelemek ve onaylamak,
- Odalar arasında işbirliği kurmak ve bunların gelişmelerini sağlayıcı lüzumlu tedbir ve kararları almak,
- Birlik bütçe ve kesin hesabını görüşerek karara bağlamak, odalardan alınacak pay miktarını tespit etmek,

- Birlik için gerekli taşınmazların satın alınması veya mevcut taşınmazların satılması hususunda Yönetim Kuruluna yetki vermek,
- Uyulması mecburi mesleki kararları almak,
- Yönetim Kurulunu ibra etmek, sorumlu görülenler hakkında disiplin soruşturmasına karar vermek,
- Kanunla verilen diğer görevleri yapmaktır.

#### b) Birlik Yönetim Kurulu

Birlik Yönetim Kurulu, Birlik Yönetim Kurulu üyeleri arasından iki yıl için seçilen dokuz asıl ve dokuz yedek üyeden oluşur. Yönetim Kurulu üyelerinden beşinin yeminli mali müşavir olması zorunludur. Üyeler arasında yönetim kuruluna seçilecek yeminli mali müşavir yoksa, onlara ait noksan serbest muhasebeci mali müşavirlerden tamamlanır. Birlik Yönetim Kurulu, kendi üyeleri arasından bir başkan, bir genel sekreter ile bir muhasip seçer. Yönetim Kurulu Başkanı yeminli mali müşavirler arasından seçilir. Başkanın bulunmadığı hallerde başkanın tevkil edeceği kişi başkanlık yapar (Kan. md. 35).

Birliğin Hukuki temsilcisi Yönetim Kurulu Başkanı'dır. Yönetim Kurulu asıl üyeleri arasında boşalma olursa yedeklerden sırasıyla en fazla oy alanlar getirilir. Yeni üye ilk toplantıya çağırılır.

Birlik Yönetim Kurulu'nun görevleri aşağıda sıralanmıştır:

- Genel Kurul kararlarını yerine getirmek,
- Birlik adına kanunla tanınan yetkiler dairesinde iktisap ve yüklenmelerde bulunmak,
- Birlik adına taşınır ve taşınmaz mal almak, satmak, ipotek etmek ve bunlar üzerinde her türlü ayni hak tesis etmek, kaldırmak; bu konularda yönetim kurulu başkam veya bir yönetim kurulu üyesine yetki vermek,
- Bütçeyi, yapmak ve uygulamak,

- Odalarca tespit edilen giriş ve yıllık aidatların listesini Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın tasdikine sunmak,
- Odaların görüşlerini almak suretiyle hazırlayacağı asgari ücret tarifelerini Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın tasdikine sunmak,
- Bu kanun hükümlerine göre yapılması gereken sınavları yapmak,
- Mesleki ruhsatları vermek,
- Kanunlarla verilen diğer işleri yapmak.

#### c) Birlik Disiplin Kurulu

Birlik disiplin kurulu, Genel Kurul üyeleri arasından iki yıl için seçilecek beş asıl ve beş yedek üyeden meydana gelir. Süresi dolan üye yeniden seçilebilir. Asıl üyelerin üçünün yeminli malî müşavir olması mecburidir. Genel Kurul'da bu sayıda yeminli malî müşavir yoksa bulunanlarla yetinilir. Disiplin Kurulu kendi üyeleri arasından bir başkan ve bir başkan yardımcısı seçer.

Birlik disiplin kurulu, oda disiplin kurullarının kararlarına karşı yapılacak itirazları incelemek ve bu konularda gerekli kararları vermekle görevlidir. Yönetim Kurulu üyeleri disiplin kuruluna seçilemez.

Birlik disiplin kurulunun itirazların reddine ait kararları Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın tasdiki ile kesinleşir (Kan, md. 38)

#### d) Birlik Denetleme Kurulu

Birlik Denetleme Kurula, Genel Kurulun üyeleri arasında iki yıl için seçilecek, biri yeminli mali müşavir, ikisi de serbest muhasebeci mali müşavirden olmak üzere üç üyeden oluşur. Ayrıca üç yedek üye seçilir. Yeniden seçilmek mümkündür. Üyeler arasında yeterli sayıda yeminli mali müşavir yoksa, eksiklik serbest muhasebeci mali müşavirden tamamlanır. Yönetim kurulu üyeleri ile disiplin kurulu üyeleri denetleme kuruluna seçilemezler. Denetleme kurulu, birliğin işlem ve hesaplarını denetlemek ve bu hususta Genel Kurula hesap vermekle görevlidir. Denetçiler birlik yönetim kurulu toplantılarına katılabilirler ancak oy kullanamazlar.

## **BÖLÜM 3: MÜŞTERİ FİRMANIN YOLSUZLUK EYLEMİ KARŞISINDA BAĞIMSIZ DENETÇİNİN TUTUMU**

### **3.1. Bağımsız Denetimde Etik**

#### **3.1.1. Etik Tanım**

Etimolojik olarak etik kelimesi Yunanca ahlak anlamına gelen "ethikos" dan gelir. Anlam olarak Latince kökenli ve ahlak anlamına gelen "morals" ile aynıdır. İngiliz dilinde çoğunlukla birbiri yerine kullanılmaktadır. Etik bir disiplin olarak neyin iyi, neyin kötü olduğunun belirlenmesi ile ilgili ahlaki görev ve zorunluluklar üzerinde durur (Toraman ve Akcan, 2003:60).

Etik ile ilgili çalışmaların tarihi, 2500 yıl öncesine Eski Yunanlı filozof Aristo'ya kadar uzanmaktadır. Dolayısıyla etik, Eski Yunan filozoflarının çalışmalarından gelişmiştir. Genelde işletmecilik, iş ve işçi piyasaları ve endüstriyel konular gibi alanlardaki ahlaki konularla ilgilenen sistematik bir çalışma alanıdır. Bugün etik, eşit şartlar altında eşit fırsatların sağlanması, müşteri ilişkileri, bilgisayar verilerinin korunması, çevresel etkiler gibi pek çok konuyla ilgilenmektedir. Etik teorideki son gelişmeler etik teoriyi, fazilet ve dürüstlük odaklı bir teori haline getirmiştir ( Toraman, 2001:50).

Etik insanlar arasındaki ilişkilerde iyi veya kötü, doğru veya yanlış kavramlarının temelini araştıran felsefi bir anlayıştır. Etiği ahlak kavramını da içine alan felsefi bir disiplin olarak tanımlamak mümkündür. Etik davranış, doğru ile yanlış ayırarak, doğruyu seçme ve ahlaklı davranma yoludur. Ahlaklı davranış da bireylerin toplum tarafından iyi, güzel ve doğru kabul ettikleri bir takım kurallara uygun davranmaktır (<http://www.muhasabetr.com>).

#### **3.1.2. Meslek Etiği**

Toplum düzeninin korunması açısından, uyulması zorunlu olan kurallar ve yasaklanan davranışları belirlemek üzere kanunların konulması kaçınılmazdır. Ancak bütün etik değerlerin kanunlara yansıtılması ve bu yolla uygulanmaya çalışılması oldukça zordur. Başkalarını aldatma ve dolandırma gibi eylemler kanunla yasaklanabilir ancak, doğruluk, dürüstlük gibi erdemlerin bu yolla uygulanmaya çalışılması pek mümkün

olmayacaktır. Bu durum etik kuralların tamamen kişilerin değer yargılarına bırakıldığı ve düzenlenemeyeceği anlamını taşımaz ( Güredin,1998:116).

Yukarıda belirtildiği gibi, kanunlar kapsamında bütün etik kuralların düzenlenmesinin mümkün olmaması, bireyleri çeşitli oluşumlarda bir araya gelerek, ortak etik değerlerin belirlenmesine yönelmektedir.

İşte bu bağlamda her bir meslek grubu için bir takım ilkeler, uygulamalar, standartlar ve yasal zorunluluklar çerçevesinde mesleki etik kurallar geliştirilmesi ihtiyacı doğmuştur. Bu zorunluluktan yola çıkarak etik yaklaşımların meslek alanlarında somutlaşarak biçimlendiği, tıp etiği, muhasebe etiği, hukuki etik gibi kavramlar ve tanımlamalar geliştirilmiştir (Akyel ve Karaca, 2006:35).

Herhangi bir meslek dalında etik değerlerin oluşturulması sürecini etkileyen çok sayıda etken bulunmaktadır. Kişilerin bireysel etik değerleri ve sosyal çevre, meslek etiğine yönelik değerleri etkileyen temel unsurların başında gelmektedir. Bir meslek dalına özgü etik kuralları belirleyerek yazılı hale getirmek ve yaptırıma bağlamak, bu kurallara uygulamada işlerlik kazandırmak açısından oldukça önemlidir.

İşte meslek etiği, mesleki davranışla ilgili olarak neyin doğru-yanlış veya haklı-haksız olduğu hakkındaki ilkeler ve kurallar topluluğunu belirtmektedir. Günümüzde hemen her meslek dalında, kendi etik kurallarını belirlemek ve bunları yaptırıma bağlamak yönünde çalışmalar büyük yoğunluk kazanmıştır ( Çiftçi ve Çiftçi, 2003:80).

### **3.1.3. Meslek Etiği Kuralları**

Meslekle ilgili davranış ve kararlarında etik çatışma içerisinde kalan meslek mensupları için yol gösterici olması açısından mesleğe ilişkin etik kuralların yazılı olması gerekmektedir. Böylelikle hem bunların uygulanıp uygulanmadığı denetlenebilecek ve uymayan meslek mensupları için bir yaptırım getirilmiş olacak hem de toplumun meslek mensuplarına güveni sağlanacaktır.

Meslek etiğine yönelik kurallar oluşturulurken, bazı noktalara dikkat edilmesi gerekmektedir:

- Kuralları sağlamlaştırmak için stratejiler geliştirilmelidir,

- Kuralların belirli bir kurum tarafından onaylanması gerekir,
- Kurallar tüm meslek mensuplarına ulaşmalı ve genel olarak kabul görmelidir,
- Kuralların ihlali sonucunda uygulanacak yaptırım şeklini belirten bir bölüm olmalıdır,
- Kurallar, sürekli yenilenmeye açık olmalıdır,
- Etik eğitimi programları oluşturulmalıdır,
- Etik konular hakkında yıllık raporlar hazırlanmalıdır.

Yukarıda sayılan kriterler dikkate alınarak hazırlanacak etik kuralların, uygulamada da etkinliğinin sağlanabileceği söylenebilir. Ancak, belirtmek gerekir ki, hazırlanan etik kuralların başarısı için ön şart, kişilerin gönüllü kabulü ve katılımıdır( Çiftçi ve Çiftçi, 2003:83).

Üç tür kurallar dizisi vardır. Düzenleyici kurallar, ilham veren kurallar ve eğitsel kurallardır. Bunlara kısaca değinecek olursak (Toraman ve Akcan, 2003:61) ;

### 1. Düzenleyici Kurallar :

Çok açık ve net olan tartışma gerektirmeyen, davranış ve kurallar arasında tam örtüşme sağlayan bağlayıcı etik kurallardır. Fakat bu kurallarda, olası belirsizliklere hiç yer yoktur.

### 2. İlham Veren Kurallar:

Kişinin ulaşmaya çalışacağı standartları belirler. Fakat bu standartlara tam olarak ulaşabileceğinin nadiren mümkün olacağını da kabul eder. Farklı eylem alternatiflerinin değerlendirilmesinde çok az yardımı olur.

### 3. Eğitsel Kurallar:

Kural ve düzenlemelerin faydasız hatta zararlı olduğunu öne sürer. İşle ilgili durumlarda kişisel bilincin önemini ön plana çıkarır.



### **3.1.4. Bağımsız Denetimde Etik**

Bağımsız denetimde, denetçilerin bağımsızlık ilkesinden taviz vermeden, etik kurallara uyarak yani ahlaklı, doğru ve dürüst davranarak denetimini yapması gerekmektedir.

Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler, denetim çalışmalarında bağımsız olmak zorundadırlar. Bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünüdür.

Bağımsızlık, denetçinin denetim hizmetini, müşteri firmanın baskısı altında olmadan yerine getirilmesinin ön koşuludur. Bu bağlamda; denetimin kapsamı, elde edilecek kanıtların sayısı ve niteliği denetçi tarafından belirlenecektir. Dolayısıyla, gerek denetim esnasında elde edilecek kanıtlara gerekse de denetim sonunda düzenlenecek denetim raporuna ilişkin müşteri firmadan kaynaklanan bir sınırlama söz konusu ise ve bu sınırlama denetimin etkin bir biçimde tamamlanmasına engel oluşturuyorsa, denetçinin bağımsızlığından söz edilemez. Bu durumda denetçinin yapması gereken, denetimden çekilmektir (Akışık,2002:99).

### **3.1.5. Denetçinin Bağımsızlığının Zedelendiği Durumlar**

#### **3.1.5.1. Denetçi ve Müşteri Firma Arasındaki İş İlişkisinden Dolayı Bağımsızlığın Zedelenmesi**

Denetçi ve müşteri firma arasındaki iş ilişkisi, bağımsızlığın zedelenmesine yol açabilir. Örneğin, denetçinin aynı zamanda müşteri firmanın muhasebeden sorumlu yöneticisi olması bağımsızlığı ne şekilde etkileyecektir, yani böyle bir durum mutlak olarak bağımsızlığın zedelenmesine yol açar mı?

Bu sorunun yanıtını, bağımsızlığın öğelerini göz önüne alarak verebiliriz; yani bağımsızlık gerçek ve görünür anlamda ortaya çıkmaktadır. Buna göre, denetçi gerçek anlamda bağımsızlığını korumuş yani şekilde hazırlamış olsa bile, üçüncü kişilerce bağımsız olmadığı düşünülebilir. Dolayısıyla bu yöndeki bir şüphe bile bağımsızlığın ortadan kalkması sonucunu doğuracağı için, denetçinin sadece gerçek anlamda değil, aynı zamanda görünür bağımsızlığını da koruması zorunludur.

Öte yandan, müşteri firmada daha önce yönetici sıfatı ile çalıştıktan sonra denetim firmasında denetçi olarak işe başlayan kimsenin, gerek kendisinin gerekse de firmasının bağımsızlığını koruması için önceki firması ile olan tüm işlerini tasfiye etmesi, eğer varsa mevcut hisselerini de devretmesi gerekir. Hemen belirtmemiz gerekir ki; denetçinin yerine yakınlarından birinin önceki şirketteki görevi ve-veya ortaklık paylarını üzerine alması bağımsızlığın zedelenmesine engel olmayacaktır.

### **3.1.5.2. Denetçi ve Müşteri Firma Arasındaki Finansal İlişkiden Dolayı Bağımsızlığın Zedelenmesi**

Denetçi ve müşteri firma arasındaki finansal ilişki, doğrudan ve dolaylı olmak üzere karşımıza iki şekilde çıkabilir.

Denetçinin müşteri firmaya yatırım yapması, bir başka ifade ile müşteri firma tarafından çıkarılan hisse senetlerine, bonolara sahip olması doğrudan finansal ilişkiye örnektir. Denetçinin, yatırım araçlarını doğrudan müşteri firmadan veya ikincil piyasalardan satın alması durumu değiştirmeyecektir; yani her iki halde de denetçinin müşteri firma ile doğrudan finansal ilişki içinde olduğu kabul edilecektir. Keza, denetçinin, denetim şirketi dışında sorumlu ortağı olduğu diğer bir şirketin müşteri firmaya yatırım yapması da doğrudan finansal ilişkinin ortaya çıkmasına neden olacaktır.

Öte yandan, denetçinin müşteri firma ile finansal ilişki içinde olan diğer firmalara yatırım yapması, bunlarda ortaklığının bulunması dolaylı finansal ilişki şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Bunun, doğrudan finansal ilişkiden farkı, denetçinin ortak olduğu şirkette sorumlu ortak mevkiinde bulunmasını gerektirmemesidir; bu durumda, denetçinin yönetici ortak olmasa bile müşteri firma ile dolaylı finansal ilişkide bulunduğu varsayılacak ve bağımsızlığı zedelenecektir. Ancak dolaylı finansal ilişkinin bağımsızlığı ortadan kaldırması için, ortaklık payının yeterli maddi büyüklükte olması gereklidir. Aksi takdirde dolaylı finansal ilişki, bağımsızlığın zedelenmesine yol açmayacaktır. Denetçinin yakınlarından birinin müşteri firmaya yatırım yapmış olması da dolaylı finansal ilişkiyi doğuracaktır. Burada da, yine yatırım tutarı yeterli maddi büyüklükte ise bağımsızlığın zedelendiğine kanaat getirilecektir.

### **3.1.5.3. Denetçi ve Müşteri Firma Arasındaki Borç - Alacak İlişkisinden Dolayı Bağımsızlığın Zedelenmesi**

Mesleki davranış kuralları, denetimin yapılması ve/veya raporun düzenlenmesi aşamasında denetçi ve müşteri firma arasındaki mevcut borç-alacak ilişkisinin bağımsızlığı zedeleyeceğini belirtmektedir. Bu ifadeden, denetimin tamamlanması veya raporun düzenlenmesinden sonra ortaya çıkacak bir borç-alacak ilişkisinin bağımsızlığı ortadan kaldırmayacağı gibi bir sonuç çıkarmak doğru değildir. Denetçi ile müşteri firma arasındaki denetim sözleşmesi yürürlükte olduğu sürece bağımsızlığın korunması gerekmektedir. Bununla beraber, gerek denetim firması gerekse de müşteri firmadan kaynaklanan bazı durumlar, anlaşmanın geçerli olduğu süre içinde de bağımsızlığın zedelenmesine yol açabilmektedir; örneğin, denetçi ile müşteri firma arasında ücret konusunda anlaşmazlığa düşülmesi veya denetim ücretinin ödenmemesi halinde bağımsızlıktan söz edilemez.

Mesleki davranış kuralları gereğince, tutarları ne olursa olsun denetim firması ve müşterinin birbirleriyle bir borç-alacak ilişkisine girmeleri bağımsızlığa gölge düşürecektir. Bu konudaki tek istisna, müşteri firmanın banka/finans kurumu olmasıdır.

Bu durumda, bankanın normal kredilendirme prosedürü içinde denetçiye açılan krediler bağımsızlığı ortadan kaldırmayacaktır.

### **3.1.5.4. Denetçi Yakınlarının Müşteri Firma İle İş İlişkisinden Dolayı Bağımsızlığın Zedelenmesi**

Bağımsız denetim işinde görev alan denetçinin yakınlarının müşteri firmanın muhasebe-finance bölümünde çalışıyor olmaları bağımsızlığı zedeleyecektir. Amerikan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları yakın akraba kavramına açıklık getirmemekle beraber, konuya mesleki etik kurallarla ilgili yayınlarda yer verilmiştir.

Söz konusu yayınlarda yakın akraba tanımı oldukça geniş yer tutmuştur; Denetçinin çocukları, torunları, kardeşleri, anne, baba, kayınpeder, kayınvalide, ve bunların eşleri yakın akraba arasında sayılmıştır.

### **3.1.5.5. Denetim Ücretinin Denetim Raporunun Sonucuna Bağlanmasından Dolayı Bağımsızlığın Zedelenmesi**

Denetim ücretinin, denetim raporunun sonucuna bağlanması durumunda da bağımsızlık ortadan kalkacaktır.

Buna göre, denetçi ister olumlu, isterse olumsuz görüş bildirmiş veya hiçbir görüş bildirmemiş olsun denetim ücretinin müşteri tarafından denetim sonucuna bağlı olarak da ücrete bir sınırlama getirilemez; örneğin, müşteri firma veya denetçi tarafından, denetim sözleşmesine denetim ücretinin, vergi öncesi net gelir belirli bir tutarın üzerinde olduğu takdirde ödeneceğine ilişkin bir kayıt konulamaz; böyle bir kayıt bağımsızlığın zedelenmesine yol açacaktır.

Bu daha çok gerçek anlamda bağımsızlık ile ilgilidir, çünkü üçüncü kişilerin normal şartlar altında denetçi ve müşteri firma arasındaki bağımsız denetim sözleşmesinin içeriği ile ilgili bilgi sahibi olmaları beklenemez.

Ücretin herhangi bir şarta bağlanamayacağı kuralı, genel olarak, denetim raporunun kullanıcıları üçüncü şahısları korumaya yöneliktir. Çünkü, denetçi ücrete hak kazanabilmek için finansal tabloların içeriğinde değişiklik yapabilir ki, bundan olumsuz yönde etkileneceklerin başında firmaya yatırım yapmayı düşünen yatırımcılar gelecektir (Akışık,2002:100) .

## **3.2. Bağımsız Denetçinin Müşterinin Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu**

### **3.2.1. Hata ve Hile Kavramı**

Hata, en genel anlamıyla işletme çalışanlarının bilmeyerek ve istemeyerek yapmış oldukları yanlışlıkları ifade eder. Muhasebe politikalarının yorum hatası sebebiyle yanlış uygulanması, muhasebe verilerinde ve kayıtlarındaki hesap yanlışlıkları ve bunlara benzer uygulamalar hata olarak kabul edilir. Hatayı hileden ayıran en önemli fark, yanlışlığın ortaya çıkmasında bir kastın bulunmamasıdır.

Hile ise hatadan daha ciddi olup mali tablo ve raporlarda kasıtlı olarak yapılan değişiklikleri ifade eder. Belge veya kayıtların manipülasyonu, değiştirilmesi veya tahrif edilmesi, varlıkların yanlış tahsis edilmesi, kayıtlarda ve belgelerde yer alan

işlemlerin sonuçlarının hesaplara yansıtılmaması ve muhasebe politikalarının belirli bir amaca yönelik olarak kasten yanlış uygulanması ve bunlara benzer uygulamalar hile olarak karşımıza çıkabilir ( Çelik,2005:169).

Bu bağlamda; belirli bir amaçla işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin bilerek tahrif edilmesine muhasebe hilesi adı verilmektedir. Hatalar, bilgisizlik ve dikkatsizliğe dayanmasına karşın hileler bilinçli ( kasten ) olarak yapılmaktadır. Hilenin, belge ve kayıtlar üzerinde bilinçli olarak yapılması nedeniyle muhasebe sistemi içinde kendiliğinden ortaya çıkarılması beklenemez. Aksine bilerek yapıldığından tespit edilip, ortaya çıkarılması son derece güç bir durumdur. Bunun nedeni, insan zekasının sürekli olarak yeni yöntem ve usuller geliştirmesidir.

Dolayısıyla işletmelerde yapılan çeşitli düzensizliklerin hata veya hile olup olmadığını birbirinden ayırt etmek kasıt unsurunun ortaya çıkarılmasına bağlı bulunduğundan, bu ayırımın yapılması her zaman kolay değildir. Örneğin: Sabit kıymetlere geçirilmesi gereken bir makinenin genel yönetim giderleri hesabına kaydedilmesi, muhasebe prensiplerinin bilinmemesinden veya dikkatsizlikten ileri geliyorsa, bunun bir muhasebe hatası olarak değerlendirilmesi düşünülebilir. Ancak, giderlerin yüksek gösterilerek kârı azaltmak amacı ile genel yönetim giderlerine kaydedilmişse veya kârı azaltmak için yapılan başka hataların bulunması durumunda, yapılan işlemde kasıt unsurunun varlığı kabul edilerek muhasebe hilesinden söz edilebilir (<http://www.alomaliye.com>).

### **3.2.2. Hata ve Yolsuzluk Türleri**

Bütün muhasebe sistemlerinde yaygın olan hata ve yolsuzluk türleri aşağıda yedi grup halinde özetlenmiştir (Sermaye Piyasası Kurumu,1999:78).

#### **a) İşlemlerin Yanlış Kaydedilmesi:**

Kayıt işlemleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları'nın yanlış uygulanmasından kaynaklanabilecek hataları veya matematiksel hataları içerebilir. Bu tür hatalardan etkilenen finansal tablo iddiaları şunlardır: Değerleme ve dağıtım, haklar ve yükümlülükler, açıklanmalıdır. Bu tür hataları bulmak veya önlemek için yetkili bir

personelin işlemleri incelemesi yararlıdır. Ayrıca, işletmede sadece yetkilendirilmiş personel işlemlerin yürütülmesinden veya onaylanmasından sorumlu olmalıdır.

b) Geçersiz İşlemler:

Kaydedilen işlemler yeterli olmayan, belki de hayali belgelerle desteklenebilir. Bu tür hatalar var olma ve meydana gelmeye ilişkin finansal tablo iddialarını bozmaktadır. Bu tür hataların önlenmesi için bütün işlemlerin uygun belgelere (tercihen dış kaynaklı) dayandırılması çok önemlidir. Ayrıca yönetim, varlıkları koruma, kaydetme ve işlemlerin yetkilendirilmesi görevlerinin uygun ayrımını sağlamalıdır.

c) İşlemlerin Kaydedilmemesi:

İşlemler kasten veya yanlışlıkla muhasebe kayıtlarına alınmayabilir. Böylece finansal tabloların eksiksiz olma iddiası bozulmaktadır. Bu tür hataların meydana gelmesini önlemek için işletme her bir sistemi destekleyen önceden numaralanmış belgelere sahip olmalıdır. Sadece yetkilendirilmiş personel belgelere erişebilmelidir. Ayrıca işletme politikası, işlenen belgelerin sıra numarası içerisinde olmasını ve kullanılan belgelerin açıklanmasını gerektirmelidir.

d) Uygun Olmayan Değerleme İşlemleri:

Kaydedilen işlemlerde matematiksel yanlışlıklar olabilir. Örneğin, satış faturalarının yanlış fiyattan hazırlanması veya vadeye yönelik hatalar gibi. Bu tür hatalar, değerlemeye ilişkin finansal tablo iddiasını bozar. Bu tür hataları önlemek için yetkili biri tarafından uygunluğun izlenmesi (satış faturaları üzerindeki fiyatların, vadelerin izlenmesi gibi) gereklidir.

e) Uygun Olmayan Sınıflandırma İşlemleri:

Nakletme hataları bilanço ve gelir tablosu hesaplarında yanlış sınıflandırmalara neden olabilir. Nakletme dışındaki sınıflandırma hatalarına örnek olarak şunlar verilebilir: Bir duran varlık satışının satış gelirleri arasında gösterilmesi; gider yazılması gereken bir tutarın aktifleştirilmesi veya tam tersi; kredili satışların peşin satışlar olarak gösterilmesi gibi.

Bazı sınıflandırma hataları net geliri etkileyebilmektedir. Örneğin, iş gücü giderlerinin bir gider hesabı yerine bir varlık hesabı olan stoklara aktarılması gibi. Bu tür hataları önlemek için, muhasebe bölümündeki bir yetkili muhasebe elemanlarının işletmenin muhasebe politikalarına uygunluğunu izlemeli ve düzenli karşılaştırmalar yapmalıdır.

f) Yanlış Döneme Kaydetme İşlemleri:

Bu tür bir hata bir hesap kalanının olduğundan fazla veya düşük gösterilmesiyle sonuçlanabilir. Bu tür hatalar uygun dağıtımla ilgili finansal tablo iddiasını bozar. Bu tür hataları önlemek için kasa girişi, çıkışı, satın alma, satışlar gibi her türlü işlem grubu için önceden numaralanmış belgeler kullanılmalı ve kayıtlar yeterli olmalıdır. Ayrıca dönem sonunda meydana gelen işlemlerin uygun hesap dönemine kaydedildiğinin kontrolünü sağlamak için hesap kesim tarihi gözden geçirilmelidir.

g) Uygun Olmayan Özetleme İşlemleri:

İşlemler doğru hesaplara aktarılmış olabilir fakat yardımcı defterlere kayıtlar yapılmamış veya eksik kayıt yapılmış olabilir. Ayrıca finansal tabloları hazırlayan kişilerden kaynaklanan hatalar olabilir. Bu tür hataları önlemek için işletmede yardımcı defterler tutulması ve belirli aralıklarla büyük defter hesap kalanları ile bunların karşılaştırılması gerekir.

### **3.2.3. Hilelerin Önlenmesine Yönelik Düzenlemeler**

Hilede sorun özellikle bilgi işlem bölümünde çalışan görevli veya görevlilerin hile yapmasından doğmaktadır. Çünkü bu bölümdeki görevliler sistemin nasıl işlediğini ne tür kontroller içerdiğini ve kontrol zayıflıklarını yakından tanımaktadırlar. Sonuçta bilgisayar teknolojisiyle birlikte "bilgisayar hileleri" kavramı ortaya çıkmaktadır. Bilgisayar, bir çok alanda kullanıma açık yapısıyla, hile yapmaya yönelik amaçların da aracı durumuna gelmiştir. Hile yapmada yeni bir yöntem ortaya koyması bakımından bilgisayar hileleri önem taşımaktadır.

Bir bilgisayar hilesi, temelde bilgisayar sistemine hileli girdi belgesi verilerek ya da programlar üzerinde oynanarak yapılabildiği gibi, kütüklerdeki bilgiler değiştirilerek de yapılabilir. Hilenin gerçekleştirilmesi için, hilenin bilgisayardaki kontrol düzenini aşması gerekmektedir. Buna rağmen hile yapılması söz konusu olabilmektedir.

Önemli bir nokta olarak, yapılan araştırmalar hilelerin yoğunlaştığı alan olarak girdi noktasını göstermektedir.

Hilelerin önlenmesi için, öncelikle hilelerin nerelerden ve kimlerden kaynaklandığını belirlemek gerekecektir. Bu noktalar özenle belirlendikten sonra yapılacak iş, iç kontrol sisteminin bu noktalar üzerindeki etkinliğinin araştırılmasıdır. Hilelerin etkin bir şeklide önlenmesi iç kontrole dayanmaktadır. Burada iç denetimin belirli zaman aralıklarındaki denetimleri de hilelerin önlenmesindeki etkinliği arttıracak ve iç kontrolü güçlendirecektir. Daha önce değindiğimiz gibi, hilelerin çoğunlukla girdiler üzerinde ortaya çıktığını görmekteyiz. Gerçekten hile yapmanın en uygun alanı girdilerdir. Eğer kütükler ve programlar üzerinde gerekli önlemler sağlanırsa, hileye en açık yol olarak girdiler kalacaktır. Çünkü her sistem için, girdilerin bilgisayara verilmesine dek uzanan yolda insan öğesi vardır.

Böyle olduğuna göre, hilelerin önlenmesinde işlevsel bir örgüt yapısı ile yetki ve onay önem kazanmaktadır. Buna bağlı olarak önleyici kontrol alanları oluşturmak hileleri büyük ölçüde önleyecektir ( Erdoğan,1999:116).

Bu bağlamda işletmelerde yapılan hilelerin ( gerek çalışanlar tarafından gerekse tepe yönetimleri tarafından yapılanlar ) önlenmesine yönelik olarak yapılabilecek düzenlemeler ile kullanılabilir araçlar aşağıda sıralanmıştır.

- Uyumlu bir tepe yönetimi oluşturmak,
- Yönetim kurulu içinden seçilecek bir denetim komitesinin yönetimin gözlenmesi ve değerlemesinin yapılmasında etkili bir rol almasını sağlamak,
- İşletme dışı denetim firmaları ile etkili çalışmalar gerçekteştirmek,
- Güçlü bir iç kontrol yapısı,
- Her çalışanın kabul edeceği bir işletme ahlak politikası,
- İşletmede oluşturulacak bir kültür politikası,
- Dürüst kişilerin işe alınmasını sağlayacak insan kaynakları yönetimi,
- Açık ve dürüst bir çalışma ortamının sağlanması,



- Çalışanlara yardım programları,
- Çalışanların özellikle hile konusunda eğitimi,
- Net bir hile cezalandırma politikası,
- İşletme içinde bilgi akışını sağlayacak bir düzenin kurulması,
- Hile politika ve prosedürleri yönetmeliğinin oluşturulması.

İşletmeler kendi bünyelerinde meydana gelmesi olası hileleri önlemek amacı ile yukarıda sıralanan yollara başvurumaktadırlar. Ancak hiçbir zaman için hilenin önlenmesine yönelik olarak garantisini olan bir düzenleme olamaz. Yukarıda bahsedilen önlem veya düzenlemelerin hiçbirisi tek başına yeterli değildir. Bu düzenlemeler ancak diğerleri ile bir arada kullanılmak suretiyle etkinlik daha da kuvvetli sağlanabilmektedir. Bu önlemlerin uygulanmasında temel amaç; işletmelerde meydana gelebilecek hileleri olabildiğince azaltmaktır (<http://www.alomaliye.com>).

#### **3.2.4. Hile Riski Değerlemesi**

Hile riskini değerlendirme, denetçinin mesleki şüphecilik içinde yani sorgulayıcı bir düşünce ve denetim kanıtlarının dikkatlice tayin edilmesini içeren bir davranış içinde risk faktörlerini dikkate alarak, işletmenin finansal tablolarının hileden kaynaklanan yanıltıcı beyan riskini belirlemesi sürecidir. Bu tanımdan hile riskinin değerlendirilmesinin bir süreç olduğu ve bağımsız bir denetçi tarafından bu işin yapıldığı vurgulanmaktadır. Bu süreçte bağımsız denetçinin deneyiminin ve mesleki şüpheciliğinin çok büyük bir rolü bulunmaktadır. Hileden kaynaklanan yanıltıcı beyan riskini değerlendirmek risk faktörlerinin birleşimini dikkate alan kümülatif bir süreçtir.

Hile riski değerlendirilmesinin amacı, denetim firmasının dava edilme olasılığını azaltmak, sağlıklı ve etkin bir denetim çalışması yürütmektir. Geçen son on yıl zarfında ABD’de denetçilere açılan davalar hem adet olarak hem de parasal olarak önemli ölçüde artmıştır. Örneğin, 1983 yılında toplam hasılatın yüzde 2,6’ sını oluştururken bu miktar 1993 yılında yüzde 12’ye çıkmıştır. Geçmiş akademik çalışmalar denetçilerin dava edilmelerinde önemli bir faktör olarak denetledikleri müşterilerinde herhangi bir hile çeşidinin bulunması olduğunu göstermektedir (Önder, 1999:323).

Hile riski değerlemesinin faydalarından birisi de denetim kaynaklarının riske bağlı olarak dağıtılmasını sağlamak, kaynak israfını önleyip denetimin etkin ve verimli olmasını sağlamaktır.

Hileyi dikkate almak, işletmede hile olasılığını belirlemek demektir ve denetçinin, denetimini önemli hileleri bulabilecek şekilde planlaması ve yürütmesi konusunda sorumluluğu vardır. Bu sorumluluk sınırları içerisinde denetçinin hile riskini değerlemesi ve ona uygun denetim yanıtını oluşturması gerekir.

Bağımsız denetim firması, müşteri işletmeyle denetim sözleşmesini yaptıktan sonra denetimin planlamasını yapacaktır. Bu aşamada bağımsız denetçi ile hile riskini değerleyebilir. Hile riskini değerlemenin ne zaman yapılacağından çok nasıl yapıldığı daha önemli olmasına rağmen uygulamada farklı zamanlarda hile riskinin değerlemesinin yapıldığı çeşitli araştırmalarda ortaya konulmuştur.

Denetçi risk faktörleri ve diğer koşulları, yeni müşterinin kabulüne veya eski müşterinin denetimine devam edip etmeme kararını vermek için gerekli soruştırmalar yaparken, denetimin planlanması sırasında, işletmenin iç kontrolünü incelerken veya alan çalışması yaparken belirleyebilir. Bu bakımdan riskin belirlenmesi, denetim süresince devam eden, risk faktörlerinin bir bütün içinde göz önüne alınmasını kapsayan bir süreçtir (Kiracı, 2005:105).

### **3.2.5. Hilelerin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılmasında Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**

Hata ve hilelerin ortaya çıkartılmasının bağımsız denetçilerin sorumluluğu içerisinde olup olmadığı konusu tartışmalıdır. Bağımsız denetçilerin hata ve hilelerin ortaya çıkartılmasındaki sorumlulukları bağımsız denetim konusunun gelişim sürecinde beklentilere göre değişiklik göstermiştir. Mali tablo ve raporlardan yararlananlar (bilgi kullanıcıları), bağımsız denetçilerin hata ve hilelerin ortaya çıkartılmasından sorumlu olmaları gerektiğini iddia etmişlerdir.

Buna karşılık bağımsız denetim kuruluşları, sürekli olarak bu konudaki sorumluluklarını sınırlama ve kaldırma eğilimi içinde olmuşlardır.

1920 yılına kadar bağımsız denetçilerin hata ve hilelerin ortaya çıkarılması konusunda sorumlu oldukları kabul edilmiştir. Bu tarihten günümüze kadar çeşitli ekonomik ve sosyal gelişmelerin etkisiyle bağımsız denetçilerin sorumluluğunu attıran veya azaltan gelişmeler olmuştur. Ancak, bağımsız denetçilerin bu konudaki sorumluluğu halen açıklığa kavuşturulamamıştır. Hata ve hileler konusunda bağımsız denetçilerin sorumluluğuna ilişkin son düzenleme ABD’de 1997 yılında Denetim Standartları Kurumu (ASB) tarafından SAS 82 adı altında yapılmıştır. Bu düzenleme ile sadece bağımsız denetçilerin hata ve hilelerin ortaya çıkarılması konusundaki sorumluluğu açıklığa kavuşturulmuş, sorumluluğun kapsamı genişletilmemiştir ( Çelik,2005:169).

Bağımsız denetim kuruluşlarını mali tablolardaki hata ve hileleri önleme ve ortaya çıkarma konusunda sınırsız bir sorumluluğa tabi tutmak gerçekçi bir yaklaşım değildir. Zira, bağımsız denetim kuruluşunun çalışmalarına dayanak teşkil eden belge ve bilgiler büyük ölçüde müşteri tarafından sağlanmaktadır. Bu şekilde yapılan bir çalışmadan kusursuz sonuçlar beklemek mümkün değildir. Buna karşılık, bağımsız denetim kuruluşlarını hata ve hilelerin ortaya çıkartılması konusunda tamamen sorumsuz kabul etmek de doğru olmaz. Hata ve hilelerin ortaya çıkartılması konusunda gerek Türk hukukunda, gerekse ABD hukukundaki düzenlemeler bu tereddütü giderecek niteliktedir. Bu düzenlemelere göre, hata ve hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında ki temel sorumluluk müşteriye aittir. Ancak mali tablolardaki hata ve hileler bağımsız denetim kuruluşunun görüşünü etkileyeceğinden, bağımsız denetim kuruluşuna çalışmasını hata ve hileleri ortaya çıkaracak şekilde planlama ve yürütme yükümlülüğü verilmiştir.

Bağımsız denetim kuruluşu, her türlü hata ve hileyi ortaya çıkarmak amacıyla değil sadece mali tablolar üzerinde önemli etkileri olabilecek hata ve hileleri ortaya çıkarmak amacıyla çalışmasını planlamak ve yürütmek zorundadır.

Bağımsız denetim kuruluşları hata ve hileleri öğrenmelerine rağmen bunları bağımsız denetim raporunda belirtmezlerse meydana gelen zarardan sorumlu olurlar.

Bunun dışında, gerekli özenin gösterilmesiyle hata ve hilelerin ortaya çıkartılabileceği hallerde de bağımsız denetim kuruluşunun sorumluluğu söz konusu olur.

Bağımsız denetim kuruluşu, bağımsız denetim faaliyetini bu hususları dikkate alarak yapmasına rağmen hata ve hilelerin ortaya çıkarılmaması halinde meydana gelen zarardan sorumlu olmaz. Yani bağımsız denetim kuruluşlarının hata ve hilelerin ortaya çıkarılması konusunda mutlak bir sorumluluğu söz konusu değildir ( Çelik,2005:171).

### 3.3. Denetim İşlemleri Süreci Modeli

Kusurun tespiti ve raporlanması üç aşamadan oluşmaktadır;

Tablo 2. Kusurun tespiti ve raporlanması modeli	
Birinci Aşama	Kusurlu işlemlerin fark edilmesi
İkinci Aşama	Kusurlu işlemlerin kasıtlı olma ihtimalinin "kasıtın amacı ve sorumlusu" ile birlikte tespit edilmesi
Üçüncü Aşama	Kusurun yönetim tarafından düzeltilmemesi halinde denetçinin duruma uygun bir görüş oluşturmaya veya görüşünü değiştirmesi

**Kaynak:** Özbirecikli (2006:6)

#### 3.3.1. Birinci Aşama

Modelin birinci aşaması, denetçinin mesleki deneyimini ve sezgilerini kullanarak, kusurlu olma ihtimali olan işlemleri belirlediği ve incelemek üzere seçtiği aşamadır. Müşteri firmanın yapısı denetçinin hem inceleyeceği işlem sayısını hem de işlemlerin doğruluğunu kanıtlamak amacıyla toplayacağı kanıt türünü etkiler. Dolayısıyla, denetçinin sadece sınırlı sayıda işlemi kontrol etmesi nedeniyle kusurlu işlemlerin denetçinin seçtiği örneklerin dışında kalma ihtimali vardır. Bu nedenle denetçinin örneklem dışında kalan işlemleri 'kusurlu' olarak teşhis etme imkanı yoktur. Öte yandan bir denetçinin kusurlu işlemin farkına varmaması ihtimali, denetçinin sorumluluk anlayışı ile kamuoyunun denetim faaliyetinden beklentileri arasında süregelen beklenti boşluğunun en önemli unsurlarından biri olmaya devam etmektedir (Özbirecikli,2006:6).

#### 3.3.2. İkinci Aşama

Modelin ikinci aşaması, denetçinin bir işlemin gerçekten kusurlu olduğunu kanıtlarla tespit etmesidir. İşlemlerin ayrıntılı şekilde incelenmek üzere seçilmesi (birinci aşama) bir işlemin 'kusurlu' olarak kabul edilebilmesi açısından önkoşuldur. Ancak kusurlu bir

işlemin fark edilmesi, bu işlemin mutlaka kusurlu kabul edilmesi ile sonuçlanmayabilir.

Denetçinin şirketin beyanının doğruluğu açısından kusurlu olduğunu fark ederek seçtiği bir işlemi 'bir kusur' olarak tanımlayamamasının hata (ihmal) ve hile (kasıt) şeklinde iki temel nedeni vardır. Burada, genel olarak şirketin hile yapması şeklinde kusurlarla, denetçinin bu hileleri ortaya çıkaramaması şeklindeki (kasıtlı veya ihmalden kaynaklanan) kusurlar üzerinde durulacak ve örnekler ile açıklanmaya çalışılacaktır.

#### *Kasıt:*

Kasıt, failin hukuka aykırı bir fiil işlemekte olduğunu bilmesi ve bu fiili isteyerek işlemesidir. Bir başka deyişle, haksız sonucun fail tarafından istenmiş olması durumunda kasıt vardır.

#### *İhmal:*

İhmal hukuka aykırı bir sonucu istememekle birlikte böyle bir sonucun oluşmaması için gerekli özenin gösterilmemesidir. Bir diğer deyişle özen eksikliğidir. Bu, dikkatsiz bir çalışma veya alınması gereken önlemleri almama şeklinde ortaya çıkabilir. Ancak ihmalin değerlendirilmesinde her olay için somut koşullar göz önünde tutulur. Hekimlik mesleği ile ilgili bir örnekte; modern döşenmiş bir hastanede çalışan hekimden daha az gelişmiş bir yörede mahrumiyetler içinde bulunan bir hastanede çalışan hekime oranla daha fazla özen göstermesi gerekir. Bir başka örnekte pratisyen bir hekimin davranışıyla; uzman bir hekimin davranışı orta seviyedeki uzman bir hekimin davranışıyla kıyaslanır. İhmalin değerlendirilmesinde aranacak özen belirlenirken, yapılan işin riski ve büyüklüğü de göz önüne alınır. İşin büyüklüğü arttıkça beklenen özenin ölçüsü de azalır.

#### İkinci Aşamaya Yönelik Örnekler:

Denetçinin bir işlemin kusurlu olduğunu tespit edememesine neden olan kasıtlı davranış örnekleri, genellikle yönetim tarafından sahte/hayali belgeler oluşturulması şeklindeki eylemleri içermektedir. Bu kasıtlı davranışlar karşısında ise denetçilerin ihmal ve kasıt şeklinde kusurlu davranışlar sergileyebildikleri görülmektedir.

- Craig Consumer Electronics Vakası:

Merkezi California'da bulunan Craig Consumer Electronics Şirketinin Hong Kong ofisi üst düzey yöneticisi Bonnie K. Metz'in manipülasyonları bu konuya örnek verilebilir. Craig nakit sermaye ihtiyacını banka kredisi yolu ile temin etmekteydi. Ancak banka bu krediyi şirketin sağlam ve yeni olan mamul stokları ile yurt içi satışlardan doğan alacaklarını dikkate alarak vermekteydi. Şirketin muhasebe sistemi ise kusurlu mamüllerin satış kaydının yapılmasına izin vermeyecek şekilde programlanmıştı. Metz 1996'da Hong-Kong'dan Güney Amerika'ya gönderilen 1,03 milyon \$ tutarında sahte konşimento düzenleyerek mamülleri Brooklyn'e gönderilmiş gibi göstermiş, kusurlu mamülleri sağlam mamüller kategorisine transfer ederek şirket hesaplarında ve dosyalarında ise yeni ve sağlam stokların ve alacakların olduğundan fazla görünmesini sağlamıştır (Özbirecikli,2006:7).

- Worldcom Vakası

İhmalden ziyade kasıt niteliği taşıyan bir ikinci aşama başarısızlığı da Arthur Andersen'in Worldcom Şirketi'ndeki denetim faaliyetinde yaşanmıştır. Worldcom vakası Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin ihlal edilmesi ile ilgilidir. Nitekim Worldcom, masraflarını varlık hesaplarına kaydetmek suretiyle kârını 3,8 milyar \$ şişirmiştir. Söz konusu masraflar fiber optik ve veri iletim hatlarına ödenen kiralardan oluşmaktaydı. Worldcom, hat maliyetleri olarak adlandırılan bu tutarların bir kısmını 2000 yılı 3.çeyreği ile 2002 yılı 1.çeyreği aralığında varlık hesaplarına kaydetmek suretiyle giderlerini azaltmış ve kârın abartılı hesaplanmasını sağlamıştır. SEC'in Worldcom ile ilgili dosyasının 5. sayfasında yer alan tabloda yukarıda belirtilen dönem aralığında raporlanan hat maliyeti toplamı 49,13 milyar \$, gerçek hat maliyeti ise 57,1 milyar \$ görünmektedir. Yani raporlanan tutarla gerçek tutar arasında 7,97 milyar \$ fark bulunmaktadır. Buna göre; aynı dönemde raporlanan vergi öncesi kâr 13,93 milyar \$ olurken gerçek kâr tutarı da 5,96 milyar \$ olarak saptanmıştır. Dolayısıyla, vergi öncesi kâr da toplamda 7,97 milyar \$ abartılı hesaplanmıştır.

Denetçi Arthur Andersen'in Worldcom'un denetim komitesine, 31 Aralık 2001 tarihinde sona eren döneme ilişkin olarak sunduğu 6 Şubat 2002 tarihli raporda "Yönetimle aramızda finansal tablolar açısından önemli sayılacak veya hazırlamış

olduğumuz denetçi raporunda değişiklik yapmamıza neden olabilecek bir uyumsuzluk bulunmamaktadır.” ifadesine yer verilmektedir. Raporun 13. sayfasında ( Worldcom Yargı ve Tahmin İşlemleri başlığında) kesimin başında sözü edilen fiber optik ve veri iletim hatları ile ilgili kiralama maliyetleri için yapılan denetim işlemleri açıklanmaktadır. Buna göre, hat maliyetleri tanımlanmakta, doğrulama işleminin Worldcom tarafından belirlenmiş olan hat uzunluğu ölçüleri dikkate alınarak yapıldığı ve bu konuda denetimle ilgili bir riskin söz konusu olmadığı belirtilmektedir.

Denetçinin içeriğini bildiği bu kalemlerle ilgili olarak doğrulama yapmış olması (ki bu kalemin tutarı milyar \$ ile ifade edilmektedir) ve denetim riskinin de bulunmadığını belirtmesi dikkat çekicidir. Dolayısıyla Andersen, Worldcom 'un GKGMİ'ye aykırı olan bu işlemi (hat maliyetlerinin varlık hesabına kaydedilmesi) fark etmiş ancak bu durumun tespitini yapmamış görünüyor. Böylece sorunlu işlemin tespiti (sürecin ikinci aşaması açısından) kusurlu davranmıştır.

Bu yaşanmış olayların dışında, akademik literatürde de denetçilerin sorunlu bir işlemin teşhisinde her zaman yeterli ve gayretli olamayabildikleri yönünde kanıtlar bulunmaktadır.Yapılan bir araştırmada çoğu baş denetçinin hileli bir işlemi teşhis etmeyi başaramadığını, yönetici düzeyindeki denetçilerin sadece %61,5'inin hileli işlemleri teşhis edebildiği ortaya konulmuştur. Diğer bir araştırmada ise denetçilerin iç kontrol sürecinden sapmaların sadece %59'unu teşhis edebildikleri saptanmıştır.

Ülkemizde bir dönem YMM Disiplin Kurulu Başkanlığı yapmış bir YMM, YMM'lerin sınırsız sorumluluklarına rağmen genelde en iyimser tahminle tüm belgelerin yaklaşık olarak %60'ını incelediğini ifade etmiştir. Bir ilimizin SM ve SMMM Odası başkanı da ilginç bir benzerlikte en iyimser inceleme oranının %60 olduğunu belirtmiştir (Özbirecikli,2006:7).

### **3.3.3.Üçüncü Aşama**

Denetim sürecinin üçüncü aşaması denetçinin denetim faaliyeti sonucu şirketin muhasebe sistemi hususunda ulaştığı yargısını kaleme aldığı aşamadır. Bu aşamada denetçi denetim raporunu düzenler. Denetçinin düzenlediği raporun, şirketle ilgisi olan kişi veya kurumlar üzerinde yönlendirici etkisi olabilir. Dolayısıyla, raporun esas

amacına ulaşabilmesi için şirketin içinde bulunduğu durumu yansıtacak şekilde düzenlenmesi gerekir (Özbirecikli,2006:10).

#### Üçüncü Aşamaya Yönelik Vaka Örnekleri:

Yukarıdaki açıklamalara göre; bir denetçinin, yanlış beyan edilmiş finansal tabloların tasarruf sahiplerine (potansiyel veya mevcut yatırımcılara) ulaşmasını engellemesi için finansal tablolarında hile tespit ettiği firmaların yönetimlerine şartlı veya olumsuz rapor düzenlemesi gerekir. Ancak uygulamada denetçiler her zaman gerektiği gibi davranmayabilmektedir.

Denetçilerin denetim raporu düzenleme aşamasındaki davranış şekillerini örnekler yardımı ile şöyle açıklayabiliriz;

#### -Springer&Haugen Vakası

Springer&Haugen vakası üçüncü aşamayı temsil eden güzel bir örnektir. Colorado'da bulunan Haugen, Springer Co, PC denetim ve danışmanlık firmasının ortak denetçisi Charles Springer, Vari-L Şirketinin 1997 yılı finansal tablo denetiminde, Vari-L'nin gelirlerini dürüst bir şekilde tespit etmediğini, işçilik giderleri ile genel giderleri varlık hesaplarına kaydettiğini, stoklarını olduğundan fazla gösterdiğini, aslı olmayan satışlar için fatura düzenlediğini anlamış ve Vari-L'in 1997 dönemi finansal tabloları için şartlı denetim görüşü içeren bir rapor düzenlemiş, dolayısıyla sürecin ilk iki aşamasında başarılı olup üçüncü aşamasını da gerektiği gibi sonuçlandırmıştır.

Ancak, sorunlu işlemler olduğu halde ilk iki aşamada başarısız olan bir denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş bildirme olasılığı yoktur. Dolayısıyla önceki aşama için verilen örneklerde denetçiler üçüncü aşama açısından da başarısız olmuşlardır (Özbirecikli,2006:11).

#### - Waste Management

Üçüncü aşamayı temsil eden diğer önemli bir örnek de Arthur Andersen'in Waste Management Şirketi'nde yaptığı denetim ile ilgilidir. Bu vaka Arthur Andersen'in Waste Management'in finansal tablolarının yanlış beyan edildiğini öğrenmesi üzerine denetim işini bırakması ile ilgilidir. Andersen'in çalışma kağıtları, denetçilerin toplam



gelirin %12'si oranındaki bilinçli yanlış beyanı “önemli” görmediklerini ortaya koymaktadır. SEC, Andersen'in, çok değerli bir müşterisini korumak ve kaybetmemek amacıyla denetim işini bırakmış olabileceğini kastetmektedir. Aslında bu vaka bir anlamda Andersen'in, modelin üçüncü aşamasını gerçekleştirilmede başarısız olduğunu göstermektedir (Özbirecikli,2006:11).

### **3.3.4. Birden Fazla Aşamayı İlgilendiren Şirket Vakalarının İncelenmesi**

#### **- Enron Vakası:**

Enron vakasının bağımsız denetim süreci ile ilgili kısmı Arthur Andersen Şirketi'nin hatalarını içermektedir. Burada söz konusu hata ve ihlallerden sadece kusur bulma ve raporlama süreci ile ilgili olanlar ele alınmakta ve süreçteki yeri tespit edilmeye çalışılmaktadır.

Arthur Andersen Şirketi'nin belgeleri (çalışma kağıtları), Enron'un yüksek risk içeren muhasebe uygulamaları olduğunu gösteren kanıtlar içermektedir. Andersen de dahil olmak üzere çoğu büyük denetim şirketi müşterilerinin faaliyetlerini öğrenmek, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyum sağlamadığını tespit etmek ve denetim sürecinde harcamaları gereken çabayı öğrenmek için yıllık müşteri risk analizi yaparlar. Andersen'in 1999 ve 2000 yılında Enron için hazırladığı müşteri risk analizinde şirketin maksimum risk kategorisinde olduğu belirtilmiştir. Andersen Şirketi, Enron'un karmaşık yapıdaki Özel Amaçlı Girişimleri'ne ilişkin muhasebe uygulamalarını GKGMİ'ye uydurma çabası içine girmiştir. Andersen, Enron'un bilanço hesabı dışında izlenen bir hesabında gözüken borcun değerlendirmesinde muhakeme hatası yaptığını kabul etmektedir.

Bununla birlikte, Andersen içinde işlemlerin açık ve dürüst olarak sunulmadığına inanan Mesleki Hizmetler Grubu ile Enron'un kusurlu işlemleri için muhasebe düzeltmesi istemekten imtina eden ortak denetçi David Duncan arasında bir anlaşmazlık yaşandığını ve Duncan'ın, denetim ekibindeki birçok yardımcı denetçinin Enron'un bazı muhasebe işlemleri ile ilgili kaygılarını dikkate almadığını ifade etmektedir. Bu, en azından Andersen Örgütü'nün bir kısmının, finansal tabloların açık ve dürüst bir şekilde sunulmadığını bildiğini göstermektedir. Yine de Andersen, finansal tablolarla ilgili olumlu görüş bildirmiştir. Dolayısıyla, denetçilerin GKGMİ'ye

uygun olmayan işlemlerin farkına vardığı ancak bunları "kusurlu işlemler" olarak tespit etmelerine fırsat verilmediği anlaşılmaktadır.

Böylece denetçiler, kusur bulma modelinin ikinci aşamasında Duncan'ın kasıtlı davranışı sonucu başarısız olmuşlardır. Bu durum sürecin ikinci aşamasında aksamaya neden olduğundan üçüncü aşamanın da yanlış seyrine neden olmuştur.

Wright ve Wright (1997) denetçilerin olumlu denetim görüşü bildirmeden önce müşteri firmadan, finansal tablolardaki yanlışlıkları düzeltmelerini istemeyebildikleri yönünde kanıtlara ulaşmıştır. Humprey ve Moizer'e (1990) göre denetçiler günün sonunda ücretlerini ödeyen memnun müşterinin baskısı altındadır. Caramaris (1998) bazı Yunan denetim firmalarının, müşterilerin finansal tablolarının dürüst bir şekilde sunulduğu yönünde görüş bildirirken iyi niyetli davranmaktan uzaklaştıklarına dair kanıtlar elde etmiştir. Caramaris, 6 büyük muhasebe firmasının Yunanistan denetim piyasasına girmesiyle, denetimi yapılan şirketlerin taleplerini yerine getirmeyen mevcut denetim firmalarının, denetim piyasasının dışında kaldığına dikkat çekmektedir. Bu iddia, denetim piyasasında kalanların müşteri isteklerini yerine getiren firmalar olduğunu göstermektedir. Koo ve Sim (1999) Koreli denetçilerin rol çatışmalarını inceleme konusu etmiş ve örneklerinde yer alan denetçilerin %75'inin şirket yönetiminin, %25'inin ise kamuoyunun çıkarlarını gözettiği sonucuna ulaşmıştır (Özbirecikli,2006:12) .

## **BÖLÜM 4 : İSTANBUL'DA DENETİM MESLEĞİ İLE UĞRAŞAN YMM VE SMMM'LERE UYGULANAN ANKET ÇALIŞMASI**

Bu anket çalışması İstanbul ili ile sınırlıdır.Yapılan bu anket çalışmasının amacı müşteri firmanın yolsuzluk eylemi karşısında bağımsız denetçinin ne derece bağımsız davranabildiği, bağımsızlığını etkileyen nedenler ve tam bağımsızlığın sağlanabilmesi için neler yapabileceği ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Anket 29 sorudan oluşmaktadır. Bu amaçla 5 noktalı Likert Ölçeği kullanılmıştır.

Anketin ana kütlesini denetim yapan SMMM ve YMM'ler oluşturmaktadır.

Bu anket çalışmasında 400 denetçi hedeflenmiştir. Bu denetçilere öncelikle e-posta yolu ile anket uygulanmaya çalışılmıştır. Ancak denetçiler anket formları kendilerine ulaştığı halde anket formlarını cevaplamamışlardır. Bu nedenle denetim firmalarına gidilip anket formlarının bizzat uygulanılmasına çalışılmıştır. Buna rağmen denetim firmalarının çoğunda, yetkililer çeşitli bahanelerle anket formlarını doldurmaktan kaçınmışlardır. Ancak 52 denetçiden cevap alınabilmiştir. Geri dönüş oranı yüzde 13 tür.

Anket sonuçlarının değerlendirilmesinde SPSS 12,0 programından yararlanılmıştır.

### **4.1. Frekans Analizi**

Bu bölümde 29 soruluk anketin istatistik verileri belirtilecek ve daha sonra anketin yapıldığı denetçilerin yaş dağılımı, unvan dağılımı, eğitim düzeylerinin dağılımı ve deneyim sürelerinin dağılımı incelenecek, ardından elde edilen veriler ankette bulunan soruların frekans dağılım tabloları ve frekans dağılım grafikleri üzerinden yorumlanmaya çalışılacaktır.

Anket sorularına verilen cevaplarla ilgili aritmetik ortalama değerleri;

1- Kesinlikle Katılıyorum

2- Katılıyorum

3- Kararsızım

4- Katılmıyorum

5- Kesinlikle Katılmıyorum ‘ u ifade etmektedir.

**Tablo 3. Anketin Aritmetik Ortalamaları**

ANKET SORULARI		ARİTMETİK ORTALAMA
1	Etkin bir denetim için ek maliyet getirirse de hile riskini değerlemek gerekir.	1,5962
2	Hile riski değerlemesi yapmamanın en önemli nedeni kullanım şeklinin bilinmemesidir.	2,3462
3	Denetçiyi finansal tablolar hakkındaki görüşünü etkileyecek önemdeki hileleri bulmak ilgilendirir.	2,2115
4	Denetim esnasında hileleri bulmak hataları bulmaktan daha önemlidir.	2,1154
5	Denetçiler, hileleri bulma konusunda kendilerini sorumlu hissederler.	2,1154
6	Önemli bir hilenin ortaya çıkarılmamasının yasal bir yaptırımı olmalıdır.	2,3846
7	Bağımsız denetim firmasının kalite kontrol güvence sistemine sahip olması denetimin kalitesini etkiler.	2,2500
8	Hileleri bulma konusunda özel bir eğitim gereklidir.	1,8269
9	Bağımsız denetim firmalarının, denetçilerin eğitimlerine verdikleri önem derecesi ve bu eğitimlerin etkinliği, hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında önemli bir etkiye sahiptir.	1,7692
10	Bağımsız denetim firmasında çalışan denetçilerin, denetlenen işletme hakkında sahip oldukları bilgi birikimi (işletmenin faaliyet konusu, iç ve dış çevresinde karşı karşıya olduğu riskler ve etkileri) hilelerin ortaya çıkarılması konusunda etkilidir.	1,6731
11	Hilelerin ortaya çıkarılmasında çalışanlardan ipuçları alınması önemlidir.	1,9423
12	Hileler yeterli kontrollerle önlenabilir.	2,4808
13	Hileler kişisel dürüstlük ve adaletle önlenabilir.	2,9038
14	Mutabakatlarda eksik belge bulunması hilelerin ortaya çıkarılmasında etkilidir.	2,2308
15	Denetçi, iç denetim bölümüyle hilelerin ortaya çıkarılabilmesi konusunda işbirliği yapmalıdır.	2,1346

ANKET SORULARI		ARİTMETİK ORTALAMA
16	İç denetçi ile işbirliği yanlış bir denetim görüşüne varmayı engeller.	2,5962
17	İç denetçiler hilelerin ortaya çıkarılabilmesi konusunda işbirliğine isteklidirler.	3,1538
18	Bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken, ilişkili olduğu gruplarla (iç denetim, denetim komitesi vb.) kurdukları iletişim (yapılan çalışmalardan yararlanma) hilelerin ortaya çıkarılması konusunda etkilidir.	2,0385
19	Ülkemizde genel olarak denetçiler ve denetim firmaları hem gerçekte hem de görünürde bağımsızlığa uymaktadırlar.	2,7115
20	Görünürde bağımsızlık denetim kalitesini olumlu etkiler.	2,4808
21	Rotasyon uygulaması (bir işletmeyi sürekli olarak aynı bağımsız denetim firmasının denetlememesi, belli periyotlarla denetim firmasının değişmesi) tam bağımsızlığın sağlanarak hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında önemli bir etkiye sahiptir.	2,0385
22	Denetim firmasının rotasyona tabi tutulmasından ziyade sorumlu denetçi rotasyona tabi tutulmalıdır.	2,4231
23	Rotasyon süresi daha uzun olmalıdır.	2,7115
24	Müşteri işletmeden doğrudan ücret alınması denetçi bağımsızlığına etki etmektedir.	1,8269
25	Rekabet koşulları içerisinde faaliyetini devam ettirmek isteyen bağımsız denetim firmaları, müşteri kaybetme riskini ve maddi kaygılarını göz ardı ederek, yayınladığı denetim raporlarında tam bağımsız olarak hareket edememektedirler.	1,8846
26	Denetimde tam bağımsızlığın sağlanabilmesi için ABD de uygulanan "Denetim Üst Kurulu" veya "Denetim Gözetim Kurulu" Türkiye'de de oluşturulmalıdır.	2,0000
27	Müşteri işletmeye sunulan denetim hizmeti ve diğer hizmetlerden alınan ücretler, kamuoyuna uygun bir şekilde bildirilmelidir.	2,5192
28	Denetim ücreti denetimin kalitesini etkilemektedir.	2,2692
29	Oluşturulacak bir üst kurul tarafından, denetim yaptıracak şirketlerin hangi denetim firması tarafından denetleneceğinin belirlenmesi ve denetim şirketlerinin ücretlerinin yine denetlenen şirket tarafından, üst kurul aracılığıyla ödenmesi tam bağımsızlığın sağlanması açısından önemlidir.	1,8269

**Tablo.4 Demografik Bilgiler Tablosu**

<b>Demografik Veri Türleri</b>	<b>Frekans ve Oransal Değerler</b>	
<b>1.Yaş</b>	<b>Frekans (n)</b>	<b>Yüzde (%)</b>
25-34	8	15,4
35-44	16	30,8
45-54	15	28,8
55-64	10	19,2
65 ve üzeri	3	5,8
<b>2.Cinsiyet</b>	<b>Frekans (n)</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Kadın	7	13,5
Erkek	45	86,5
<b>3.Eğitim Durumu</b>	<b>Frekans (n)</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Lisans	42	80,8
Yüksek Lisans	8	15,4
Doktora	1	1,9
Diğer	1	1,9
<b>4.Mesleki Ünvanı</b>	<b>Frekans (n)</b>	<b>Yüzde (%)</b>
SMMM	24	46,15
YMM	28	53,85
<b>5.Mesleki Deneyim</b>	<b>Frekans (n)</b>	<b>Yüzde (%)</b>
5 yıldan az	4	7,7
5-10 yıl arası	16	30,8
10 yıldan fazla	32	61,5

**Tablo 5. Anket Sorularına Verilen Cevapların Genel Dağılımı**

Anket Soruları	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
1 Etkin bir denetim için ek maliyet getirirse de hile riskini değerlemek gerekir.	23	44,2	28	53,8			1	1,9		
2 Hile riski değerlemesi yapmamanın en önemli nedeni kullanım şeklinin bilinmemesidir.	11	21,2	27	51,9	3	5,8	7	13,5	4	7,7
3 Denetçiyi finansal tablolar hakkındaki görüşünü etkileyecek önemdeki hileleri bulmak ilgilendirir.	16	30,8	21	40,4	5	9,6	8	15,4	2	3,8
4 Denetim esnasında hileleri bulmak hataları bulmaktan daha önemlidir.	24	46,2	12	23,1	4	7,7	10	19,2	2	3,8
5 Denetçiler, hileleri bulma konusunda kendilerini sorumlu hissederler.	13	25,0	25	48,1	10	19,2	3	5,8	1	1,9
6 Önemli bir hilenin ortaya çıkarılmamasının yasal bir yaptırımı olmalıdır.	10	19,2	21	40,4	13	25,0	7	13,5	1	1,9
7 Bağımsız denetim firmasının kalite kontrol güvence sistemine sahip olması denetimin kalitesini etkiler.	13	25,0	18	34,6	16	30,8	5	9,6		
8 Hileleri bulma konusunda özel bir eğitim gereklidir.	18	34,6	28	53,8	3	5,8	3	5,8		
9 Bağımsız denetim firmalarının, denetçilerin eğitimlerine verdikleri önem derecesi ve bu eğitimlerin etkinliği, hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında önemli bir etkiye sahiptir.	18	34,6	29	55,8	4	7,7	1	1,9		
10 Bağımsız denetim firmasında çalışan denetçilerin, denetlenen işletme hakkında sahip oldukları bilgi birikimi (işletmenin faaliyet konusu, iç ve dış çevresinde karşı karşıya olduğu riskler ve etkileri) hilelerin ortaya çıkarılması konusunda etkilidir.	20	38,5	30	57,7	1	1,9	1	1,9		
11 Hilelerin ortaya çıkarılmasında çalışanlardan ipuçları alınması önemlidir.	9	17,3	40	76,9			3	5,8		
12 Hileler yeterli kontrollerle önlenabilir.	6	11,5	26	50,0	11	21,2	7	13,5	2	3,8
13 Hileler kişisel dürüstlük ve adaletle önlenabilir.	4	7,7	20	38,5	9	17,3	15	28,8	4	7,7
14 Mutabakatlarda eksik belge bulunması hilelerin ortaya çıkarılmasında etkilidir.	6	11,5	34	65,4	6	11,5	6	11,5		
15 Denetçi, iç denetim bölümüyle hilelerin ortaya çıkarılabilmesi konusunda işbirliği yapmalıdır.	9	17,3	32	61,5	7	13,5	3	5,8	1	1,9
16 İç denetçi ile işbirliği yanlış bir denetim görüşüne varmayı engeller.	7	13,5	20	38,5	13	25,0	11	21,2	1	1,9
17 İç denetçiler hilelerin ortaya çıkarılabilmesi konusunda işbirliğine isteklidirler.	1	1,9	10	19,2	24	46,2	14	26,9	3	5,8
18 Bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken, ilişkili olduğu gruplarla (iç denetim, denetim komitesi vb.) kurdukları iletişim (yapılan çalışmalardan yararlanma) hilelerin ortaya çıkarılması konusunda etkilidir.	9	17,3	34	65,4	7	13,5	2	3,8		
19 Ülkemizde genel olarak denetçiler ve denetim firmaları hem gerçekte hem de görünürde bağımsızlığa uymaktadırlar.	3	5,8	17	32,7	24	46,2	8	15,4		
20 Görünürde bağımsızlık denetim kalitesini olumlu etkiler.	5	9,6	26	50,0	13	25,0	7	13,5	1	1,9
21 Rotasyon uygulaması (bir işletmeyi sürekli olarak aynı bağımsız denetim firmasının denetlememesi, belli periyotlarla denetim firmasının değişmesi) tam bağımsızlığın sağlanarak hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında önemli bir etkiye sahiptir.	11	21,2	34	65,4	2	3,8	4	7,7	1	1,9
22 Denetim firmasının rotasyona tabi tutulmasından ziyade sorumlu denetçi rotasyona tabi tutulmalıdır.	16	30,8	15	28,8	7	13,5	11	21,2	3	5,8

Anket Soruları	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Kararsızım		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
23	8	15,4	15	28,8	16	30,8	10	19,2	3	5,8
24	22	42,3	22	42,3	3	5,8	5	9,6		
25	24	46,2	16	30,8	6	11,5	6	11,5		
26	13	25,0	29	55,8	7	13,5	3	5,8		
27	10	19,2	23	44,2	5	9,6	10	19,2	4	7,7
28	14	26,9	24	46,2	2	3,8	10	19,2	2	3,8
29	25	48,1	19	36,5	2	3,8	4	7,7	2	3,8

## **– Anket Sorularının Frekans Analizleri**

### **Soru 1: Etkin Bir Denetim İçin Ek Maliyet Getirse de Hile Riskini Değerlemek Gerekir**

Denetçiler ile yapılan ankette bu soruya verilen cevapların aritmetik ortalaması 1,5962’dir. Bu sonuç kesin katılma ile katılma arasında bir değerdir.

Başta yatırımcıların korunması, sonra işletme ortaklarının, işletmenin ve denetim firmasının korunması için bağımsız denetçinin hileleri dikkate alması ve denetimi hile riskine göre yürütmesi önemlidir.

Tablo 6’da görüldüğü gibi anketi cevaplayan denetçilerin yüzde 44,2’si, etkin bir denetim için hile riskinin değerlendirilmesi gerektiği görüşüne kesin katılmaktadır. Yüzde 53’8’i katılmaktadır. Yüzde 1,9’u ise bu görüşe katılmadığını belirtmiştir.

Yüzde 1,9’luk katılmama oranı ile bu soruya cevap veren denetçi hile riskinin getireceği ek maliyete katlanılacak kadar önemli bir uygulama olmadığını düşünüyor

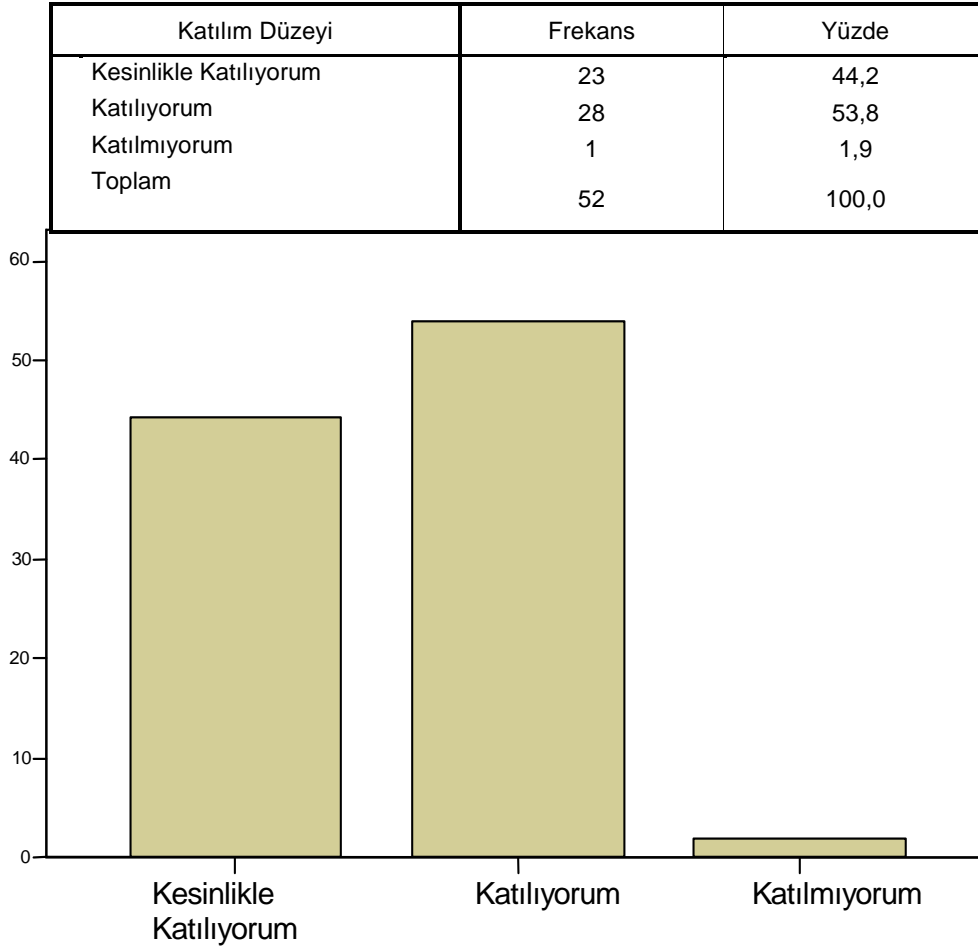


olabilir. Yani bu oran denetçinin hile riski uygulamasının önemini bilmemesinden kaynaklanıyor olabilir.

Grafikte de görüldüğü gibi katılma oranı oldukça fazladır (yüzde 98).

Katılma oranının yüksek olması denetçinin, denetlediği işletmenin hileden kaynaklanan yanıltıcı beyan riskini dikkate alarak mesleki şüphecilik içinde, yani sorgulayıcı bir düşünce ve denetim anlayışında hareket ettiği sonucunu ortaya koymaktadır. Sonuç olarak denetçinin, hile konusunu ciddiye alarak hile riski değerlemesine önem verdiğini söyleyebiliriz.

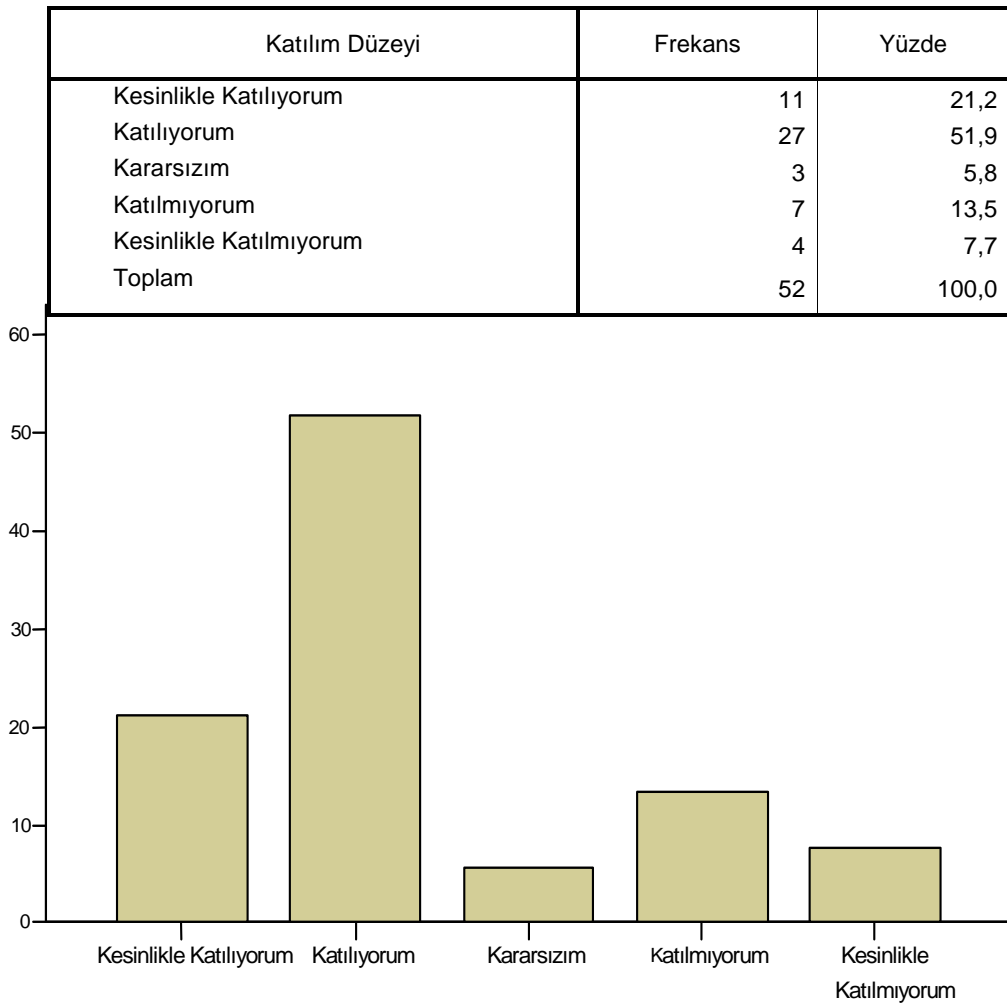
**Tablo 6.-Grafik 1. “ Etkin Bir Denetim İçin Ek Maliyet Getirse de Hile Riskini Değerlemek Gerekir” Sorusu ile İlgili Tablo ve Grafik**



**Soru 2: Hile Riski Değerlemesi Yapmamanın En Önemli Nedeni Kullanım Şeklinin Bilinmemesidir**

Bu soruya verilen cevapların aritmetik ortalaması 2,3462'dir. Yani katılma ile kararsızlık arasında katılmaya daha yakın bir değerdir.

**Tablo 7.-Grafik 2. “Hile Riski Değerlemesi Yapmamanın En Önemli Nedeni Kullanım Şeklinin Bilinmemesidir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik**



Tablo 7'ye baktığımızda denetçilerin yüzde 21,2'si hile riski değerlemesi yapmamanın en önemli nedeni olarak kullanım şeklinin bilinmediği görüşüne kesin katılmış, yüzde 51,9'u katılmış, yüzde 5,8'i fikir belirtmemiş, yüzde 13,5'i katılmamış, yüzde 7,7'si kesin katılmamıştır.

Hile riski değerlemesi bağımsız denetim de önemli bir yere sahiptir. Hile riski değerlemesinin yapılmaması denetim faaliyetinde verimliliği ve etkinliği olumsuz yönde etkilemektedir. Anket sonuçlarına göre denetçilerin hile riski uygulanmasına bu kadar önem vermelerine rağmen hile riski değerlemesinin yapılmamasının en önemli nedeni olarak kullanım şeklinin bilinmediği görüşüne büyük bir çoğunlukla katılmış olduğunu görürüz. Anket sonuçlarına göre toplam katılım yüzde 73,1'dir .

Toplam katılmama oranı ise 21,2'dir. Bunun nedeni denetçinin hile riski değerlemesi yapmamasının en önemli nedeni olarak kullanım şeklini bilmemesi değil de gereksiz görmesi, ek maliyet getirmesi vb. nedenleri daha önemli görmesinden kaynaklanıyor olabilir.

### **Soru 3 : Denetçiyi Finansal Tablolar Hakkındaki Görüşünü Etkileyecek Önemdeki Hileleri Bulmak İlgilendirir**

Denetçilerin bu soruya verdikleri cevapların aritmetik ortalaması 2,2115'tir. Bu katılma ile kararsızlık arasında katılmaya daha yakın bir değerdir.

Tablo 8'de görüldüğü gibi denetçiyi finansal tablolar hakkındaki görüşünü etkileyecek önemdeki hileleri bulmanın ilgilendireceği görüşüne yüzde 30,8 oranında kesin katılım, yüzde 40,4 oranında katılım olmuştur. Denetçilerimizin yüzde 9,6'sı görüş bildirmekten kaçınmıştır. Yüzde 15,4' ü katılmazken, yüzde 3,8'i kesin katılmamıştır.

Hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında temel sorumluluk müşteriye aittir. Ancak finansal tablolardaki hileler bağımsız denetim kuruluşunun görüşünü etkileyeceğinden denetçi finansal tablolar üzerinde önemli etkileri olabilecek hileleri ortaya çıkarmak amacı ile çalışmasını planlamak ve yürütmek zorundadır.

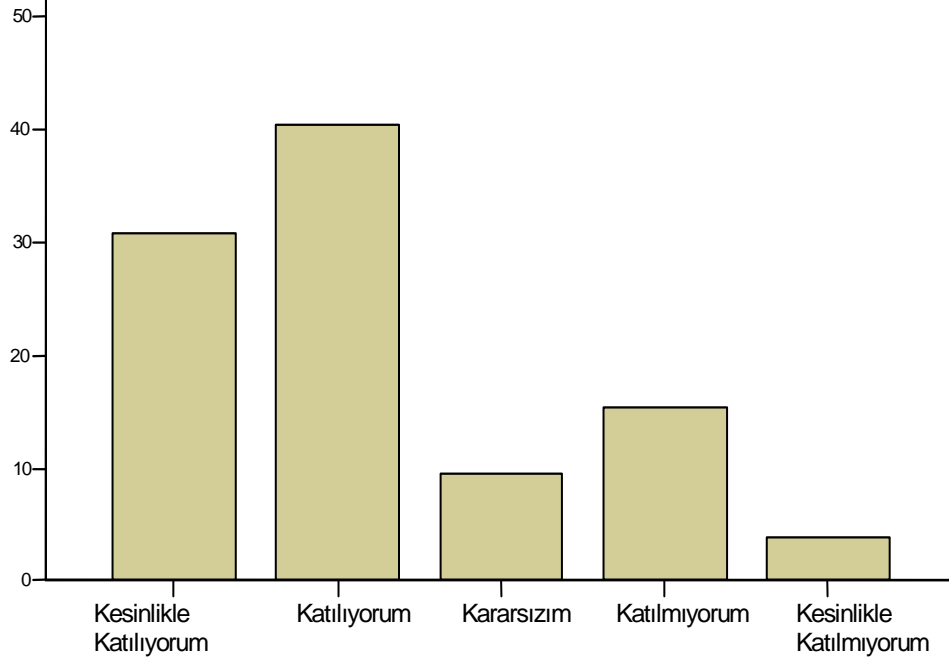
Grafikte de görüldüğü gibi denetçilerimizin büyük bir çoğunluğu ( yüzde 71,2'si ) denetçiyi finansal tablolar hakkındaki görüşünü etkileyecek önemdeki hileleri bulmanın ilgilendireceği görüşüne katılmıştır.

Denetçilerimizin yüzde 19,2'si ise bu görüşe katılmamıştır. Bunun nedeni hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasındaki temel sorumluluğun müşteriye ait olduğunu düşünerek katılmamış olabilir. Ya da hilede kasıt olduğundan önemli ya da önemsiz

olsa da bütün hileleri ortaya çıkarma konusunda kendini sorumlu hissettiğinden katılmamış olabilir.

**Tablo 8.-Grafik 3. “Denetçiyi Finansal Tablolar Hakkındaki Görüşünü Etkileyecek Önemdeki Hileleri Bulmak İlgilendirir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	16	30,8
Katılıyorum	21	40,4
Kararsızım	5	9,6
Katılmıyorum	8	15,4
Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,8
<b>Toplam</b>	<b>52</b>	<b>100,0</b>

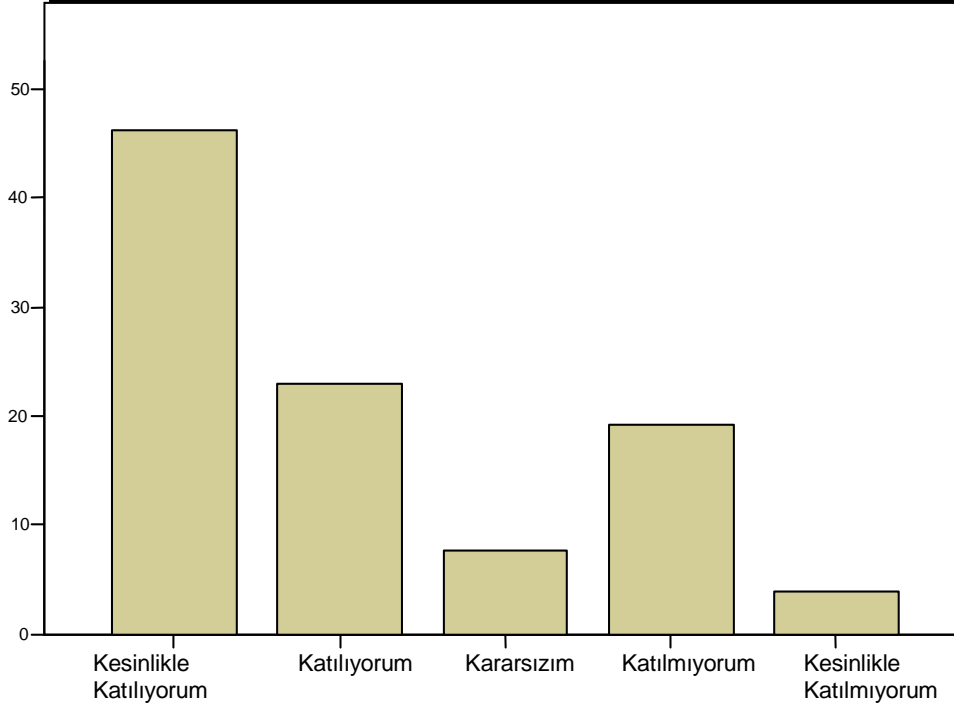


#### **Soru 4: Denetim Esnasında Hileleri Bulmak Hataları Bulmaktan Daha Önemlidir**

Denetçilerin bu soruya verdikleri cevapların aritmetik ortalaması 2,1154'tür. Katılma ile kararsızlık arasında, katılmaya daha yakın bir değerdir.

**Tablo 9.-Grafik 4.“Denetim Esnasında Hileleri Bulmak Hataları Bulmaktan Daha Önemlidir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	24	46,2
Katılıyorum	12	23,1
Kararsızım	4	7,7
Katılmıyorum	10	19,2
Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,8
Toplam	52	100,0



Tablo 9’da görüldüğü gibi ankete cevap veren denetçilerin yüzde 46,2’si denetim esnasında hileleri bulmanın hataları bulmaktan daha önemli olduğu görüşüne kesin katılırken, yüzde 23,1’i katılmış, yüzde 7,7’si görüş bildirmemiştir. Denetçilerin yüzde 19,2’si bu görüşe katılmamış, yüzde 3,8’i kesin katılmamıştır.

Hata bilmeyerek, istemeyerek yapılan yanlışlıklar, hile ise kasıtlı olarak yapılan yanlışlıklardır. Hatada kasıt olmadığından dolayı işletme bunu etkin bir iç kontrol sistemi ve gerek çalışanlar, gerekse yönetimin dikkati ile ortaya çıkararak önleyebilecektir. Fakat hilede ise kasıt vardır. Dolayısıyla hileler daha çok saklanmaya çalışılacaktır. Bu nedenle denetçilerin hileye hatalardan daha çok önem vermesi gerekmektedir.

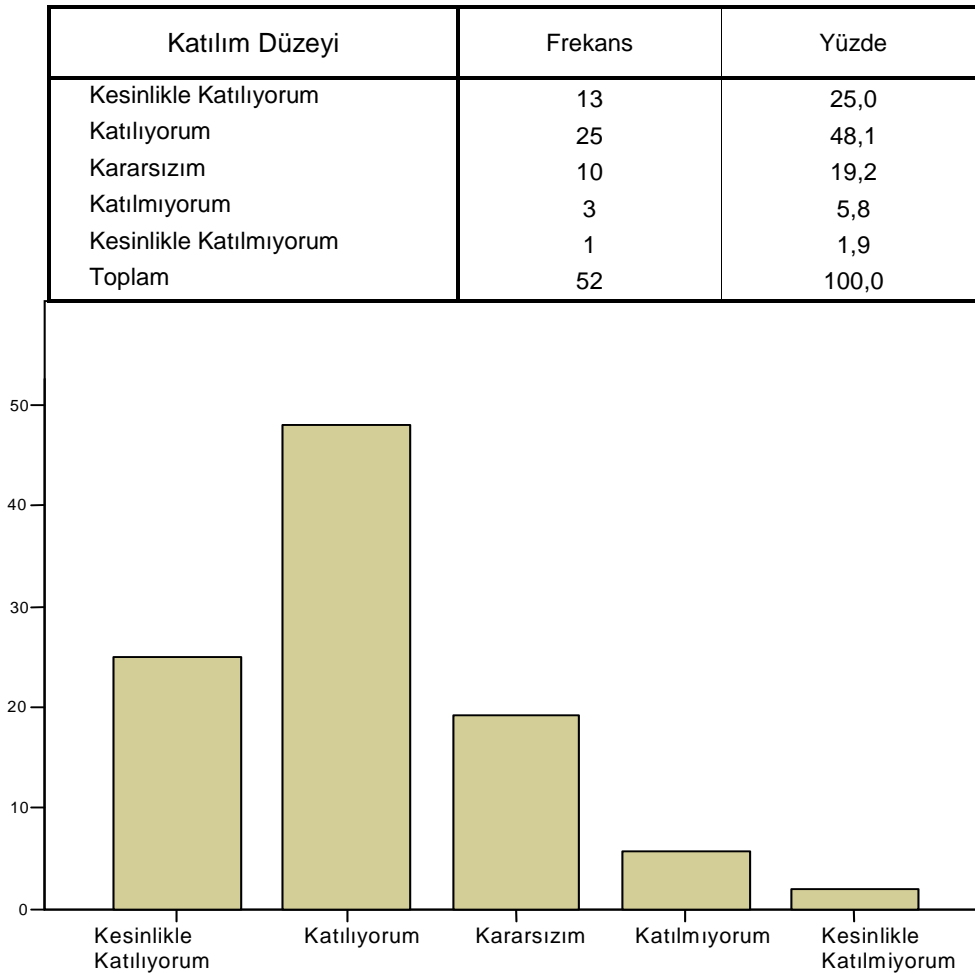
Grafikte de görüldüğü gibi ankete katılan denetçilerimizin büyük bir çoğunluğu (yüzde 69,3'ü) denetim esnasında hileleri bulmanın hataları bulmaktan daha önemli olduğu görüşüne katılmıştır.

Ankete katılan denetçilerimizin yüzde 23'ü ise bu görüşe katılmamıştır. Bunun nedeni sonuçta hatalarında finansal tabloları etkileyebileceğini düşündüklerinden hileleri bulmanın hataları bulmaktan daha önemli olmadığını, ikisinde önemli olduğunu düşünüyor olabilirler.

#### **Soru 5 : Denetçiler, Hileleri Bulma Konusunda Kendilerini Sorumlu Hissederler**

Denetçilerin bu soruya verdikleri cevapların aritmetik ortalaması 2,1154'tür. Katılma ile kararsızlık arasında katılmaya daha yakın bir değerdir.

**Tablo 10.-Grafik 5."Denetçiler, Hileleri Bulma Konusunda Kendilerini Sorumlu Hissederler" Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik**



Tablo 10'a baktığımızda denetçilerin hileleri bulma konusunda kendilerini sorumlu hissetmeleri görüşüne yüzde 25 oranında kesin katılım varken, yüzde 48,1 oranında katılım vardır. Denetçilerin yüzde 19,2'si fikir belirtmemiştir. Yüzde 5,8'i katılmazken, yüzde 1,9'u kesin katılmamaktadır.

Hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında temel sorumluluk denetlenen şirkete aittir. Fakat hileler finansal tablolar hakkındaki denetçi görüşünü etkileyebileceğinden hilelerin saptanması gerek mesleki açıdan, gerekse firmanın saygınlığı açısından önemlidir. Bu bağlamda denetçiler hilelerin bulunması konusunda kendilerini sorumlu hissederler.

Grafiğe baktığımızda denetçilerimizin büyük bir çoğunluğu ( yüzde 73,1'i ) hileleri bulma konusunda kendilerini sorumlu hissederler.

Denetçilerimizin yüzde 7,7'si ise bu görüşe katılmamıştır. Bunun nedeni hileleri bulma konusunda asıl sorumluluğun müşteri firmaya ait olduğunu düşünerek katılmamış olabilirler.

#### **Soru 6 : Önemli Bir Hilenin Ortaya Çıkarılmamasının Yasal Bir Yaptırımı Olmalıdır**

Bu soruya verilen cevapların aritmetik ortalaması 2,3846'dır. Katılma ile kararsızlık arasında, katılmaya daha yakın bir değerdir.

Tablo 11'e baktığımızda denetçilerin yüzde 19,2'si önemli bir hilenin ortaya çıkarılmamasının yasal bir yaptırım gerektirdiği görüşüne kesin katılmakta, yüzde 40,4'ünün katılmakta, yüzde 25'inin ise görüş belirtmemekte olduğunu görürüz. Denetçilerin yüzde 13,5'i katılmamış, yüzde 1,9'u ise kesin katılmamıştır.

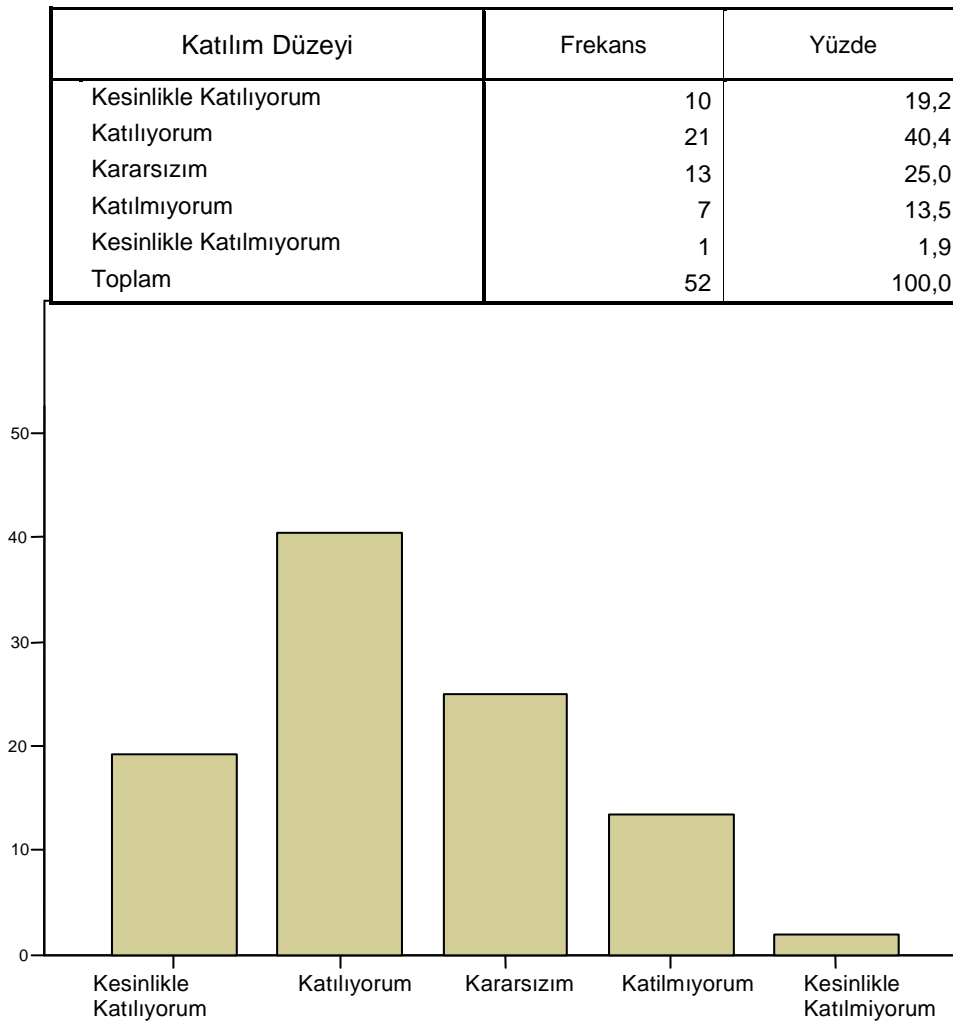
Denetlenen şirketin finansal tabloları hakkında yayınlanan bağımsız denetim raporları bankalar, kredi kuruluşları, yatırımcılar ve kamu kuruluşları tarafından dikkate alınarak alacakları kararlarda onlara yol gösteren veriler niteliğindedir. Denetim firmaları denetlediği şirketin önemli hilelerini bulmalarına rağmen gerek maddi kaygı gerekse müşteri ile ilgili özel ilişkisi nedeni ile mesleki sorumluluğa aykırı olarak hareket etme ihtimalleri söz konusu olabilir. Bu olasılığın ortadan kaldırılabilmesi için çeşitli yasal

düzenlemeler ile denetçinin ve bağlı bulunduğu denetim firmalarının önemli hileleri ortaya çıkarmaması durumunda çeşitli yasal yaptırımlar getirilmelidir.

Grafiğe baktığımızda denetçilerin büyük bir çoğunluğunun yasal bir yaptırım getirilmesi görüşüne katıldığını görürüz (yüzde 59,6 ). Böylece denetçiler hileleri bulma konusunda daha özenli davranabileceklerdir. Fakat yüzde 25 gibi önemli oranda denetçi ise fikir beyan etmemiştir.

Denetçilerin toplam yüzde 15,4'ü ise bu görüşe katılmamıştır. Bu durumda bu denetçilerin objektif davranmadıklarını düşünebiliriz.

**Tablo 11. –Grafik 6.“Önemli Bir Hilenin Ortaya Çıkarılmamasının Yasal Bir Yaptırımı Olmalıdır” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik**

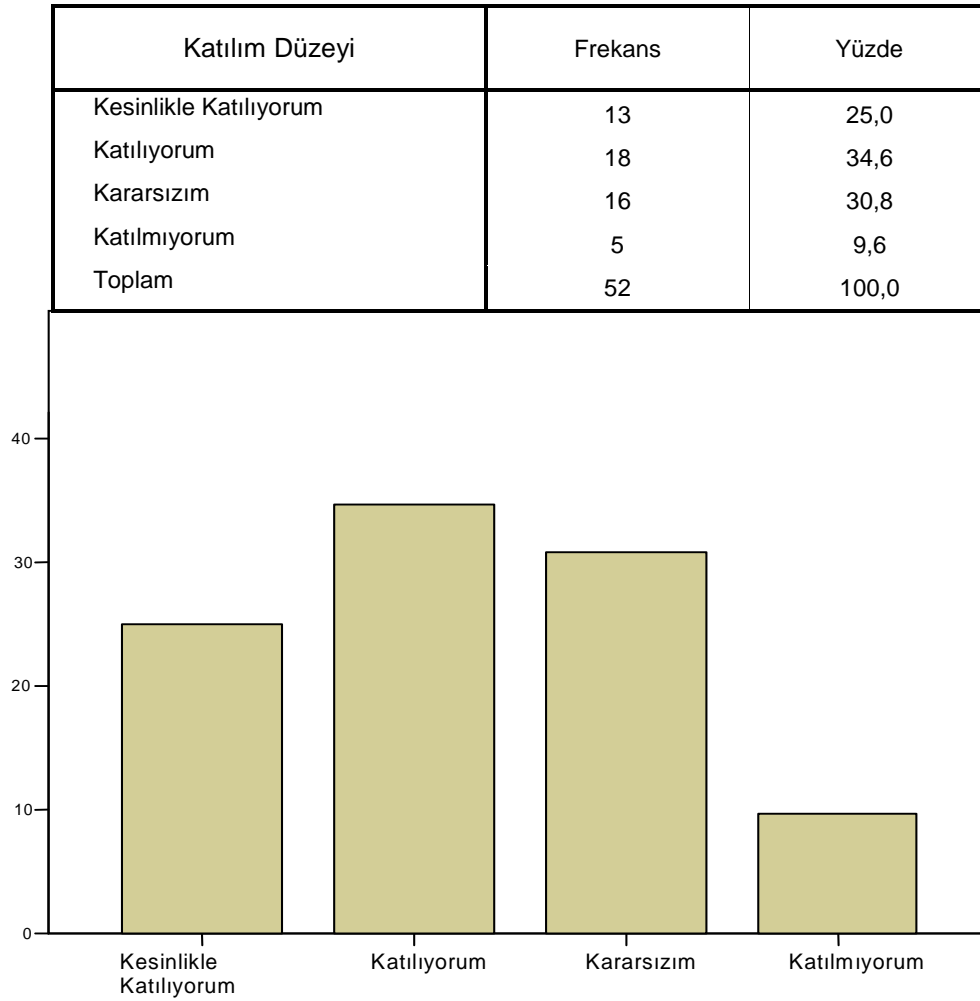




**Soru 7 : Bağımsız Denetim Firmasının Kalite Kontrol Güvence Sistemine Sahip Olması Denetimin Kalitesini Etkiler**

Bu soruya verilen cevapların aritmetik ortalaması 2,25'tir. Yani katılma ile kararsızlık arasında fakat katılmaya daha yakın bir değerdir.

**Tablo 12.-Grafik 7. “Bağımsız Denetim Firmasının Kalite Kontrol Güvence Sistemine Sahip Olması Denetimin Kalitesini Etkiler” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik**



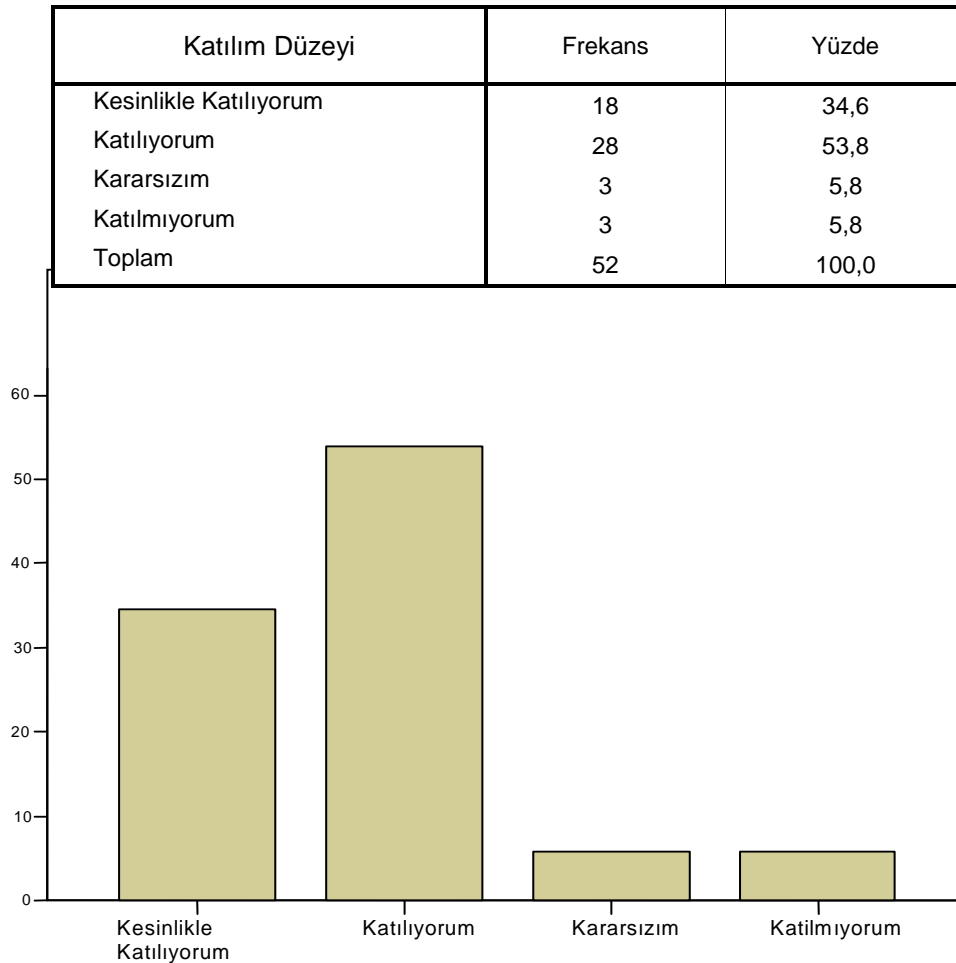
Tablo 12'ye baktığımızda bağımsız denetim firmasının kalite kontrol güvence sistemine sahip olmasının denetimin kalitesi üzerinde etkisi olduğu görüşüne kesin katılma oranı yüzde 25, katılma oranı yüzde 34,6, kararsızlık yüzde 30,8, katılmama oranı ise yüzde 9,6'dır.

Grafiğe baktığımızda toplam katılım oranı yüzde 59,6 gibi yüksek bir orandadır. Yüzde 30,8 gibi yüksek oranda denetçi ise görüş bildirmemiştir. Sonuç olarak denetçilerin çoğunun bağımsız denetim firmasının kalite kontrol güvence sistemine sahip olmasının denetimin kalitesi üzerinde etkili olacağı görüşünde olduğu söylenebilir. Zaten bağımsız denetim firmalarının müşterilerine ve bağımsız denetimden yararlanan kesimlere karşı sorumluluklarını yerine getirebilmesi için belli düzeyde kaliteyi sağlamak zorundadırlar. Bu açıdan denetim firmasının kalite kontrol güvence sistemine sahip olması önemlidir.

### Soru 8 : Hileleri Bulma Konusunda Özel Bir Eğitim Gereklidir

Bu soruya verilen cevapların aritmetik ortalaması 1,8269'dur. Kesin katılma ile katılma arasında , katılmaya daha yakın bir değerdir.

**Tablo 13.-Grafik 8. “Hileleri Bulma Konusunda Özel Bir Eğitim Gereklidir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik**



Tablo 13'e baktığımızda denetçilerin yüzde 34,6'sı hileleri bulma konusunda özel bir eğitim gerektiği görüşüne kesin katılmış, yüzde 53,8'i katılmış, yüzde 5,8'i fikir beyan etmemiş, yüzde 5,8'i ise katılmamıştır.

Hile konusu oldukça karmaşık ve önemli bir konudur. Hileleri bulma mesleki eğitim ve mesleki şüphecilik gerektirmektedir. Bu nedenle anketin uygulandığı denetçilerin çoğunluğu ( yüzde 88,4 ) hileleri bulma konusunda özel bir eğitim gerektiği görüşündedir.

Ankete katılan denetçilerin yüzde 5,8'i ise özel bir eğitimin gerektiği görüşüne katılmamaktadır. Bunun nedeni özel bir eğitim olmadan da denetçilerin edindikleri deneyimleri, sahip oldukları yetenekleri vb. şekilde hileleri bulabileceklerini düşünmüş olabilirler.

Grafiğe bakıldığında sonuç daha net bir şekilde görülmektedir. Ankete katılan denetçilerimizin verdikleri cevaplar büyük bir oranda katılım yönündedir. Çok düşük bir oranda görüş belirtmeme ve yine aynı oranda katılmama şeklinde görüş bildirilmiştir.

#### **Soru 9: Bağımsız Denetim Firmalarının, Denetçilerin Eğitimlerine Verdikleri**

##### **Önem Derecesi ve Bu Eğitimlerin Etkinliği, Hata ve Hilelerin Ortaya**

##### **Çıkarılmasında Önemli Bir Etkiye Sahiptir**

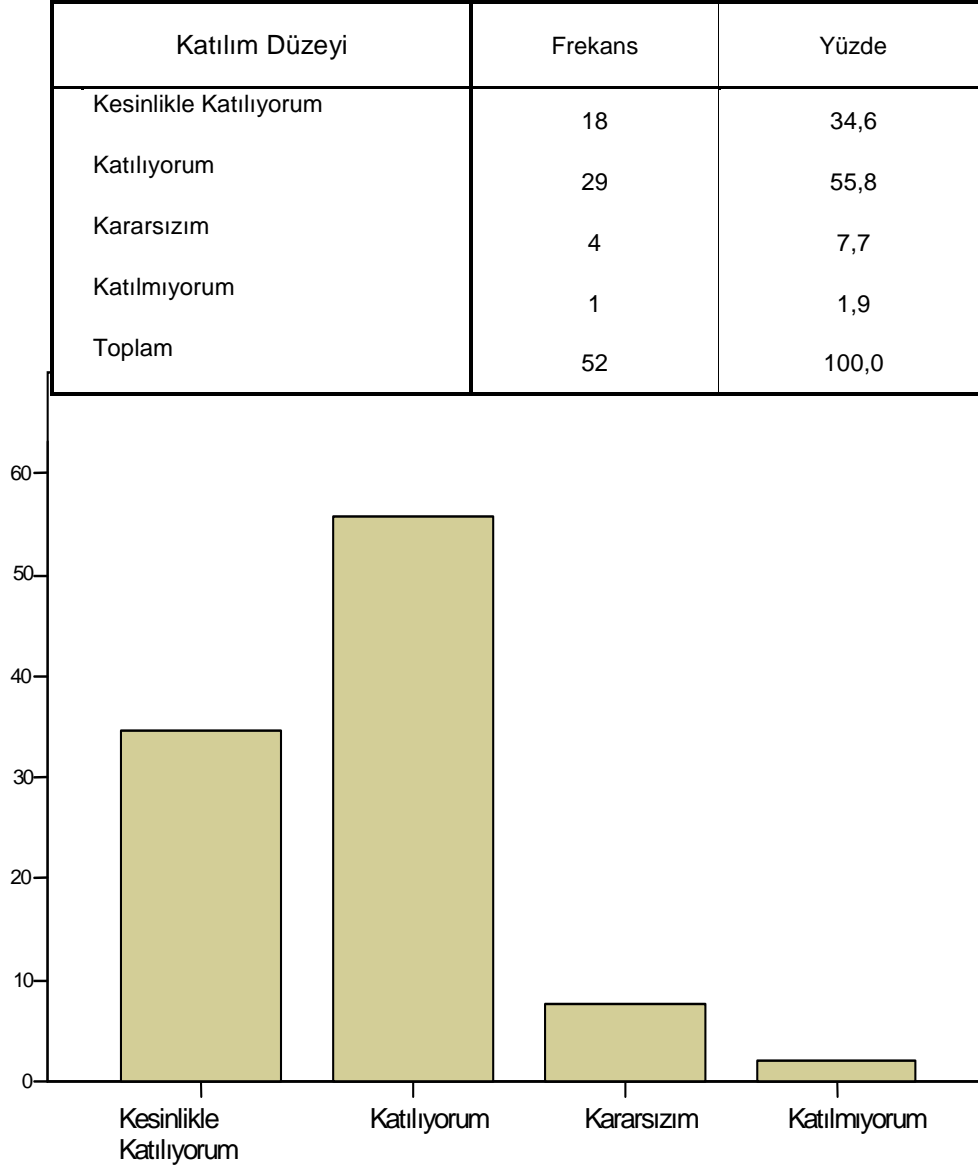
Bu soruya verilen cevapların aritmetik ortalaması 1,7692'dir. Kesin katılma ile katılma arasında, katılmaya daha yakın bir değerdir.

Güvenilir ve kaliteli bir denetim görüşüne ulaşmak için bu işlevi yürüten denetçilerin belli bir mesleki eğitime, deneyime ve yeteneğe sahip olması ve faaliyetini tam bir bağımsızlık ile yürütmesi zorunludur.

Tablo 14'e baktığımızda denetçilerin yüzde 34,6'sı denetim firmalarının, denetçilerin eğitimlerine verdikleri önem derecesinin ve bu eğitimlerin etkinliğinin, hata ve

hilelerin ortaya çıkarılmasında etkili olduğu görüşüne kesin katılmaktadır. Yüzde 55,8'i katılmakta, yüzde 7,7'si fikir belirtmemekte, yüzde 1,9'u ise katılmamaktadır.

**Tablo 14.-Grafik 9. “Bağımsız Denetim Firmalarının,Denetçilerin Eğitimlerine Verdikleri Önem Derecesi ve Bu Eğitimlerin Etkinliği, Hata ve Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında Önemli Bir Etkiye Sahiptir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik**



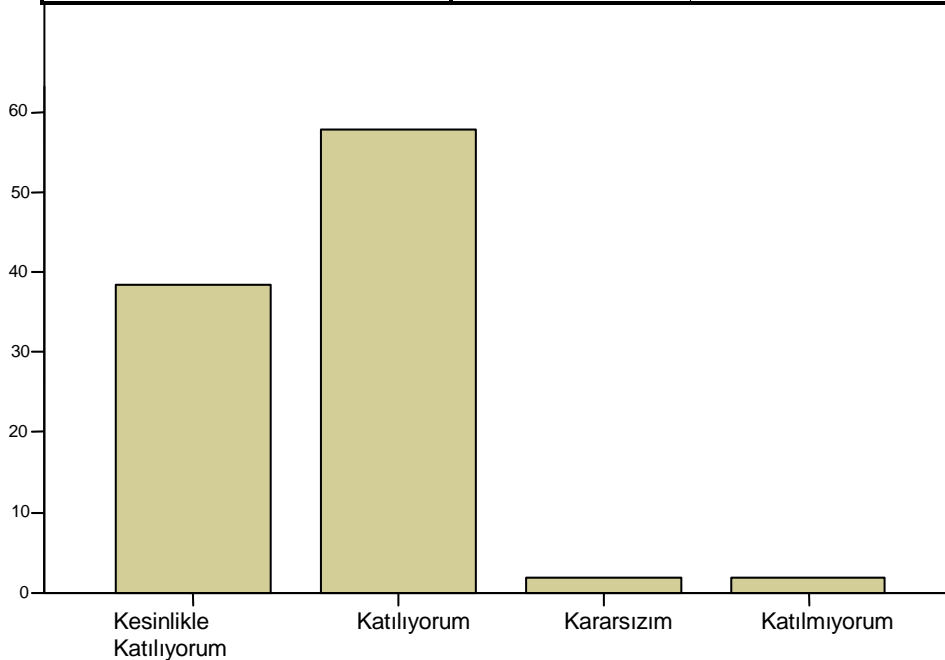
Grafiğe baktığımızda anketimize katılan denetçilerin yüzde 90,4'ünün hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında eğitimin önemli olduğu görüşüne katıldıkları görülmektedir.

**Soru 10 : Bağımsız Denetim Firmasında Çalışan Denetçilerin, Denetlenen İşletme Hakkında Sahip Oldukları Bilgi Birikimi ( İşletmenin faaliyet konusu,iç ve dış çevresinde karşı karşıya olduğu riskler ve etkileri ) Hilelerin Ortaya Çıkarılması Konusunda Etkilidir**

Bu soruya verilen cevapların aritmetik ortalaması 1,6731'dir. Yani kesin katılma ile katılma arasında katılmaya biraz daha yakın bir değerdir.

**Tablo 15.-Grafik 10. “Bağımsız Denetim Firmasında Çalışan Denetçilerin, Denetlen İşletme Hakkında Sahip Oldukları Bilgi Birikimi ( işletmenin faaliyet konusu,iç ve dış çevresinde karşı karşıya olduğu riskler ve etkileri ) Hilelerin Ortaya Çıkarılması Konusunda Etkilidir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	20	38,5
Katılıyorum	30	57,7
Kararsızım	1	1,9
Katılmıyorum	1	1,9
Toplam	52	100,0



Tablo 15'te görüldüğü gibi denetçilerin yüzde 38,5'i bağımsız denetçilerin denetledikleri işletmeler hakkında sahip oldukları bilgi birikiminin hilelerin ortaya çıkarılmasında etkili olacağı görüşüne kesin katılırken, yüzde 57,7'si katılmış, yüzde 1,9'u bu konuda fikri olmadığını belirtmiştir. Denetçilerin yüzde 1,9'u denetçilerin işletme ile ilgili sahip olduğu bilgi seviyesi ile hilelerin ortaya çıkarılması arasında bir ilişkinin olmadığını belirtmiştir.

Bu soruda denetçilerin mesleki tecrübe ve sektördeki uzmanlığının hilelerin ortaya çıkarılmasındaki etkisi belirlenmeye çalışılmaktadır.

Grafiğe bakıldığında katılma oranının oldukça yüksek olduğunu görülmektedir (yüzde 96,2).

### **Soru 11 : Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında Çalışanlardan İpuçları Alınması Önemlidir**

Bu soruya verilen cevapların aritmetik ortalaması 1,9423'tür. Kesin katılma ile katılma arasında, katılmaya çok daha yakın bir değerdir.

Tablo 16'da görüldüğü gibi ankete katılan denetçilerin yüzde 17,3'ü hilelerin ortaya çıkarılmasında çalışanlardan ipuçları alınmasının önemli olduğu görüşüne kesin katılmış, yüzde 76,9 'u katılmış, yüzde 5,8'i ise katılmamıştır. Kararsız cevabı veren olmamıştır.

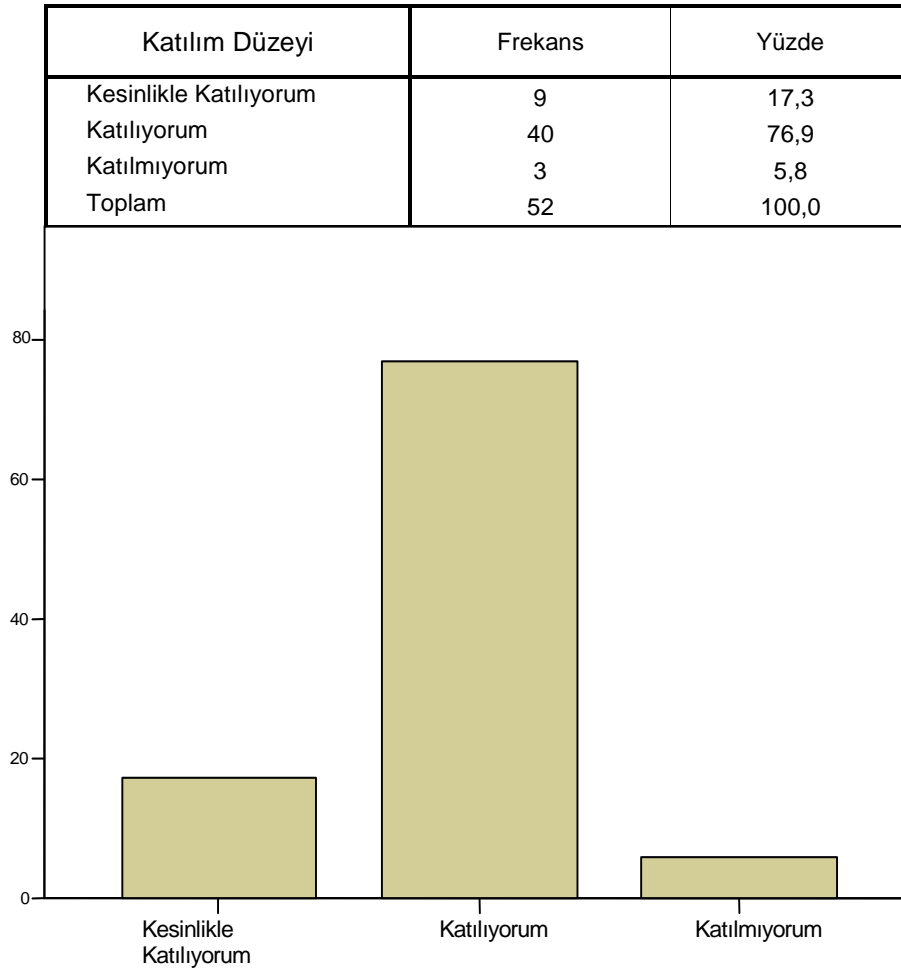
Bağımsız denetim kuruluşlarının çalışmalarına dayanak teşkil eden belge ve bilgiler büyük ölçüde müşteri işletme çalışanları tarafından sağlanmaktadır. Denetçi finansal tablolar ile ilgili görüşünü oluştururken elindeki bu bilgi ve belgeleri kullanmakta ve çalışanlarla konuşarak denetim görüşüne ulaşmaya çalışmaktadır.

Bu soruda denetçilerin çalışanlarla yaptıkları konuşmalardan elde ettikleri ipuçlarının hilelere ulaşmada ve ortaya çıkarılmasındaki rolü belirlenmeye çalışılmaktadır.

Grafikte görüldüğü gibi katılım oranı oldukça yüksektir ( yüzde 94,2 ). Buda bize etkili raporlama mekanizması ve çalışanlardan yönetime iletişim kanallarının açıklığının hilelerin bulunmasında ve azaltılmasında olumlu bir etkide bulunmuş olduğunu akla getirir.

Grafiğe baktığımızda yüzde 5,8’lik bir katılmama oranı olduğunu görürüz. Denetçilerin katılmama nedeni çalışanların işletmeye bağlı olarak çalıştıkları için işletme ile ilgili ipuçları vermeyeceklerini düşündüklerinden kaynaklanabilir.

**Tablo 16.-Grafik 11. “Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında Çalışanlardan İpuçları Alınması Önemlidir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik**

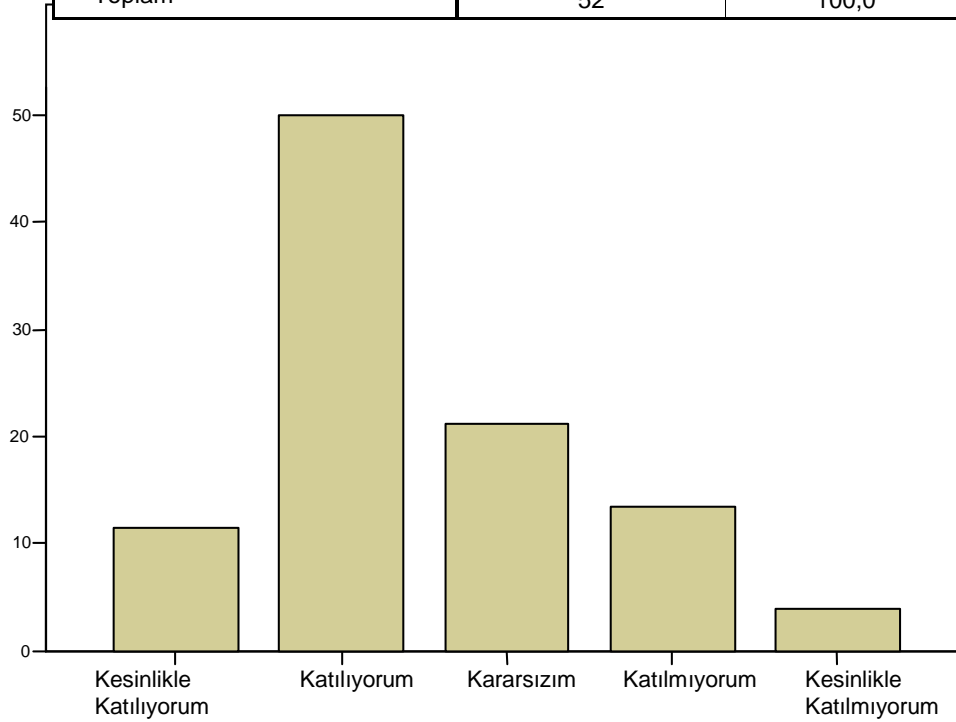


### **Soru 12 : Hileler Yeterli Kontrollerle Önlenebilir**

Bu soruya verilen cevapların aritmetik ortalaması 2,4808’dir. Yani katılma ile kararsızlık arasında bir değerdir.

**Tablo 17.-Grafik 12. “Hileler yeterli kontrollerle önlenbilir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	6	11,5
Katılıyorum	26	50,0
Kararsızım	11	21,2
Katılmıyorum	7	13,5
Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,8
Toplam	52	100,0



Tablo 17’de görüldüğü gibi anketin yapıldığı denetçilerimizin yüzde 11,5’i hilelerin yeterli kontrollerle önlenbileceği görüşüne kesin katılmış, yüzde 50’si katılmış, yüzde 21,2’si görüş bildirmemiştir. Yüzde 13,5’i katılmamış, yüzde 3,8’i ise kesin katılmamıştır.

Grafikte görüldüğü gibi denetçilerimizin toplam yüzde 61,5’i katılma yönünde görüş beyan etmiştir.

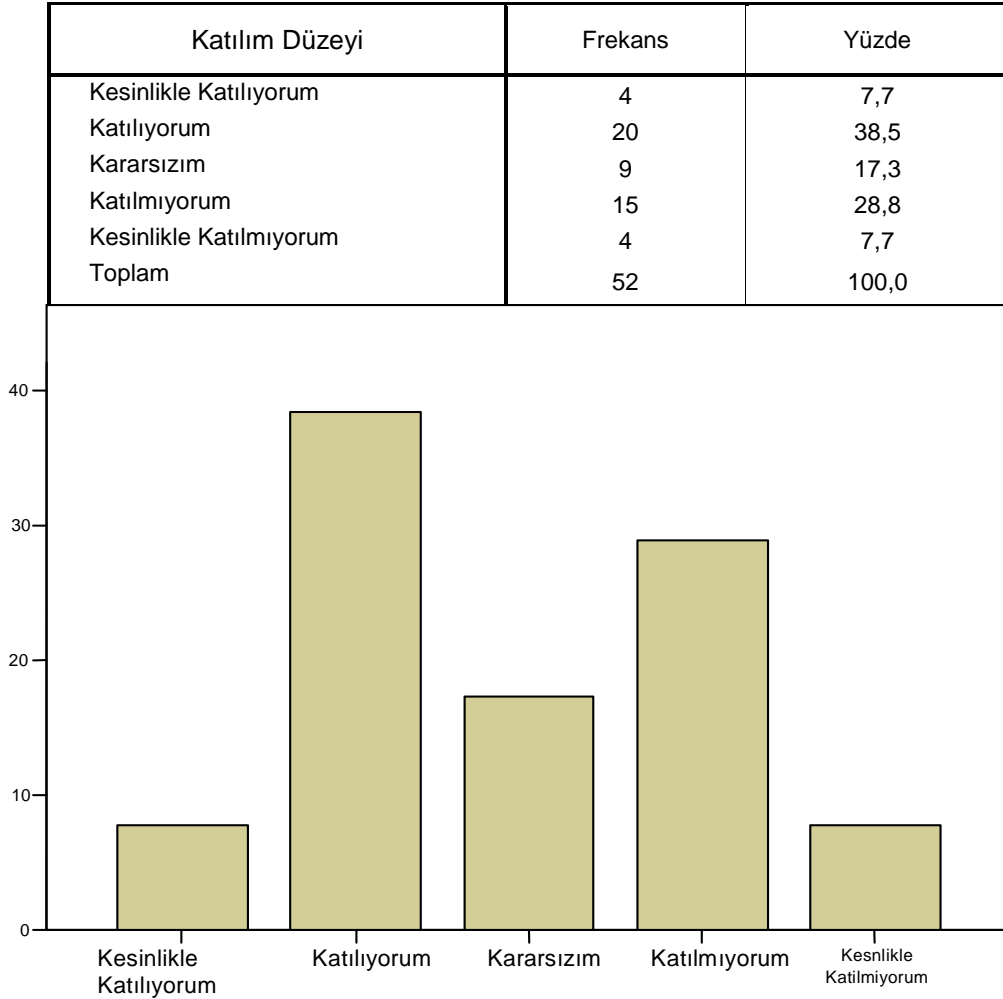
Hileler yeterli kontrollerle büyük ölçüde önlenbilir. Hileler kasıtlı olarak yapılmaktadır, küçük bir olasılıkla olsa tüm kontrollere rağmen gözden kaçabilir.



### Soru 13 : Hileler Kişisel Dürüstlük ve Adaletle Önlenebilir

Bu soruya verilen cevapların aritmetik ortalaması yüzde 2,9038'dir. Yani katılma ile kararsızlık arasında, kararsızlığa çok daha yakın bir değerdir.

**Tablo 18.-Grafik 13 “Hileler Kişisel Dürüstlük ve Adaletle Önlenebilir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik**



Tablo 18'e bakıldığında denetçilerimizin yüzde 7,7'si hilelerin kişisel dürüstlük ve adalet ile önlenebileceği görüşüne kesin katılmakta, yüzde 38,5'i katılmakta, yüzde 17,3'ü fikir beyan etmemekte, yüzde 28,8'i katılmamakta, yüzde 7,7'si ise kesinlikle katılmamaktadır.

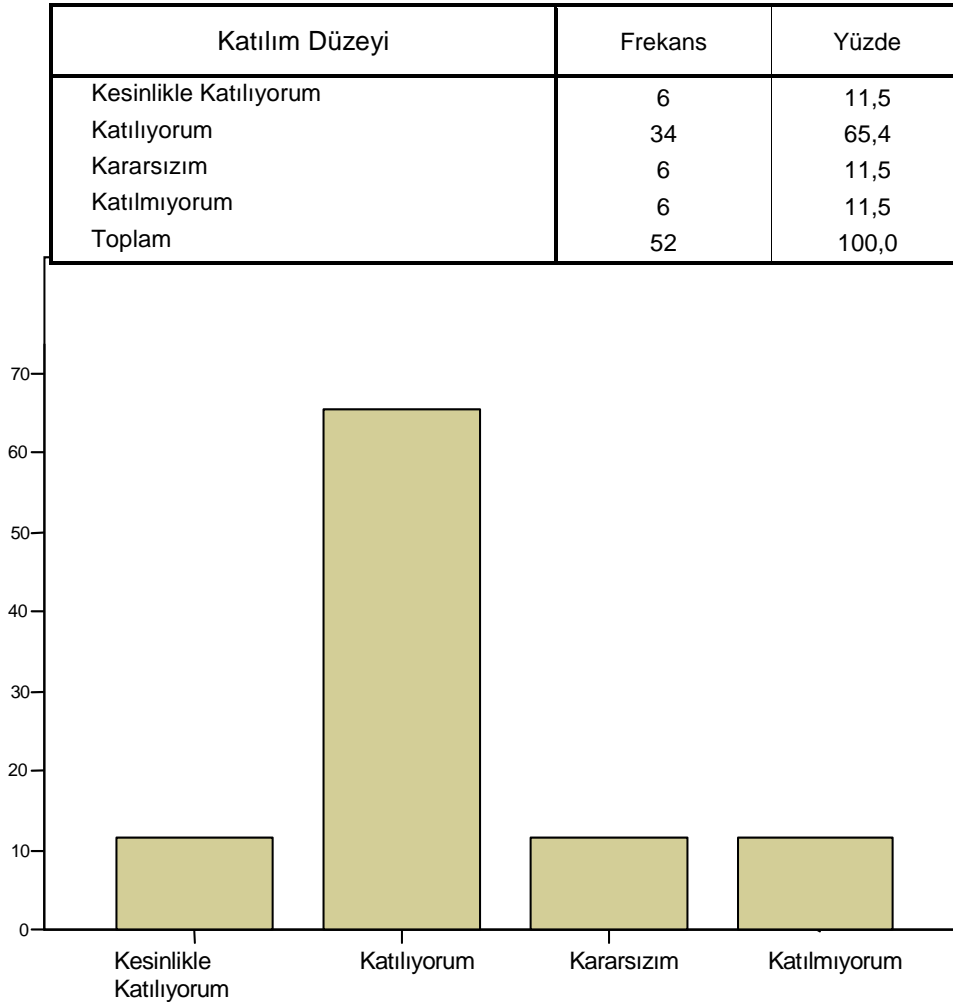
Piyasada işletmeler hakkında oluşan bilgi, kamuoyuna finansal tablolar aracılığıyla ulaştırılır. Piyasanın düzgün işleyebilmesi için işletmeler ile ilgili bilgiler tarafsız ve

sağlıklı bir biçimde kamuoyuna açıklanmalıdır. Bu nedenle bağımsız denetçiler, dürüst ve adil davrandıkları takdirde hile girişimlerinin devlete ve kamuoyuna büyük zararlar vermeden önlenmesi mümkün olabilir.

**Soru 14: Mutabakatlarda Eksik Belge Bulunması Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında Etkilidir**

Bu soruya verilen cevapların aritmetik ortalaması 2,2308'dir. Yani katılıyorum ile kararsızlık arasında, katılıyorduma daha yakın bir değerdir.

**Tablo 19.-Grafik 14. “Mutabakatlarda Eksik Belge Bulunması Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında Etkilidir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik**



Tablo 19’u incelediğimizde denetçilerin yüzde 11,5’i mutabakatlarda eksik belge bulunmasının hilelerin ortaya çıkarılmasına etkili olacağı görüşüne kesin katılmaktadır, yüzde 65,4’ü katılmaktadır. Denetçilerin yüzde 11,5’i fikir beyan etmemiştir, yüzde 11,5’i katılmamıştır.

Denetlenen şirketin ilişki kurduğu kişi ve gruplarla ilgili finansal tablolardaki verilerin doğruluğunun mutabakat yoluyla ilgili kişi ve kurumlarda aynı bilginin doğruluğunun sorgulanması hilelerin ortaya çıkarılmasında en önemli unsurlardan biridir.

Grafikte de görüldüğü gibi toplam katılım yüzde 76,9 gibi yüksek bir orandadır.

Denetçilerin toplam yüzde 11,5’i katılmamıştır. Mutabakatlar tüm denetim faaliyetlerinde önemle üzerinde durulan ve denetçi tarafından yapılan işlemdir. Bunu bilen işletmeler bunları göz önünde bulundurarak, finansal tabloları etkileyen hileleri mutabakatlar sonucu ortaya çıkarılamayacak veya mutabakatı yapılamayacak unsurlar üzerinde yapılabileceğini düşündükleri için yargıya katılmamış olabilirler.

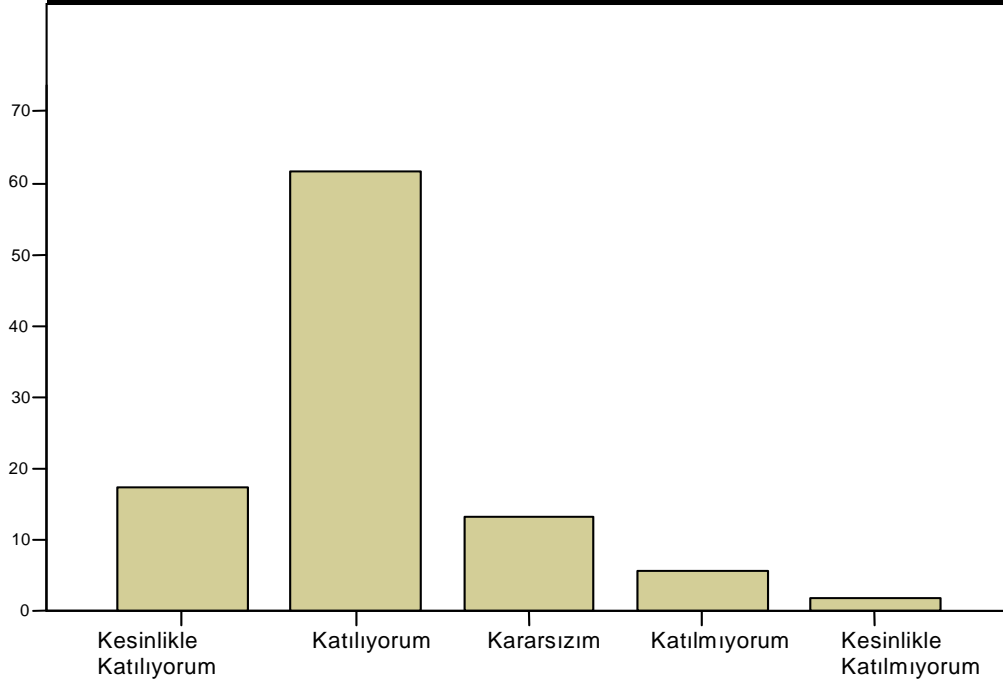
### **Soru 15 : Denetçi, İç Denetim Bölümüyle Hilelerin Ortaya Çıkarılabilmesi Konusunda İşbirliği Yapmalıdır**

Bu soruya verilen cevapların aritmetik ortalaması 2,1346’dır. Katılma ile kararsızlık arasında katılmaya çok daha yakın bir değerdir.

Hile insan faktörünün oluşturduğu karmaşık bir yapı olduğu için bu konuda her türlü işbirliğine başvurmak çok önemlidir. Denetçinin, iç denetim bölümüyle işbirliği yapması hilelerin ortaya çıkarılması konusunda etkili olabilmektedir. İç denetçi, iç kontrolle ilgili yönetime raporlar sunmaktadır. Bu raporları bağımsız denetçi ile paylaşması, yapılan denetimin etkinliğini arttıracaktır. Ayrıca iç denetçiler, işletme içerisinde buldukları her türlü hile eylemini üst yönetime raporlamaktadırlar. Bu hile eylemlerine yönelik raporların bağımsız denetçi ile paylaşılması, bağımsız denetçinin hileleri ortaya çıkarabilmesinde etkili olacaktır.

**Tablo 20.-Grafik 15. “Denetçi, İç Denetim Bölümüyle Hilelerin Ortaya Çıkarılabilmesi Konusunda İşbirliği Yapmalıdır” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	9	17,3
Katılıyorum	32	61,5
Kararsızım	7	13,5
Katılmıyorum	3	5,8
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,9
Toplam	52	100,0



Aynı zamanda denetçilerin işletmelerin iç kontrollerini tanıma ve değerlemeleri denetim çalışmalarında zaman, işgücü ve dolayısıyla maliyet tasarrufu sağlayabilecektir.

Anket sonuçlarına bakıldığında denetçilerin, yüzde 17,3'ü iç denetim bölümüyle hileler konusunda işbirliği yapılması görüşüne kesin katılmakta, yüzde 61,5'i katılmakta, yüzde 13,5'i görüş bildirmemekte, yüzde 5,8'i katılmamakta, yüzde 1,9'u ise kesin katılmamaktadır.

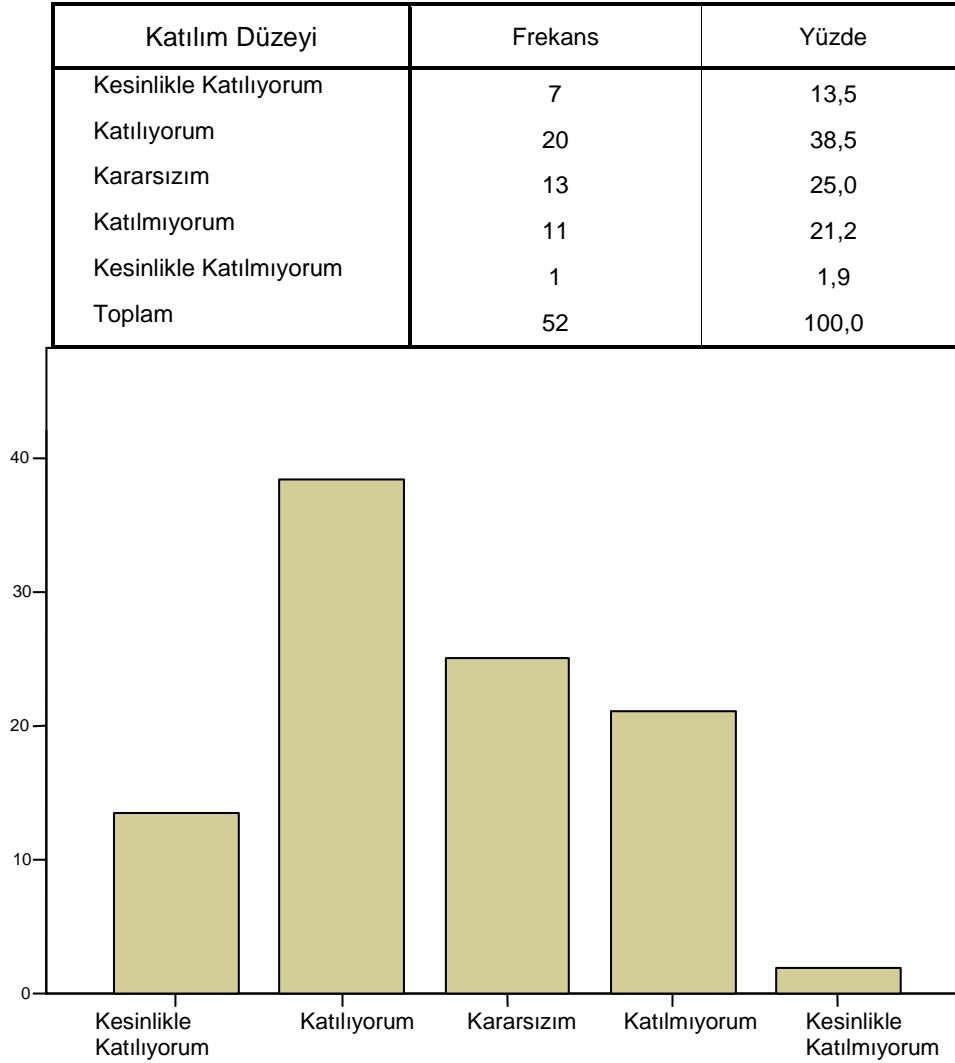
Grafikte de görüldüğü gibi denetçilerin büyük bir çoğunluğu hilelerin ortaya çıkarılmasında iç denetçilerle işbirliğinden yanadır.( Yüzde 78,8'i)

Denetçilerin toplam yüzde 7,7'si bu görüşe katılmamaktadır. Bunun nedeni hilelerin işletme tarafından kasıtlı olarak yapıldığı için iç denetçinin yardımcı olmasından çok gizleyebileceğini düşündüklerinden katılmamış olabilirler.

### Soru 16 : İç Denetçi İle İşbirliği Yanlış Bir Denetim Görüşüne Varmayı Engeller

Bu soruya verilen cevapların aritmetik ortalaması 2,5962 dır. Yani katılma ile kararsızlık arasında bir sonuçtur.

**Tablo 21.-Grafik 16. “İç Denetçi İle İşbirliği Yanlış Bir Denetim Görüşüne Varmayı Engeller” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik**



Anket yapılan denetçilerin yüzde 13,5'i iç denetçi ile işbirliğinin yanlış bir denetim görüşüne varmayı engelleyeceği görüşüne kesin katılmakta, yüzde 38,5'i katılmaktadır. Yüzde 25'i fikir beyan etmemiştir. Denetçilerin yüzde 21,2'si bu görüşe katılmadığını, yüzde 1,9'u ise kesin katılmadığını belirtmiştir.

Denetçilerimizin yaklaşık yarısı (yüzde 52'si) bağımsız denetçi ile iç denetçinin işbirliği yapması ile bağımsız denetçinin yanlış bir denetim görüşüne varmasını engelleyeceğini belirtmiştir. Yine denetçilerin yüzde 23,1'i bu görüşe katılmadığını belirtmiştir.

Bağımsız denetçi iç denetçi ile işbirliği yaparak işletmeyi kolayca tanıyabilir. İç denetçinin iç kontrolle ilgili yönetime sunduğu raporları, bağımsız denetçi ile paylaşması bağımsız denetçinin işletme hakkında göremediği noktaları ortaya çıkartabilir. Böylece bağımsız denetçinin, iç denetçi ile işbirliği yapması yanlış bir denetim görüşüne varmasını engelleyecektir.

Ayrıca iç denetçi firmayı daha iyi tanıdığı için bağımsız denetçi şüphe duyduğu olaylar ile ilgili görüşünü oluştururken iç denetçi ile konuşarak daha doğru denetim görüşüne ulaşmaya çalışmalıdır.

### **Soru 17 : İç Denetçiler Hilelerin Ortaya Çıkarılabilmesi Konusunda İşbirliğine İsteklidirler**

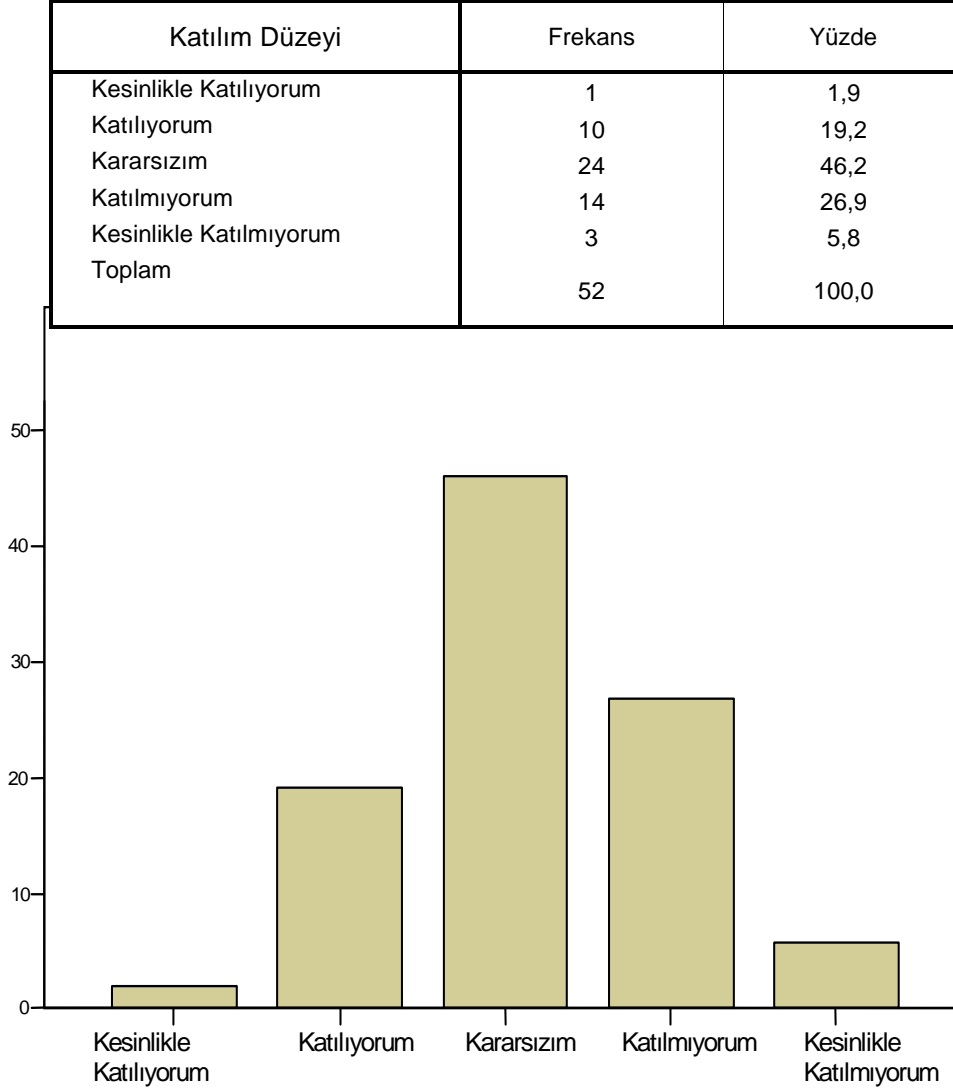
Bu soruya verilen cevapların aritmetik ortalaması 3,1538 dir. Yani karasızlık ile katılmama arasında karasızlığa çok daha yakın bir değerdir.

Tablo 22'ye baktığımızda, denetçilerin yüzde 1,9'u iç denetçilerin hilelerin ortaya çıkarılması konusunda işbirliğine istekli olduğu görüşüne kesin katılmakta, yüzde 19,2'si katılmakta, yüzde 46,2'si görüş bildirmemekte, yüzde 26,9'u katılmamakta, yüzde 5,8'i ise kesin katılmamaktadır.

Grafiğe baktığımızda denetçilerin yüzde 46,2'sinin çoğunun görüş bildirmediğini görürüz. Ayrıca anket yapılan denetçilerin, iç denetçilerin işbirliğine istekliliği hakkındaki görüşe toplam katılım yüzde 21,1 iken katılmama yüzde 32,7 dir. Katılmama yönündeki görüşün katılımdan daha fazla olduğu söylenebilir.

Çünkü bazı işletmelerde iç denetim birimleri, işletme yönetiminden tam olarak bağımsız olmadığı için bir hile olayının gizlenmesinde rol oynayabilmekte ve bağımsız denetçi ile işbirliğinden kaçabilmektedir.

**Tablo 22.-Grafik 17.”İç Denetçiler Hilelerin Ortaya Çıkarılabilmesi Konusunda İşbirliğine İsteklidirler” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik**

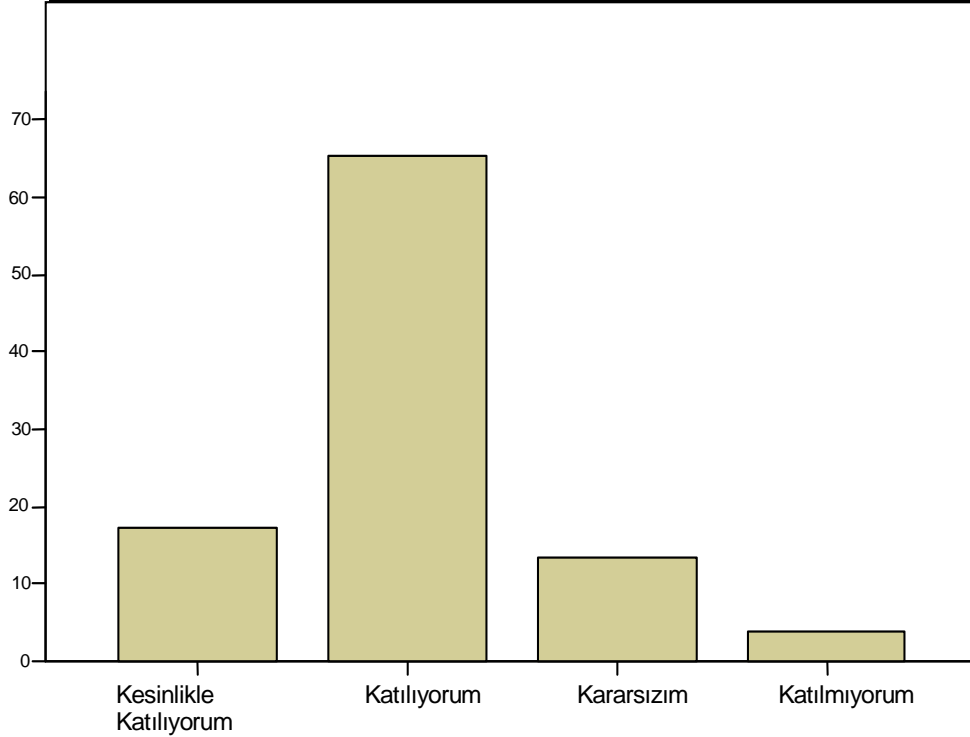


**Soru 18 : Bağımsız Denetçilerin Denetim Faaliyetlerini Gerçekleştirirken, İlişkili Olduğu Gruplarla ( İç Denetim, Denetim Komitesi vb. ) Kurdukları İletişim (Yapılan Çalışmalardan Yararlanma ) Hilelerin Ortaya Çıkarılması Konusunda Etkilidir**

Bu soruya verilen cevapların aritmetik ortalaması 2,0385'tir. Yani katılma ile kararsızlık arasında, katılmaya çok daha yakın bir değerdir.

**Tablo 23.-Grafik 18.”Bağımsız Denetçilerin Denetim Faaliyetlerini Gerçekleştirirken, İlişkili Olduğu Gruplarla (İç Denetim, Denetim Komitesi vb.) Kurdukları İletişim (Yapılan Çalışmalardan Yararlanma) Hilelerin Ortaya Çıkarılması Konusunda Etkilidir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	9	17,3
Katılıyorum	34	65,4
Kararsızım	7	13,5
Katılmıyorum	2	3,8
Toplam	52	100,0





Bağımsız denetim çalışması sırasında müşteri şirket çalışanları tarafından yapılan hilelerin bulunması ve ortaya çıkarılması çok zordur. Genellikle alt düzeyde çalışan kişilerce yapılan hileli işlemler, yöneticilerinde yardımıyla daha rahat ortaya çıkarılırken, üst düzey yöneticiler tarafından yapılan hilelerin ortaya çıkarılması daha zor olmaktadır. Bu nedenle bağımsız denetçiler, şirketlerde bulunan iç kontrol sistemleri, iç denetçiler ve denetim komiteleri ile iletişim içinde olarak hilelerin ortaya çıkarılması ve hileli işlemlerin önlenmesi konusunda önemli sonuçlara ulaşabilir.

Tablo 23'te görüldüğü gibi ankete katılan bağımsız denetçilerin yüzde 17,3'ü bağımsız denetçilerin denetledikleri işletmenin ilişkili grupları ile çalışmanın ve onların çalışmalarından yararlanmanın hilelerin ortaya çıkarılmasına olumlu katkıda bulunacağı görüşüne kesin katılırken , yüzde 65,4'ü katılmış, yüzde 13,5'i bu konuda fikri olmadığını belirtmiştir. Denetçilerin yüzde 3,8'i ise denetçilerin bu gruplar ile çalışmalarının hilelerin ortaya çıkarılmasında etkili olmayacağını belirtmiştir.

Grafiğe baktığımızda verilen cevapların kesin katılıyorum ve katılıyorum noktalarında yoğunlaşmış olduğunu görürüz.

### **Soru 19 : Ülkemizde Genel Olarak Denetçiler ve Denetim Firmaları Hem Gerçekte Hem de Görünürde Bağımsızlığa Uymaktadırlar**

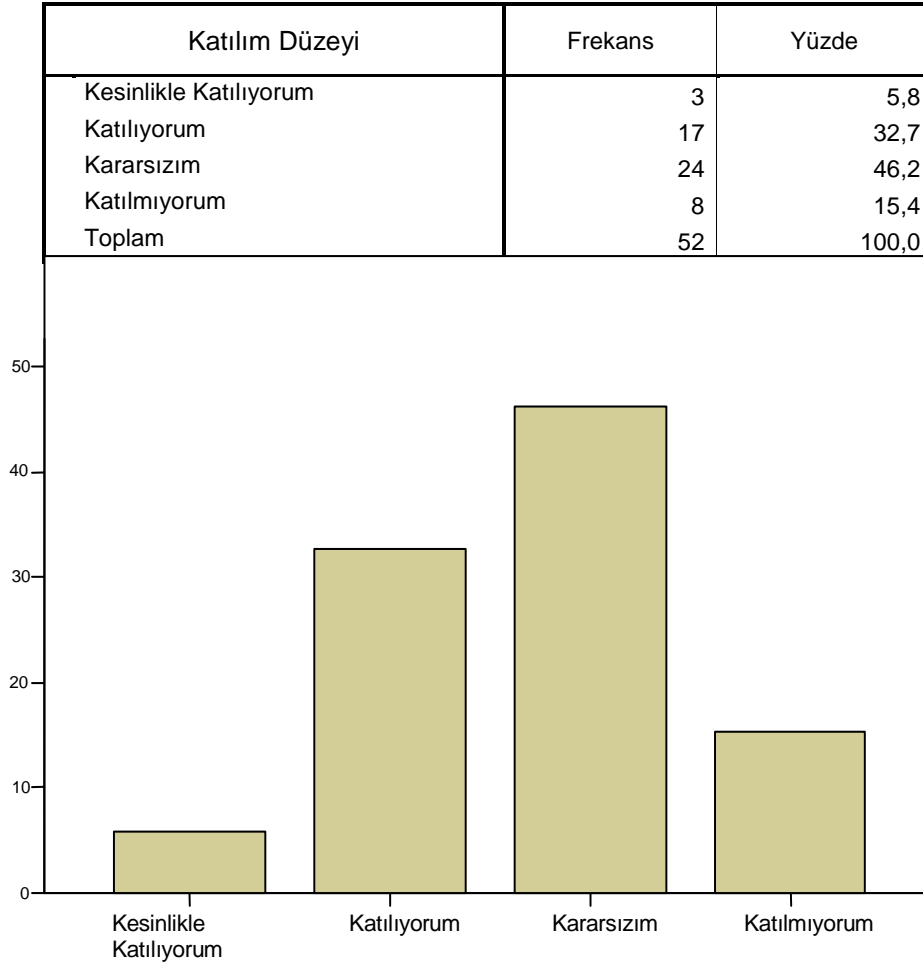
Bu soruya verilen cevapların aritmetik ortalaması 2,7115 çıkmıştır. Yani katılma ile kararsızlık arasında, kararsızlığa daha yakın bir değerdir.

Denetçinin gerçekte bağımsız olması dürüst ve tarafsız olmasına bağlıdır. Bu özelliklerden biri eksikse gerçek bağımsızlıktan söz edilemez. Denetçinin kullanıcı kesimlerden birinin çıkarını diğeri aleyhine gözetir bir tutum içine girmesi tarafsızlığın ve dolayısı ile bağımsızlığın ortadan kalkmasına yol açacaktır.

Denetçinin aynı zamanda görünürde bağımsızlığa da dikkat etmesi gerekir. Yani denetçinin müşteri firma ile iş ilişkisi içinde olması ( gerçekte böyle bir ilişki bağımsızlığı zedeleyecek düzeyde bir ilişki olmasa da ) denetim raporu kullanacak kesimlerde denetçinin bağımsız olmadığı görüşünün ağırlık kazanmasına neden olabilir. Örneğin müşteri firmada aynı zamanda yönetici olarak görev yapan denetçi, gerçekte dürüst ve tarafsız olmasına rağmen üçüncü kişiler gözünde tarafsızlığını

yitirmiş olarak algılanabilir. Bu nedenle denetçilerin sadece gerçekte değil, aynı zamanda görünüşte de bağımsız olmaları , yani müşteri firma ile hiçbir şekilde işçi-işveren ilişkisi içinde bulunmamaları gerekir.

**Tablo 24.-Grafik 19. “Ülkemizde Genel Olarak Denetçiler ve Denetim Firmaları Hem Gerçekte Hem de Görünürde Bağımsızlığa Uymaktadırlar” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik**



Tablo 24’te görüldüğü gibi ankete katılan denetçilerimizin yüzde 5,8’i denetçiler ve denetim firmalarının hem gerçekte hem de görünürde bağımsız olduğu görüşüne kesin katılırken, yüzde 32,7’si katılmakta , yüzde 46,2’si fikir belirtmemekte, yüzde 15,4’ü ise katılmamaktadır.

Grafikte görüldüğü gibi toplam katılım yüzde 38,5 iken, katılmama yüzde 15,4’tür. Yaklaşık olarak denetçilerin yarısı ise görüş belirtmekten kaçınmıştır.

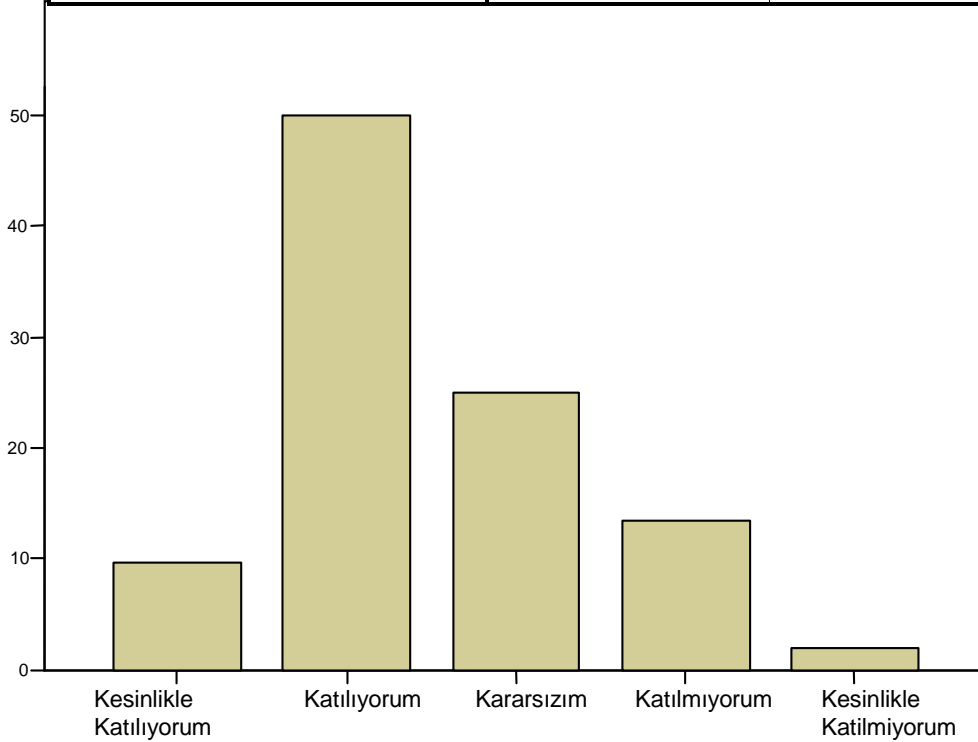
Bizzat bu işi yapanların yüzde 46,2'sinin görüş bildirmemesi ve yüzde 15,4'ünün olumsuz görüş bildirmesi bağımsız denetim mesleğinde tam bağımsızlığın sağlanamadığının bir göstergesidir. Bağımsız denetçilerin ücretlerini doğrudan müşteri firmadan aldıklarından dolayı tam bağımsızlık sağlanamıyor.

**Soru 20 : Görünürde Bağımsızlık Denetim Kalitesini Olumlu Etkiler**

Bu soruya verilen cevapların aritmetik ortalaması 2,4808'dir. Katılma ile kararsızlık arasında bir değerdir.

**Tablo 25.-Grafik 20. “Görünürde Bağımsızlık Denetim Kalitesini Olumlu Etkiler”Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	5	9,6
Katılıyorum	26	50,0
Kararsızım	13	25,0
Katılmıyorum	7	13,5
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,9
Toplam	52	100,0



Tablo 25'te görüldüğü gibi ankete katılan denetçilerin yüzde 9,6'sı görünürde bağımsızlığın denetimin kalitesini arttıracığı görüşüne kesin katılmakta, yüzde 50'si katılmakta, yüzde 25' ise fikir beyan etmemektedir. Denetçilerin yüzde 13,5' katılmamakta, yüzde 1,9'u ise kesin katılmamaktadır.

Grafiğe bakıldığında denetçilerin yüzde 50'sinin katılım yönünde cevap verdikleri görülmektedir.

**Soru 21 : Rotasyon Uygulaması (Bir İşletmeyi Sürekli Olarak Aynı Bağımsız Denetim Firmasının Denetlememesi, Belli Periyotlarla Denetim Firmasının Değişmesi) Tam Bağımsızlığın Sağlanarak Hata ve Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında Önemli Bir Etkiye Sahiptir**

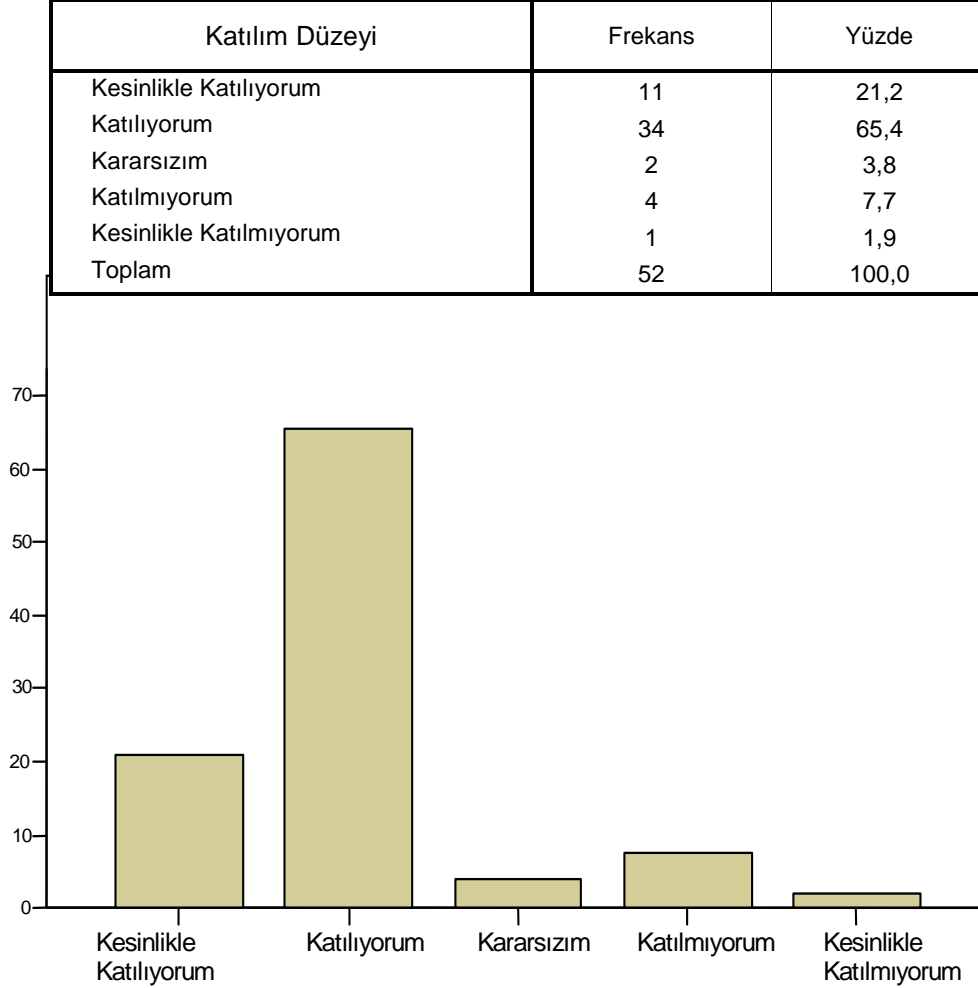
Bu soruya verilen cevapların aritmetik ortalaması 2,0385'tir. Katılma ile kararsızlık arasında katılmaya çok daha yakın bir değerdir.

Tablo 26'da görüldüğü gibi ankete katılan bağımsız denetçilerin yüzde 21,2'si rotasyon uygulamasının tam bağımsızlığın sağlanarak hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında önemli etkisi olduğu görüşüne kesin katılmış, yüzde 65,4'ü katılmış, yüzde 3,8'i ise fikir belirtmemiştir. Denetçilerin yüzde 7,7'si bu görüşe katılmamış, yüzde 1,9'u ise kesin katılmamıştır.

Sürekli olarak aynı firma tarafından denetlenen şirket ve şirket yönetimi ile denetçiler arasında gerek maddi gerekse manevi açıdan yakınlaşmaya sebebiyet verebilmektedir. Bu yaklaşma bağımsızlığı olumsuz etkileyerek hata ve hilelerin görmemezlikten gelinerek denetim raporu hazırlanırken göz ardı edilmesine neden olabilir. Bu nedenle belirli periyotlar ile denetim firmalarının değişmesi yani rotasyon uygulaması denetimde tarafsızlığın ve bağımsızlığın sağlanmasında ve korunmasında etkili olabilecektir.

Grafikte görüldüğü gibi toplam katılım yüzde 86,6'dır. Denetçilerin yüzde 9,6'sı ise bu görüşe katılmamıştır. Bunun nedeni belli bir süre aynı firma ile çalışan denetçiler zaman içinde o firmanın yapısını, bulunduğu sektörü vb. tanıyacaktır. Belli bir süre sonra değişmesi gerek maddi açıdan, gerekse harcadığı emek, zaman açısından kayba uğrayacaktır. Bu nedenle denetçi rotasyon uygulamasına katılmıyor olabilir.

**Tablo 26.-Grafik 21. “Rotasyon Uygulaması (Bir İşletmeyi Sürekli Olarak Aynı Bağımsız Denetim Firmasının Denetlememesi, Belli Periyotlarla Denetim Firmasının Değişmesi) Tam Bağımsızlığın Sağlanarak Hata ve Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında Önemli Bir Etkiye Sahiptir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik**



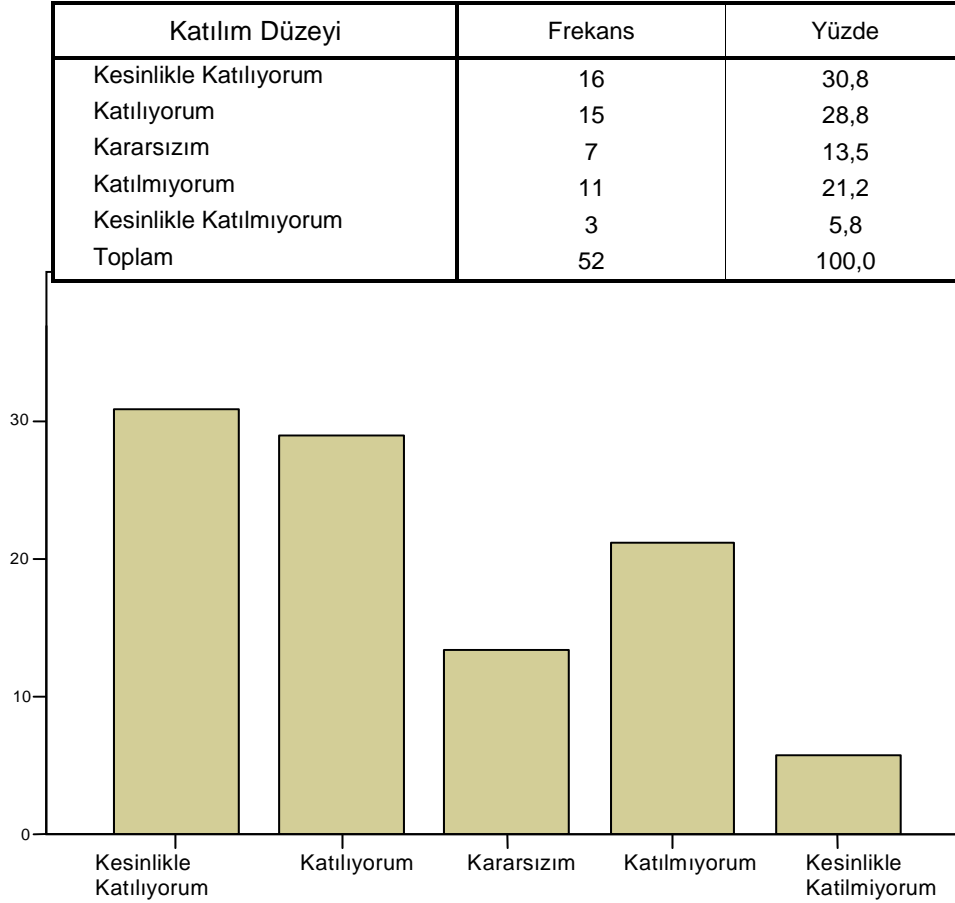
**Soru 22 : Denetim Firmasının Rotasyona Tabi Tutulmasından Ziyade Sorumlu Denetçi Rotasyona Tabi Tutulmalıdır**

Bu soruya verilen cevapların aritmetik ortalaması 2,4231'dir. Katılma ile kararsızlık arasında bir değerdir.

Tablo 27'de görüldüğü gibi denetçilerin yüzde 30,8'i denetim firmasından ziyade sorumlu denetçinin rotasyona tabi tutulması gerektiği görüşüne kesin katılırken, yüzde

28,8'i katılmış, yüzde 13,5'i fikir belirtmemiştir. Denetçilerin yüzde 21,2'si bu görüşe katılmazken, yüzde 5,8'i kesin katılmamıştır.

**Tablo 27.-Grafik 22. “Denetim Firmasının Rotasyona Tabi Tutulmasından Ziyade Sorumlu Denetçi Rotasyona Tabi Tutulmalıdır” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik**



### **Soru 23 : Rotasyon Süresi Daha Uzun Olmalıdır**

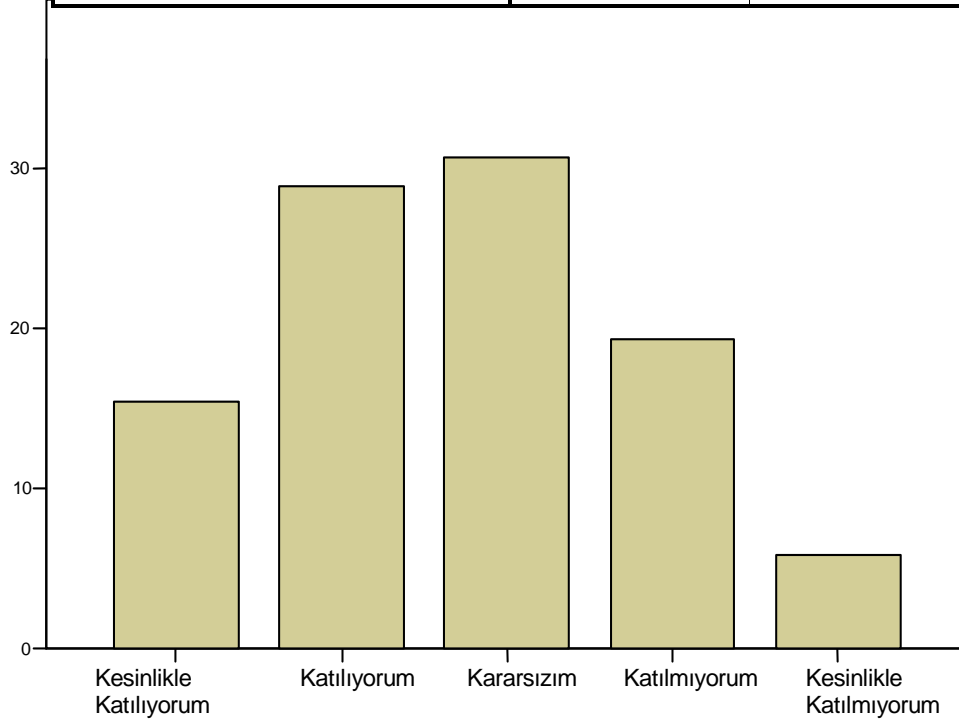
Bu soruya verilen cevapların aritmetik ortalaması 2,7115'tir. Katılma ile kararsızlık arasında bir değerdir, katılmaya daha yakın bir değerdir.

Tablo 28'de görüldüğü gibi ankete cevap veren bağımsız denetçilerin yüzde 15,4'ü rotasyon süresinin daha uzun olması gerektiği görüşüne kesin katılırken, yüzde 28,8'i katılmakta, yüzde 30,8'i ise görüş belirtmemektedir. Denetçilerin yüzde 19,2'si bu görüşe katılmazken, yüzde 5,8' kesin katılmamaktadır.

Beş yıllık süre yeterlidir, süreyi daha fazla uzatmak bağımsızlığı olumsuz yönde etkileyebilir.

**Tablo 28.-Grafik 23. “Rotasyon Süresi Daha Uzun Olmalıdır” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	8	15,4
Katılıyorum	15	28,8
Kararsızım	16	30,8
Katılmıyorum	10	19,2
Kesinlikle Katılmıyorum	3	5,8
Toplam	52	100,0



**Soru 24 : Müşteri İşletmeden Doğrudan Ücret Alınması Denetçi Bağımsızlığına Etki Etmektedir**

Bu soruya verilen cevapların aritmetik ortalaması 1,8269'dur. Katılma ile kararsızlık arasında, kararsızlığa daha yakın bir değerdir.

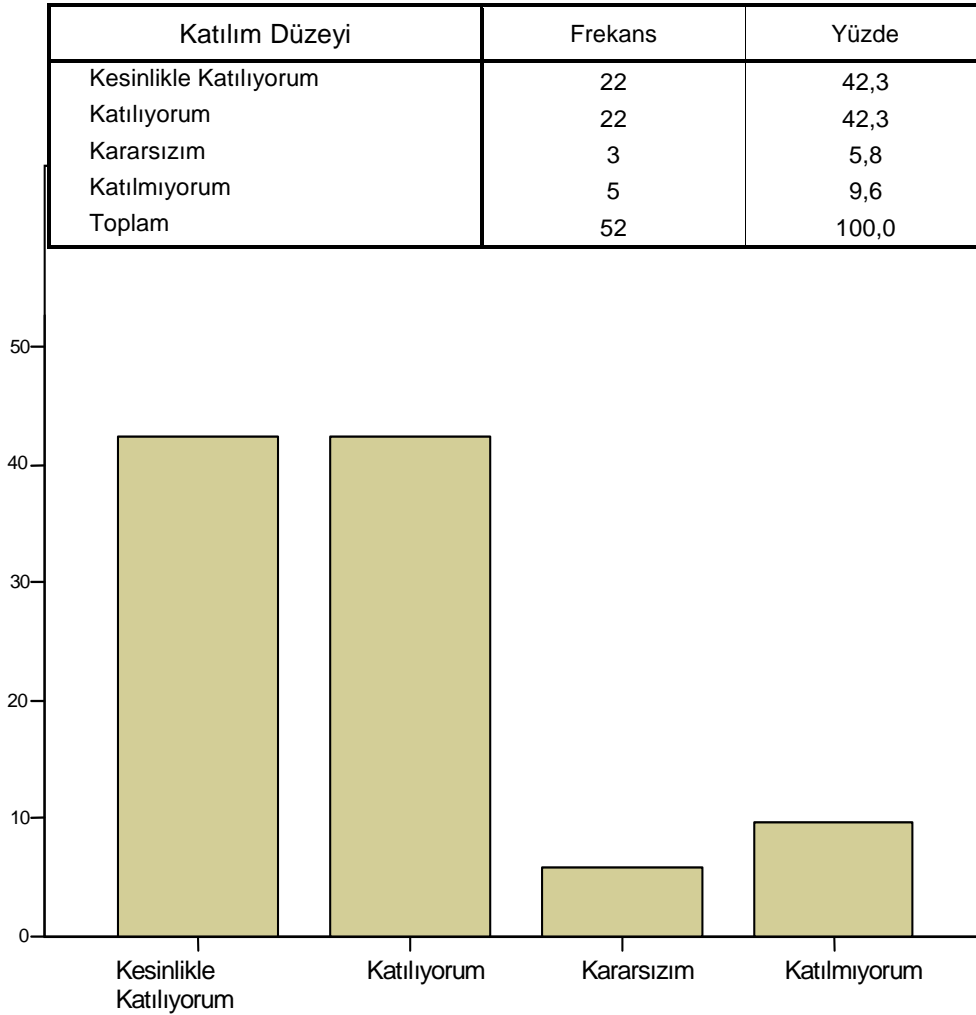
Tablo 29'da görüldüğü gibi ankete cevap veren denetçilerin yüzde 42,3'ü müşteri işletmeden doğrudan ücret alınması ile denetçi bağımsızlığının ilişkili olduğu görüşüne

kesin katılmış, yüzde 42,3'ü katılmış, yüzde 5,8'i fikir belirtmemiş, yüzde 9,6'sı katılmamıştır.

Ücret denetçi bağımsızlığına etki eden bir unsurdur. Ücretin direkt müşteri işletmeden alınması denetçi bağımsızlığına etki edecektir. Grafiğe bakıldığında toplam katılım yüzde 84,6'dır.

Katılmayanlar ise yüzde 9,6'dır. Buna göre bu cevabı veren denetçilerin objektif davranmadıklarını söyleyebiliriz.

**Tablo 29.-Grafik 24. “Müşteri İşletmeden Doğrudan Ücret Alınması Denetçi Bağımsızlığına Etki Etmektedir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik**



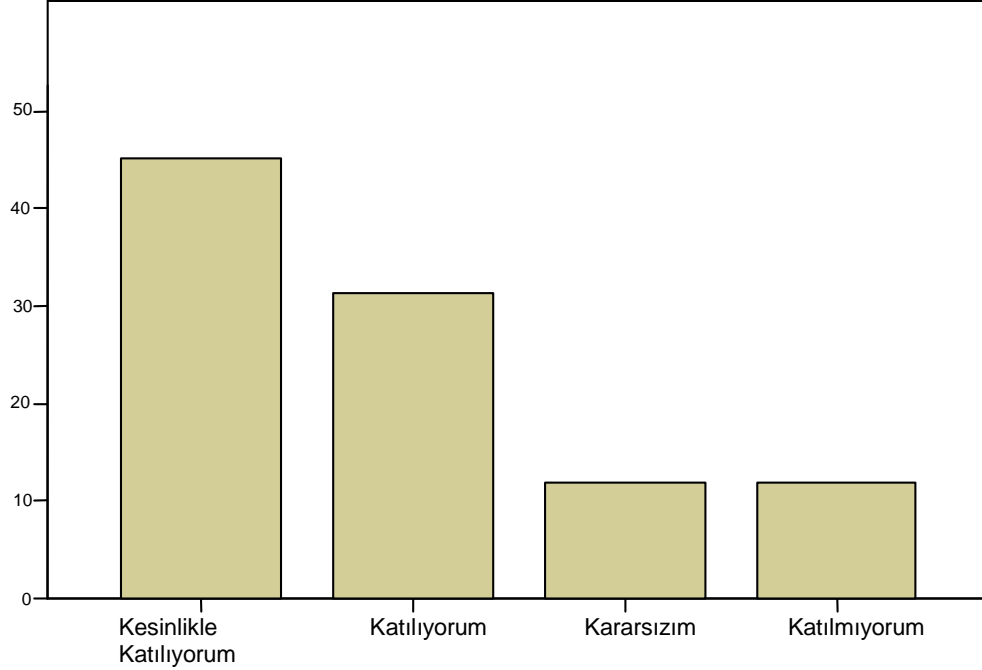


**Soru 25 : Rekabet Koşulları İçerisinde Faaliyetini Devam Ettirmek İsteyen Bağımsız Denetim Firmaları, Müşteri Kaybetme Riskini ve Maddi Kaygılarını Göz Ardı Ederek, Yayınladığı Denetim Raporlarında Tam Bağımsız Olarak Hareket Edememektedirler**

Bu soruya verilen yanıtların aritmetik ortalaması 1,8846 dır. Kesin katılma ile katılma arasında katılmaya çok daha yakın bir değerdir.

**Tablo 30.-Grafik 25. “Rekabet Koşulları İçerisinde Faaliyetini Devam Ettirmek İsteyen Bağımsız Denetim Firmaları, Müşteri Kaybetme Riskini ve Maddi Kaygılarını Göz Ardı Ederek, Yayınladığı Denetim Raporlarında Tam Bağımsız Olarak Hareket Edememektedirler” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	24	46,2
Katılıyorum	16	30,8
Kararsızım	6	11,5
Katılmıyorum	6	11,5
Toplam	52	100,0



Tablo 30'a bakıldığında anketi cevaplayan bağımsız denetçilerin yüzde 46,2'si bu görüşe kesin katılırken, yüzde 30,8'i katılmış, yüzde 11,5'i fikir beyan etmemiş, yine yüzde 11,5'i katılmamıştır.

Müşteri işletme yönetimleri denetim firmalarına olumlu görüş bildiren raporlar hazırlamaları konusunda baskı yapabilmektedirler. Müşteri işletme yönetimleri, bu tarz baskıların denetim firmalarına gelecek dönemde bağımsız denetim firması değişikliğine gidilebileceğini belirterek yada söz konusu ücrette değişiklik yapabileceğini belirterek gerçekleştirebilirler. Bu tarz baskılar sonucunda denetim firmaları denetimlerde tespit ettikleri sorunları görmezden gelerek incelemelerini daha yüzeysel tutmaktadırlar. Ayrıca, denetim firmaları bir sonraki denetim döneminde de aynı müşteri işletmeyle çalışabilmek veya denetim sonucunda hak ettikleri ücretleri alabilmek için müşteri işletme yönetimi ile de ilişkileri olumlu bir düzeyde tutmaya çalışmaktadırlar. Bu nedenle rekabet koşulları içerisinde faaliyetlerini devam ettirmek isteyen bağımsız denetim firmaları müşteri kaybetme riskini ve maddi kaygılarını göz ardı ederek yayınladığı denetim raporlarında tam bağımsız olarak hareket edemeyebilirler.

**Soru 26 : Denetimde Tam Bağımsızlığın Sağlanabilmesi İçin ABD'de Uygulanan “Denetim Üst Kurulu “ veya “Denetim Gözetim Kurulu” Türkiye’de de oluşturulmalıdır**

Bu soruya verilen cevapların aritmetik ortalaması 2 dir.Yani katılıyorum cevabı yoğunluktadır.

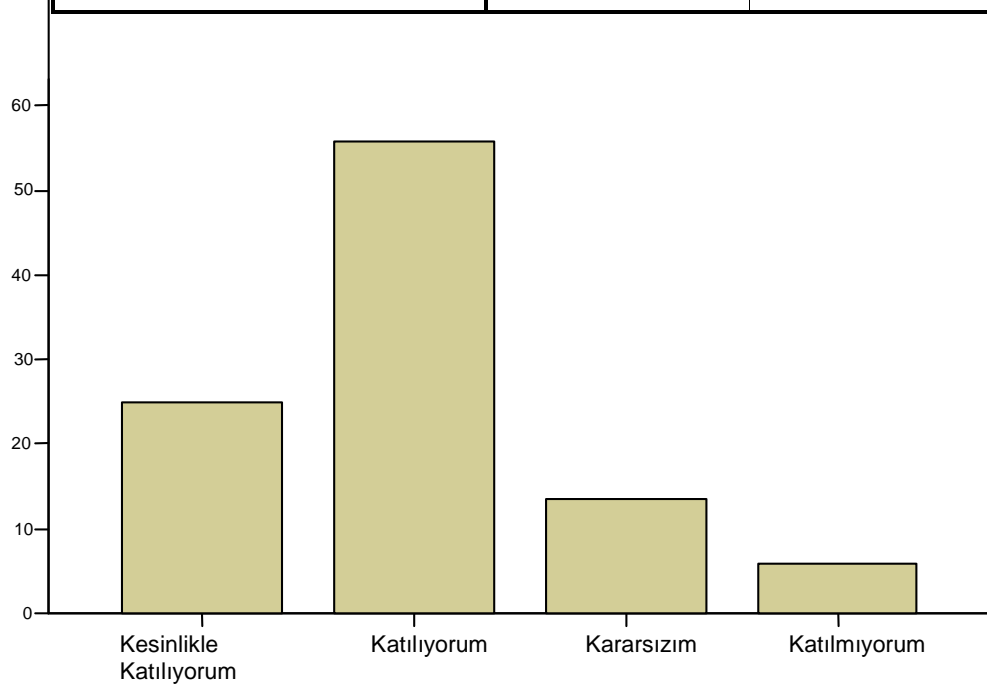
Tablo 31'e bakıldığında ankete cevap verenlerin içinde denetçilerin yüzde 25'i denetimde tam bağımsızlığın sağlanması için ABD'de uygulanan “Denetim Üst Kurulu” veya “Denetim Gözetim Kurulu” Türkiye’de de oluşturulmalıdır görüşüne kesin katılıyorken, yüzde 55,8'i katılmaktadır. Denetçilerin, yüzde 13,5'i fikir beyan etmemiş, yüzde 5,8'i ise bu görüşe katılmamıştır.

Böyle bir kurul oluşturarak bağımsız denetim firmalarının bu kuruluşa kaydını zorunlu tutup, şirketler için yasalara uygun denetim raporu standartlarını belirlemek, kayıtlı firmaların bunlara uyup uymadıklarını denetleyerek gerektiğinde uygun cezalar

verilmesi gibi çeşitli görevler sıralayabiliriz. Böylece bu kurul oluşturularak denetimde tam bağımsızlığın sağlanmasına çalışılması önemlidir.

**Tablo 31.-Grafik 26. “Denetimde Tam Bağımsızlığın Sağlanabilmesi İçin ABD’de Uygulanan ‘Denetim Üst Kurulu’ veya ‘Denetim Gözetim Kurulu’ Türkiye’de de Oluşturulmalıdır” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	13	25,0
Katılıyorum	29	55,8
Kararsızım	7	13,5
Katılmıyorum	3	5,8
Toplam	52	100,0



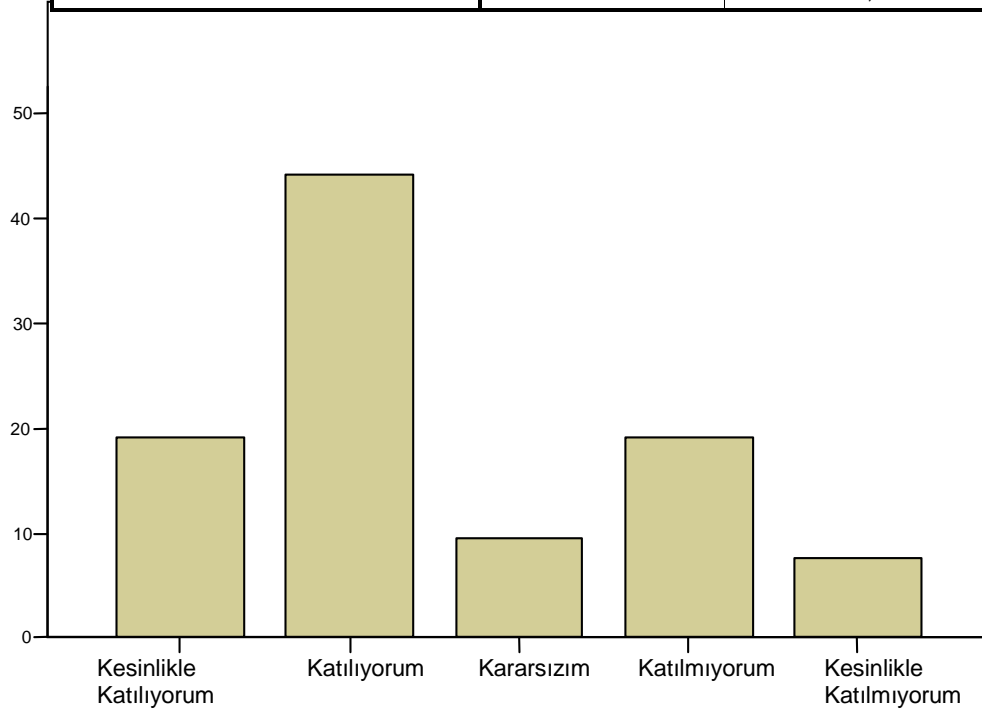
Grafiğe baktığımızda toplam katılım yüzde 80,8’dir. Bu denetçiler böyle bir kurulun oluşturulmasından yanadır. Fakat denetçilerin yüzde 5,8’i ise bu görüşe katılmamaktadır. Bu denetçiler ise belli bir kurula bağlı çalışmak istemediklerinden veya bu kurulun tam bağımsızlığın sağlanmasında etkili olmayacağını düşündüğünden katılmamış olabilirler.

**Soru 27 : Müşteri İşletmeye Sunulan Denetim Hizmeti ve Diğer Hizmetlerden Alınan Ücretler, Kamuoyuna Uygun Bir Şekilde Bildirilmelidir**

Bu soruya verilen cevapların aritmetik ortalaması 2,5192'dir. Yani katılma ile kararsızlık arasında bir değerdir.

**Tablo 32.-Grafik27 “Müşteri İşletmeye Sunulan Denetim Hizmeti ve Diğer Hizmetlerden Alınan Ücretler, Kamuoyuna Uygun Bir Şekilde Bildirilmelidir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	10	19,2
Katılıyorum	23	44,2
Kararsızım	5	9,6
Katılmıyorum	10	19,2
Kesinlikle Katılmıyorum	4	7,7
Toplam	52	100,0



Tablo 32'ye bakıldığında ankete cevap veren denetçilerin yüzde 19,2'si müşteri işletmeye sunulan denetim hizmeti ve diğer hizmetlerden alınan ücretlerin kamuoyuna duyurulması görüşüne kesin katılmış, yüzde 44,2'si katılmış, yüzde 9,6'sı fikir

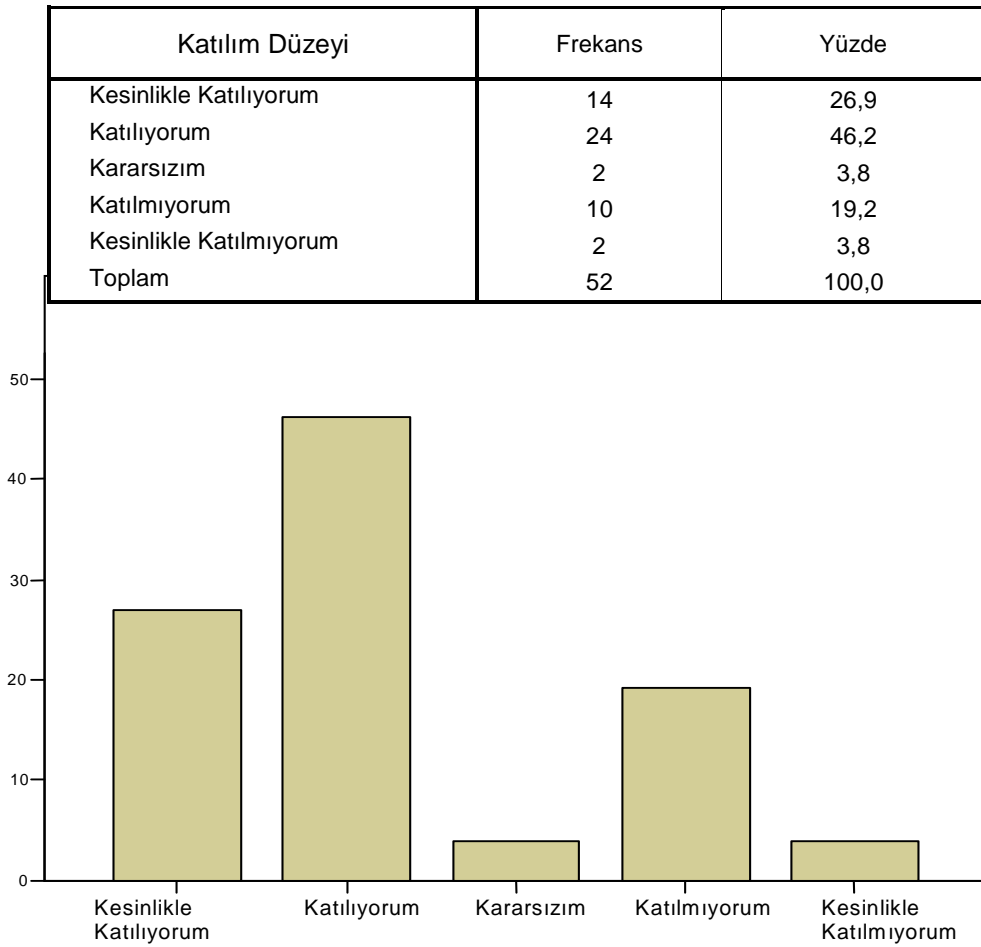
belirtmemiştir. Denetçilerin yüzde 19,2'si bu görüşe katılmamış, yüzde 7,7'si kesin katılmamıştır.

Grafikte de görüldüğü gibi katılma oranı daha fazladır (Yüzde 63,4). Bu denetçiler kamuyu aydınlatma ve şeffaflığı sağlayabilme açısından denetim ücretlerinin kamuoyuna bildirilmesinden yana olabilirler. Denetçilerin yüzde 26,9'u ise bu görüşe katılmamaktadır. Bu denetçiler ise aldığı ücretin kamuoyunu ilgilendirmediğini düşünüyor olabilir.

### Soru 28 : Denetim Ücreti Denetimin Kalitesini Etkilemektedir

Bu soruya verilen cevapların aritmetik ortalaması 2,2692 dır. Katılma ile kararsızlık arasında katılmaya daha yakın bir değerdir.

**Tablo 33.-Grafik 28. “Denetim Ücreti Denetimin Kalitesini Etkilemektedir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik**



Tablo 33'te görüldüğü gibi ankete cevap veren bağımsız denetçilerin yüzde 26,9'u denetim ücretinin denetimin kalitesini etkilediği görüşüne kesin katılırken, yüzde 46,2'si katılmaktadır. Denetçilerin yüzde 3,8'i fikir beyan etmemekte, yüzde 19,2'si katılmamakta yüzde 3,8'i ise kesin katılmamaktadır.

Yeterli nitelikteki elemanları bünyeye çekebilmenin, koruyabilmenin ve de gerekli hizmet içi eğitimi sağlayabilmenin denetim şirketlerine maliyeti çok yüksek olmaktadır. Çeşitli beklentilerle, ciddi bir yatırım ve deneyim birikimi olmayan denetim şirketlerinin, iş potansiyelini artırma ve hayatta kalabilmek uğruna düşük ücretle denetim yapmaları, genelde denetim şirketleri üzerinde bir zaman baskısı yaratmaktadır. Bu durum ise denetimin kalitesini düşürüp, mesleğin prestijini de olumsuz yönde etkilemektedir. Dolayısıyla denetim ücreti düşünce denetimin kalitesi de düşecektir.

Grafikte de görüldüğü gibi toplam katılma oranı daha yüksektir.(Yüzde 73,1'dir)

**Soru 29 : Oluşturulacak Bir Üst Kurul Tarafından, Denetim Yaptıracak Şirketlerin Hangi Denetim Firması Tarafından Denetleneceğinin Belirlenmesi ve Denetim Şirketlerinin Ücretlerinin Yine Denetlenen Şirket Tarafından,Üst Kurul Aracılığıyla Ödenmesi Tam Bağımsızlığın Sağlanması Açısından Önemlidir**

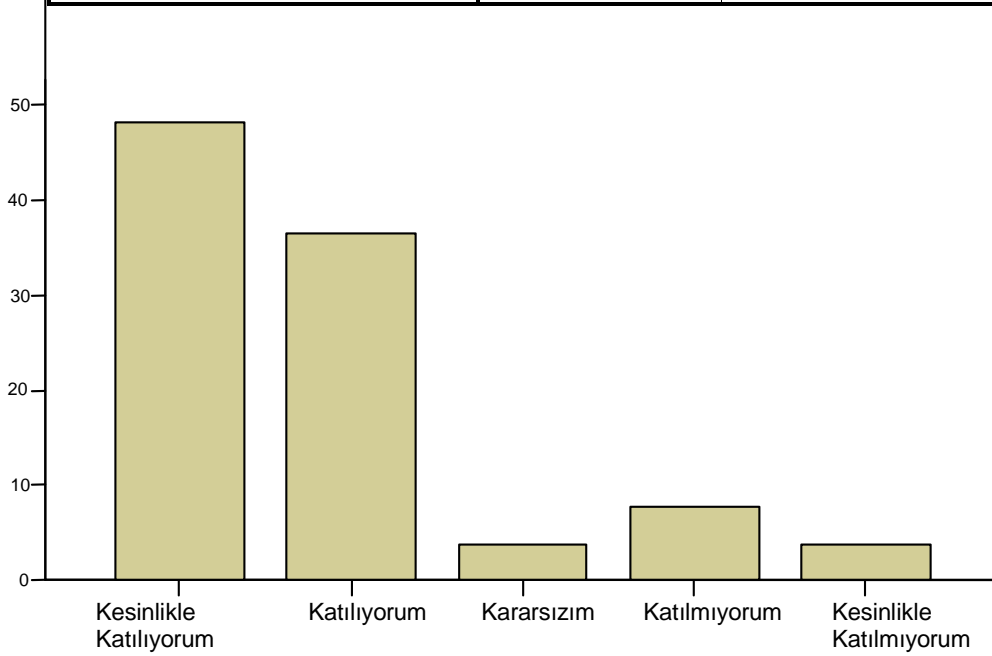
Bu soruya verilen cevapların aritmetik ortalaması 1,8269'dir. Yani kesin katılma ile katılma arasında, katılmaya daha yakın bir değerdir.

Tablo 34'te görüldüğü gibi ankete cevap veren bağımsız denetçilerin yüzde 48,1'i bu görüşe kesinlikle katılmakta, yüzde 36,5'i katılmakta, yüzde 3,8'i fikir belirtmemektedir. Denetçilerin yüzde 7,7'si bu görüşe katılmamakta, yüzde 3,8'i bu görüşe kesin katılmamaktadır.

Grafikte de görüldüğü gibi katılım oranı oldukça fazladır.(Yüzde 84,6)

**Tablo.34.-Grafik 29.”Oluşturulacak Bir Üst Kurul Tarafından, Denetim Yaptırarak Şirketlerin Hangi Denetim Firması Tarafından Denetleneceğinin Belirlenmesi ve Denetim Şirketlerinin Ücretlerinin Yine Denetlenen Şirket Tarafından, Üst Kurul Aracılığıyla Ödenmesi Tam Bağımsızlığın Sağlanması Açısından Önemlidir” Sorusuyla İlgili Tablo ve Grafik**

Katılım Düzeyi	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılıyorum	25	48,1
Katılıyorum	19	36,5
Kararsızım	2	3,8
Katılmıyorum	4	7,7
Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,8
Toplam	52	100,0



#### 4.2. Anket Sonuçları

1. ve 2. sorular hile riski değerlemesinin bağımsız denetimde yerini ve önemini belirlemeye yönelik sorulardır;

Etkin bir denetim için ek maliyet getirirse de hile riskini değerlemek gerekir sorusuna yüzde 98 ile katıldığını ifade eden şıkları tercih eden denetçiler bağımsız denetimde

önemli bir yere sahip hile riskinin yapılmamasının en önemli nedenini yüzde 73.1 ile hile riski uygulamasının bilinmemesi olarak görmekte-dirler.

3.4.5. ve 6. sorular denetçinin hile kavramına bakış açısını belirlemeye yönelik sorulardır;

Hata bilmeyerek, istemeyerek yapılan yanlışlıklardır, hile ise kasıtlı olarak yapılmaktadır. Yani hileler finansal tabloları ve dolayısıyla denetim görüşünü etkilemeye yönelik olarak yapılması sebebi ile denetçiler yüzde 69,3 ile denetim esnasında hileleri bulmanın hataları bulmaktan daha önemli olduğunu ifade etmektedirler. Bununla bağlantılı olarak ankete katılanlar, denetçiyi finansal tablolar hakkındaki görüşünü etkileyecek önemdeki hileleri bulmak ilgilendirir sorusuna yine yüksek bir oranda ( yüzde 71.2 ) katılım olmuştur.

Yukarıda belirtilen sorulara verilen cevaplarda, hilelerin finansal tabloları ve denetim görüşünü etkilediği ve denetçi için önemli bir unsur olduğunu ifade eden katılımcılar “Denetçiler hileleri bulma konusunda kendilerini sorumlu hissederek” sorusuna yine önemli bir oranda yani yüzde 73.1’lik bir oranla katılmışlardır.

Yüzde 73.1 ile denetçilerin hileleri bulma konusunda kendilerini sorumlu hissettiğini düşünen katılımcılar, “hilelerin ortaya çıkarılmamasının yasal bir yaptırım olmalıdır” sorusuna yüzde 59.6 ile katılmalarına rağmen, yüzde 25 gibi önemli bir oranda denetçi ise fikir beyan etmemiştir.Sonuç olarak denetçi finansal tabloları etkileyecek önemdeki hileleri bulma konusunda kendisini sorumlu hissederek gerekli çalışmaları yapmalıdır.Bu konuda kötü niyeti engellemeye yönelik çeşitli yasal yaptırımlar getirilmelidir.

8.9. ve 10. soru hilelerin ortaya çıkarılmasında eğitim ve deneyimin belirlenmesine yönelik sorulardır;

Hile konusu oldukça karmaşık ve uzmanlık gerektiren bir konudur. Bu nedenle ankete katılan denetçiler hilelerin bulunması konusunda özel bir eğitim gerektiğini, (denetçilerin yüzde 88.4’ü), bağımsız denetim firmalarının denetçilerin eğitimine verdikleri önem derecesinin ve bu eğitimin etkinliğinin, hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında önemli bir etkiye sahip olduğu (denetçilerin yüzde 90.4’ü) ve bağımsız



denetim firmasında çalışan denetçilerin, denetlenen işletme hakkında sahip oldukları bilgi birikiminin hilelerin ortaya çıkarılması konusunda etkili olduğuna ( denetçilerin yüzde 96.2'si) ilişkin sorularda önemli oranlarda katıldıklarını belirtmişlerdir.Sonuç olarak hilelerin ortaya çıkarılması eğitilmiş ve alanında uzmanlaşmış kadrolarla mümkün olabilmektedir.

11.12.13. ve 14. sorular hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılabilmesi için neler yapılabileceğine ilişkin sorulardır;

Hileler kişisel dürüstlük ve adalet ile ancak belirli ölçülerde önenebilir. (yüzde 46.2 katılanlar, yüzde 17.3 fikir belirtmeyenler, yüzde 36.5 katılmayanlar) Bu nedenle hilelerin ortaya çıkarılabilmesi için denetçilerin çeşitli kontroller yaparak (yüzde 61.5 katılım), çalışanlar ile konuşarak (yüzde 94.2'si katılmış), mutabakat yapması ( yüzde 76.9'u katılmış) gerekmektedir.

15.16.17 ve 18. sorular iç denetimin bağımsız denetimdeki yeri ve önemine ilişkin sorulardır;

Anket sonucuna göre denetçinin iç denetim bölümü ile hilelerin ortaya çıkarılabilmesi konusunda iletişim içinde olmasının önemi ve gereği ifade edilirken denetlenen işletme yönetimine bağlı olarak faaliyet gösteren iç denetçilerin bağımsız denetçi ile çok fazla işbirliğine istekli olmadığı vurgulanmaktadır.

19. ve 20. sorular ülkemizde genel olarak denetimde bağımsızlığın olup olmadığına yönelik sorulardır;

Bizzat denetim mesleğini icra edenlerin yüzde 46.2'sinin görüş bildirmemesi ve yüzde 15.4'ünün olumsuz görüş bildirmesi denetim mesleğinde tam bağımsızlığın sağlanamadığının bir göstergesidir.

21.22.23.24.25.26.27.28. ve 29. sorular denetimde tam bağımsızlığın sağlanabilmesi için neler yapılmalıdır;

Anketimizden rotasyon uygulamasının tam bağımsızlığın sağlanmasında önemli ve etkili bir unsur olduğu, rotasyon süresi olarak 5 yıllık sürenin yeterli olduğu sonucuna varabiliriz. Bağımsız denetim firmalarının, ücretlerini doğrudan müşteri işletmeden

retlerini alıyor olması yayınladığı denetim raporlarında tam bağımsız olarak hareket edebilmesine engel olabilmektedir. Bu olumsuzluğun ortadan kaldırılabilmesi için Türkiye’de ABD’de olduğu gibi “Denetim st Kurulu” oluşturulmalı ve bu üst kurul tarafından, denetim yaptırarak şirketlerin hangi denetim firması tarafından denetleneceğinin belirlenmesi ve denetim şirketlerinin ücretlerinin yine denetlenen şirket tarafından, üst kurul aracılığı ile ödenmesi ve bu ücretlerin kamuoyuna uygun bir şekilde bildirilmesi denetimde tam bağımsızlığın sağlanması açısından önemlidir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüzde ekonomik şartların hızla değişmesi ve gelişmesi ile birlikte işletmeler büyümüş, faaliyetler karmaşıklaşmıştır. İşletmeler için giderek daha da zorlaşan bu şartlar, başta işletmelerin kendisi olmak üzere devlet, kredi verenler ve kamuoyunun güvenilir, doğru, tam ve anlaşılabilir bilgiyi elde etme gereksinimlerini arttırmıştır.

Finansal veri ve bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğinin araştırılması, yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip uzman kişilerce yapılmalıdır. Bu doğrultuda bağımsız denetim kavramı karşımıza çıkmaktadır. Bağımsız denetim ile, tarafsızca kanıt toplamalı ve bu kanıtları değerlendirerek bir işletmenin çeşitli ölçütlere uygunluk derecesini incelemeli ve sonuçlarını raporlamalıdır. Bu sayede işletmenin gerçekleştirilen faaliyetlerinin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu değerlendirilecek, işletme yönetimi ve işletme çalışanlarının yolsuzluk yapma eğilimleri azalacak, denetlenmiş şirketlerin kredi olanakları genişleyebilecek ve benzeri yararlar oluşabilecektir.

Muhasebe hileleri günümüzde işletmelerin iflasına ve yatırımcıların mağdur olmasına kadar varabilecek çok büyük zararlara neden olmaktadır. Başta Enron olmak üzere onu takip eden Worldcom şirketlerindeki muhasebe hilelerine bağlı finansal raporlamanın yatırımcılara maliyeti oldukça yüksektir. İşletmelerde her kim tarafından yapılırsa yapılsın muhasebe hilelerinin finansal tablolara yansımaları durumunda başta yatırımcılar ve işletme sahip ve çalışanları olmak üzere, devlet, kredi verenler, işletme ile ticari ilişkide olanlar gibi birçok kesimin zarar görmesi söz konusu olabilecektir. Başta yatırımcıların korunması sonra işletme ortaklarının ve işletmenin ve denetim firmasının korunması için bağımsız denetçinin hileleri dikkate alması gerekir. Bu bağlamda denetçi etkin bir denetim yapabilmek için getireceği ek maliyete rağmen denetimini hile riskine göre yürütmesi etkin bir denetim çalışması için şarttır.

Hilelerin ortaya çıkarılması konusunda asıl sorumluluk müşteri firmaya aittir. Ancak hilelerin finansal tablolar üzerinde oluşturacağı etki denetçi görüşünü etkileyebileceğinden denetçiyi çalışmasını finansal tablolar üzerinde önemli etkileri olabilecek hileleri bulmak ilgilendirecektir ve bu konuda kendilerini sorumlu hissedecektir.

Denetçiler hilelerin ortaya çıkarılması konusunda çalışanlardan ipuçları alırlar. Çünkü bağımsız denetim kuruluşlarının çalışmalarına dayanak teşkil eden belge ve bilgiler büyük ölçüde müşteri işletme çalışanları tarafından sağlanmaktadır. Denetçi finansal tablolar ile ilgili görüşünü oluştururken elindeki bu bilgi ve belgeleri kullanmakta ve çalışanlarla konuşarak denetim görüşüne ulaşmaya çalışmaktadır. Dolayısıyla denetçilerin çalışanlarla yaptıkları görüşmeler sonucunda elde ettikleri bilgi ve belgelerden yola çıkarak hileleri bulma konusunda bunlardan yararlanırlar.

Denetçiler hilelerin ortaya çıkarılmasında iç denetçiler ile işbirliği yapmalıdır.

Bağımsız denetçi iç denetçiler ile işbirliği yaparak işletmenin iç kontrol yapısını inceler. İncelemeleri sırasında mevcut aksaklıkları, iç kontrolün yetersiz ya da hiç olmadığı alanları saptar. Bu sayede iç denetçi ile işbirliği yapmak yanlış bir denetim görüşüne varılmasını engellemiş olabilecektir.

Fakat genellikle görülen iç denetçilerin bağımsız denetçiler ile işbirliğine istekli olmadıklarıdır. Bunda iç denetçilerin yönetime bağlı olarak çalışmalarının önemli etkisi olduğu muhakkaktır.

Piyasada işletmeler hakkında oluşan bilgi, kamuoyuna mali tablolar aracılığıyla ulaştırılmaktadır. Bu nedenle günün gereklerini karşılayan, iyi düzenlenmiş çağdaş bir denetim sistemi ve yeni teknolojik imkanlarla ve bilgilerle donatılmış, gerek hizmet içi eğitimle gerekse özel eğitim merkezlerinde kendi meslekleri ile ilgili kurslara katılıp kendini yetiştirebilen, yurt içindeki ve yurt dışındaki kurumlarca geliştirilen standartları takip edebilen ve bunları uygulamaya geçirebilen bağımsız denetçiler etiksel davrandıkları takdirde, tam bağımsızlık sağlanarak yolsuzluk girişimlerinin devlete ve kamuoyuna büyük zararlar vermeden önlenmesi mümkün olabilir.

Fakat bazı bağımsız denetçiler yaptığı denetimlerde etik davranmayabilmektedirler. Çalışmamızda, bu konu çeşitli şirket vakalarına değinilerek örneklerle açıklanmıştır.

Kamuyu aydınlatma ve şeffaflığı sağlamanın yollarından biri olan bağımsız dış denetime olan güvenin arttırılabilmesi için yasal denetçinin hem düşünce olarak hem de görünüşte bağımsızlığa uyması şarttır.

Denetçi bağımsızlığın artırılması ve korunması için denetim konusunda kamuoyu bilinçlendirilmelidir. Bu kapsamda müşteri işletmelere ve denetim firmasında çalışanlara da denetim olgusu anlatılmalıdır. Meslek içi eğitime önem verilmelidir.

Bağımsızlık denetçi profesyonelliğinin bir niteliğidir. Denetçi bağımsızlığını sağlamak ve arttırmak için yasal düzenlemeler ve önlemler geliştirilmelidir.

Bağımsız denetim firmasının kalite kontrol güvence sistemine sahip olması denetimin kalitesini olumlu yönde etkiler.

Rekabet koşulları içerisinde faaliyetini devam ettirmek isteyen bağımsız denetim firmalarının, müşteri kaybetme riskini ve maddi kaygılarını göz ardı ederek, yayınladığı denetim raporlarında tam bağımsız davranmamasının en önemli sebebi müşteri işletmeden doğrudan ücret almasıdır.

Bu olumsuzluğun ortadan kaldırılabilmesi için Türkiye’de ABD’de olduğu gibi “Denetim Üst Kurulu” oluşturulmalı ve bu üst kurul tarafından, denetim yaptıracak şirketlerin hangi denetim firması tarafından denetleneceğinin belirlenmesi ve denetim şirketlerinin ücretlerinin yine denetlenen şirket tarafından, üst kurul aracılığı ile ödenmesi ve bu ücretlerin kamuoyuna uygun bir şekilde bildirilmesi denetimde tam bağımsızlığın sağlanması açısından önemlidir.

## KAYNAKÇA

- AKIŞIK, Orhan (2002), “Denetimde Bağımsızlık İlkesinin Yeri”, **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt 31, Sayı 1, Nisan, s.97-111
- AKTUĞLU, M.Ali (1996), **Denetleme ve Revizyon**, 3. Baskı, Barış Yayınları , İzmir
- AKIŞIK, Nermin ve Nevran Karaca (2005), “Bağımsız Denetim Açısından Etik ve Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl 15, Sayı 72, Temmuz-Ağustos-Eylül, s.35-70
- ARGUN, Doğan ve Akgül Başak Ataman (1998), **İç Denetim**, İstanbul
- ATAMAN, Ü., R.Hacırüstemoğlu, N.Bozkurt (2001), **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, Alfa Basım Yayım, İstanbul
- ATAMAN, A. Başak (2000), **Türk Denetim Kurumları**, Türkmen Kitabevi, İstanbul
- BAYKAL, Deniz (1995), “Bilgisayarlı Muhasebe Bilgi Sisteminde Denetim”, **Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt:24, Sayı 1, Nisan ,s.113-114
- ÇELİK, Aytekin (2005), **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, 1.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara
- ÇİFTÇİ, Yavuz ve Birgül Çiftçi (2003),”Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği (Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması)”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl 3, Sayı 10, Eylül, s.79-93
- DİLAVER, Ebru Dilek, (1998), **Bağımsız Mali Denetim ve Türkiye Uygulaması**, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- ERDOĞAN, Melih (1999), “Bilgisayar Kullanılan Sistemlerde İç Kontrolün İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, Editör: CEMALCILAR,Ö., **Muhasebe Denetimi**, Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayın No:24, s.105-121
- GÜRBÜZ, Hasan (1998), **Muhasebe Denetimi**, İstanbul

- GÜREDİN, Ersin (1998); **Denetim**, 8. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. İstanbul
- GÜREDİN, Ersin (1998), “Denetçinin Meslek Ahlakı Standartlar ve Uygulamadan Örnekler”, **Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar Ve Meslek Ahlakı**, III.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMO Yayınları.
- GÜREDİN, Ersin (1997), “Türkiye 'de Muhasebe Denetim Standartlarının Saptanmasında Meslek Örgütünün İşlevi”, Editör: BÜYÜKBALKAN, Uğur, **XV. Türkiye Muhasebe Kongresi, 28 Şubat - 1 Mart 1992**,TÜRMOB Yayınlan No:36, s.422
- KEPEKÇİ, Celal (2000), **Bağımsız Denetim**, 4.Baskı, Siyasal Kitabevi, , Ankara.
- KİRACI, Murat (2005),”Hile Riski Değerlemesinin ve Hileleri Bulmanın Denetimin Etkinliğindeki Rolü ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:4, Sayı 14, Ocak, s.104-125
- Maliye Hesap Uzmanları Kurulu (1996), **Denetim İlke ve Esasları**, Maliye HUD Yayını, İstanbul.
- ÖZBİRECİKLİ, Mehmet (2006),”Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:5, Sayı 18, Nisan, s.1-17
- ÖNDER, Türkan ( 1999 ), “Finansal Tabloların Denetiminde Hile’ nin Araştırılması ve Denetçinin Sorumluluğu - 82 nolu Denetim Standardı ve SPK Standartları Arasındaki Farklar”, **Marmara İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt XV, Sayı 1,s.323
- ÖZER, Mevlüt (1997), **Denetim**, Özkan Matbaacılık, Ankara.
- ÖZYER, Mehmet Ali (2001 ),**Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara

**Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebecilik Staj Yönetmeliği,**

23.08.1997 Tarih ve 23089 no lu Resmi Gazete.

**Serbest Muhasebecilik,** Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

SPK (Sermaye Piyasası Kurulu), (1999), **İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma,** SPK Yayın No:132, Ankara

SPK (Sermaye Piyasası Kurulu), (1996), **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Md. 2.,** 4 Mart 1996 tarih ve 22570 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan Seri: XV, No: 16

SÖYLER, Halil (2003a), “İşletmelerde Yapılan Hilelerin Önlenmesine Yönelik Uygulamalar”[http://www.alomaliye.com/halil\\_soyler\\_isletmelerde\\_yap\\_hileler\\_4.htm](http://www.alomaliye.com/halil_soyler_isletmelerde_yap_hileler_4.htm), 05.02.2007

SÖYLER, Halil (2003b), “İşletmelerde Yapılan Hileler Ve Bunların Önlenmesi-1”  
[http://www.alomaliye.com/halil\\_soyler\\_isletmelerde\\_yap\\_hileler\\_1.htm](http://www.alomaliye.com/halil_soyler_isletmelerde_yap_hileler_1.htm),  
10.02.2007

TORAMAN, Cengiz ve Ahmet Akcan (2003), “ Muhasebe Denetiminde Etik Teori ”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl 3, Sayı 8, Ocak, s.59-69

TORAMAN, Cengiz (2001),” Finans Etiğinin Finans Yönetimindeki Yeri”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 9, Ocak, s.50

TÜREDİ, Hasan (1996), **Muhasebe Denetimi**, Karadeniz Teknik Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayın No: 158/7, Trabzon

UYAR, Süleyman (2005) , “Muhasebe Mesleğinde Etikle İlgili Düzenlemeler”  
<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001/>

**Yeminli Mali Müşavirlik, Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konulan, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik,** Staj Yönetmeliği Sayılı Resmi Gazete.



**Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler**, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 02.01.1990 tarih ve 20390 no lu Resmi Gazete

YILANCI, Münevver ve Birol Yıldız (2001) “Yeminli Mali Müşavir-Bağımsız Denetçi ve Tasdik-Mali Tablo Denetimi Çelişkisi: Mesleğin Gelişimine Etkileri”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı 5,Ekim,s.73

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 20194 Sayılı Resmi Gazete.

## **EKLER**

Sn.....;

Bu anket formu "Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısında Bağımsız Denetçinin Tutumu" konusunda yapılan yüksek lisans tez çalışmasının uygulama kısmı ile ilgilidir. Bu araştırmanın amacı; denetim faaliyeti sırasında karşılaşılan hata ve hilelerin tespiti, bu hata ve hileler karşısında denetçinin tutumu ve denetimde tam bağımsızlığın sağlanabilmesi için yapılması gereken düzenlemelerin belirlenmesidir.

Anket Formunu cevaplamak için harcayacağınız zaman ve değerli görüşleriniz bilimsel bir çalışmanın tamamlanmasına önemli katkılar sağlayacaktır. Bu anket ile elde edilen veriler toplu olarak değerlendirilecektir, firma adlarının ve firmalara ilişkin diğer bilgilerin açıklanması kesinlikle söz konusu olmayacaktır.

Ankete katıldığınız ve değerli katkılarda bulunduğunuz için teşekkür ederim.

**Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU**

Sakarya Üniversitesi İ.İ.B.F

İşletme Bölümü Muhasebe Finansman

Anabilimdalı Başkanı

**ARAŞTIRMADA KULLANILAN ANKET FORMU**

1. Yaşınız	.....
2. Cinsiyetiniz	<input type="checkbox"/> Kadın <input type="checkbox"/> Erkek
3. Eğitim Düzeyiniz	<input type="checkbox"/> Lisans <input type="checkbox"/> Yüksek lisans <input type="checkbox"/> Doktora <input type="checkbox"/> Diğer
4. Mesleki Ünvanınız	<input type="checkbox"/> SMMM <input type="checkbox"/> YMMM
5. Mesleki Deneyiminiz	<input type="checkbox"/> 5 yıldan az <input type="checkbox"/> 5 - 10 yıl arası <input type="checkbox"/> 10 yıldan fazla

		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
6.	Etkin bir denetim için ek maliyet getirirse de hile riskini değerlemek gerekir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
7.	Hile riski değerlendirilmesi yapmamanın en önemli nedeni kullanım şeklinin bilinmemesidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
8.	Denetçiyi finansal tablolar hakkındaki görüşünü etkileyecek önemdeki hileleri bulmak ilgilendirir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
9.	Denetim esnasında hileleri bulmak hataları bulmaktan daha önemlidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
10.	Denetçiler, hileleri bulma konusunda kendilerini sorumlu hissederler.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
11.	Önemli bir hilenin ortaya çıkarılmamasının yasal bir yaptırımı olmalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
12.	Bağımsız denetim firmasının kalite kontrol güvence sistemine sahip olması denetimin kalitesini etkiler.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
13.	Hileleri bulma konusunda özel bir eğitim gereklidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
14.	Bağımsız denetim firmalarının, denetçilerin eğitimlerine verdikleri önem derecesi ve bu eğitimlerin etkinliği, hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında önemli bir etkiye sahiptir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
15.	Bağımsız denetim firmasında çalışan denetçilerin, denetlenen işletme hakkında sahip oldukları bilgi birikimi (işletmenin faaliyet konusu, iç ve dış çevresinde karşı karşıya olduğu riskler ve etkileri) hilelerin ortaya çıkarılması konusunda etkilidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
16.	Hilelerin ortaya çıkarılmasında çalışanlardan ipuçları alınması önemlidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
17.	Hileler yeterli kontrollerle önenebilir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
18.	Hileler kişisel dürüstlük ve adaletle önenebilir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
19.	Mutabakatlarda eksik belge bulunması hilelerin ortaya çıkarılmasında etkilidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
20.	Denetçi, iç denetim bölümüyle hilelerin ortaya çıkarılabilmesi konusunda işbirliği yapmalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
21.	İç denetçi ile işbirliği yanlış bir denetim görüşüne varmayı engeller.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
22.	İç denetçiler hilelerin ortaya çıkarılabilmesi konusunda işbirliğine isteklidirler.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
23.	Bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken, ilişkili olduğu gruplarla (iç denetim, denetim komitesi vb.) kurdukları iletişim (yapılan çalışmalardan yararlanma) hilelerin ortaya çıkarılması konusunda etkilidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
24.	Ülkemizde genel olarak denetçiler ve denetim firmaları hem gerçekte hem de görünürde bağımsızlığa uymaktadırlar.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
25.	Görünürde bağımsızlık denetim kalitesini olumlu etkiler.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
26.	Rotasyon uygulaması (bir işletmeyi sürekli olarak aynı bağımsız denetim firmasının denetlememesi, belli periyotlarla denetim firmasının değişmesi) tam bağımsızlığın sağlanarak hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında önemli bir etkiye sahiptir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
27.	Denetim firmasının rotasyona tabi tutulmasından ziyade sorumlu denetçi rotasyona tabi tutulmalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
28.	Rotasyon süresi daha uzun olmalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
29.	Müşteri işletmeden doğrudan ücret alınması denetçi bağımsızlığına etki etmektedir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
30.	Rekabet koşulları içerisinde faaliyetini devam ettirmek isteyen bağımsız denetim firmaları, müşteri kaybetme riskini ve maddi kaygılarını göz ardı ederek, yayınladığı denetim raporlarında tam bağımsız olarak hareket edememektedirler.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
31.	Denetimde tam bağımsızlığın sağlanabilmesi için ABD de uygulanan "Denetim Üst Kurulu" veya "Denetim Gözetim Kurulu" Türkiye'de de oluşturulmalıdır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
32.	Müşteri işletmeye sunulan denetim hizmeti ve diğer hizmetlerden alınan ücretler, kamuoyuna uygun bir şekilde bildirilmelidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
33.	Denetim ücreti denetimin kalitesini etkilemektedir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
34.	Oluşturulacak bir üst kurul tarafından, denetim yaptıracak şirketlerin hangi denetim firması tarafından denetleneceğinin belirlenmesi ve denetim ücretlerinin yine denetlenen şirket tarafından, üst kurul aracılığıyla ödenmesi tam bağımsızlığın sağlanması açısından önemlidir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

## ÖZGEÇMİŞ

10.02.1980 tarihinde İstanbul 'da doğdu. 1986-1994 yılları arasında ilköğretim eğitimini tamamladıktan sonra 1994-1997 yıllarında Bakırköy Ticaret Lisesi Muhasebe Bölümü'nde eğitim gördü. 1998 yılında Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Muhasebe Bölümü'nü kazanarak 2000 yılında mezun oldu. Trakya Üniversitesi İşletme Fakültesi'nden 2003 yılında mezun olarak lisans eğitimini tamamladı. Aynı yıl Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilimdalı, Muhasebe – Finansman Bilim Dalı'nda Yüksek Lisans öğrenimine hak kazandı. 2008 yılında Yüksek Lisans öğrenimini tamamladı.