

ULUSLARARASI DEĞERLEME STANDARTLARINDA ETİK İLKELER VE ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI İLE KARŞILAŞTIRMALI İNCELENMESİ*

Medine TÜRKCAN**

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN***

Araştırma Makalesi / *Research Article*

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Özel Sayı 2018; 20, ös426- ös439

ös
426

ÖZ

Varlık değerlemesi konusunda kaliteyi artırmak ve uluslararası yaklaşımlarla paralellik sağlamak amacıyla, 1.2.2017 tarihinden başlayarak “Uluslararası değerlendirme standartları” Türkiye’de uygulanmaya başlanmıştır. Uluslararası değerlendirme standartlarının genel çerçevesinde; uluslararası değerlendirme standartlarına uygun bir değerlendirme gerçekleştirmek için tarafsızlık, değerlendirme, yetkinlik ve standartlardan makul sapmalar hususlarında genel etik ilkeler belirlenmiştir. Bu yönüyle, değerlendirme standartlarının genel çerçevesi, uluslararası denetim standartlarında yer alan etik ilkeler ile de paralellik göstermektedir. Çalışmada uluslararası değerlendirme standartlarında yer alan etik ilkeler ele alınarak, uluslararası denetim standartlarında yer alan etik ilkeler ile karşılaştırmalı incelemesi yapılacaktır.

Anahtar Kelimeler: uluslararası değerlendirme standartları, uluslararası denetim standartları, etik ilkeler

JEL Sınıflandırması: G28, G32, G38

* Makale gönderim tarihi: 16.06.2018 ; kabul tarihi: 26.07.2018

Bu çalışma, 13-15 Eylül 2018 tarihlerinde MODAV tarafından Nevşehir’de düzenlenen 15. Uluslararası Muhasebe Konferansı’nda bildiri olarak sunulmuş ve alınan eleştiriler dikkate alınarak yeniden hazırlanmıştır.

** SMMM, Başkent Üniversitesi Muhasebe Finansman Bölümü Doktora Öğrencisi, medineturcan@yahoo.com, orcid.org/0000-0003-4787-9713

*** Başkent Üniversitesi Ticari Bilimler fakültesi, nakdogan@baskent.edu.tr, orcid.org/0000-0001-8168-6152

Atıf: Türkcan, M. ve Akdoğan, N. (2018). Uluslararası değerlendirme standartlarında etik ilkeler ve uluslararası denetim standartları ile karşılaştırmalı incelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı), ös426-ös439

COMPERATIVE ANALYSIS OF ETHICAL STANDARDS IN INTERNATIONAL VALUATION STANDARDS WITH INTERNATIONAL AUDITING STANDARDS

ABSTRACT

“International valuation standards” has been introduced in Turkey starting from 1.2.2017 onwards in order to enhance quality in asset valuations and to achieve parallelism with international approaches. Framework section of newly applied international valuation standards defines ethical principles of objectivity, competence and departures from standards in order to achieve valuations to be in accordance with international valuation standards. In this respect, international valuation standards framework has some parallelism with ethical principles of international auditing standards. In this paper, ethical principles in international valuation standards are analyzed by also making relevant comparisons with the ethical principles of international auditing standards.

Keywords: International valuation standards, international auditing standards, ethical principles

JEL Classification: G28, G32, G38

1. GİRİŞ

Değerleme; herhangi bir varlığın değerinin tahmin edilmesi, belirlenmesi süreci ve varlığın değerinin parasal olarak ifade edilmesidir. Varlık değerlemesi konusu muhasebe ve finans biliminde geçmişten başlayarak günümüze kadar en önemli konulardan birisi olmuştur. Varlıklara ilişkin değer tespitinin doğru, tarafsız ve gerçeğe uygun şekilde yapılması piyasa katılımcıları için oldukça önemli bir konudur.

Ülkemizde varlık değerlemesi ile ilgili olarak uluslararası yaklaşımlarla paralellik sağlamak ve kaliteyi artırmak amacıyla, 1.2.2017 tarihinden başlayarak Uluslararası Değerleme Standartları Konseyi'nin (IVSC) “Uluslararası değerlendirme standartları” Türkiye’de uygulanmaya başlanmıştır.

Uluslararası değerlendirme standartları; uluslararası değerlendirme standartları çerçevesi, genel standartlar ve varlık standartları olmak üzere üç ana bölümden oluşmaktadır. Uygulanmaya başlanan uluslararası değerlendirme standartlarının genel çerçevesinde; uluslararası değerlendirme standartlarına uygun bir değerlendirme gerçekleştirmek için tarafsızlık, değerlendirme, yetkinlik ve standartlardan makul sapmalar hususlarında genel etik ilkeler belirlenmiştir. Bu yönüyle, değerlendirme standartlarının genel çerçevesi, uluslararası denetim standartlarında yer alan etik ilkeler ile paralellik göstermektedir.

Benzer şekilde, KGK tarafından hazırlanan “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı”nın ilk versiyonu 21/05/2015 tarih ve 29362 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak aynı tarihte yürürlüğe girmiştir.

KGK'nın Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı genel olarak iki ana bölümden oluşmaktadır. Standardın birinci bölümünde dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış olarak belirtilen etik ilkelerle ilgili olarak genel uygulama kuralları yer almaktadır. Standardın ikinci bölümünde ise belirtilen genel ilkelerin ne şekilde uygulanacağı ve ortaya çıkabilecek tehdit durumlarında denetimlerde denetçilerin ve denetim kuruluşlarının bağımsızlığını sağlamaya yönelik uygulanması gereken kurallar ve alınabilecek önlemler belirtilmektedir.

Bu yönüyle, ülkemizde son dönemde etik ilkelerle ilgili düzenleyici kurumların yaptığı düzenlemelerin ve getirilen kuralların birbirleri ile paralellik gösterdiği görülmektedir. Bu çalışmada genel olarak uluslararası değerlendirme standartlarında yer alan etik ilkeler ele alınarak, uluslararası denetim standartlarında yer alan etik ilkeler ile karşılaştırmalı incelemesi yapılacak, daha sonra çalışmanın ikinci bölümünde ilk olarak uluslararası değerlendirme standartları içerisinde yer alan etik ilkeler ve bu ilkelerin uygulanması konusunda bilgi verilecektir. İkinci bölümde ayrıca uluslararası denetim standartları kapsamında uygulanmakta olan etik ilkeler ve söz konusu ilkelerin uygulanması ele alınacaktır. Çalışmanın üçüncü bölümünde her iki standartta yer alan etik ilkelerin karşılaştırmalı analizi yapılarak etik ilkelerin uygulanması konusunda değerlendirmeler yapılacaktır. Sonuç bölümünde ise analizlerden ve çalışmadan elde edilen sonuçlar sunulacaktır

ÖS
428

2. ULUSLARARASI DEĞERLEME STANDARTLARINDA VE ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARINDA ETİK İLKELERİN ELE ALINMASI

2.1. Uluslararası Değerleme Standartlarında Etik İlkeler

2.1.1. Uluslararası Değerleme Standartları

Varlık değerlemesi konusunda kaliteyi artırmak ve bu konuda uluslararası yaklaşımlarla paralellik sağlamak amacıyla, 1.2.2017 tarihinden başlayarak Uluslararası Değerleme Standartları Konseyi'nin (IVSC) "Uluslararası değerlendirme standartları" Türkiye'de uygulanmaya başlanmıştır.

01.02.2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Sermaye Piyasası Kurulu'nun "Sermaye Piyasasında Değerleme Standartları Hakkında Tebliği" ile uluslararası değerlendirme standartlarının uygulanması kabul edilmiştir. Uygulama ile birlikte, sermaye piyasası mevzuatına tabi ortaklıkların, sermaye piyasası kurumlarının ve ihraççıların, sermaye piyasası mevzuatı uyarınca yaptıracağı değerlendirme faaliyetlerinde kullanılacak standartlar oluşturulmuştur. Buna göre, sermaye piyasası mevzuatı uyarınca yapılan değerlendirme faaliyetlerinde, Türkiye Değerleme Uzmanları Birliği ve Türkiye Sermaye Piyasaları Birliği tarafından yayımlanan Uluslararası Değerleme Standartlarına uyulması zorunludur.

Uygulamaya başlanan uluslararası değerlendirme standartları, genel olarak, değerlemenin uluslararası değerlendirme standartlarına uygun bir şekilde yapıldığının belirtilebilmesi için uyulması gereken zorunlu kuralları içermektedir. Standart içerisinde ayrıca, değerlendirme görevinin

yerine getirilmesi sırasında göz önünde bulundurulması gereken temel ilke ve kavramlar yer almaktadır.

Uluslararası değerlendirme standartları; uluslararası değerlendirme standartları çerçevesi, genel standartlar ve varlık standartları olmak üzere üç ana bölümden oluşmaktadır.

Uluslararası değerlendirme standartları çerçevesi genel olarak, değerlendirme Standartları için bir giriş önsözü niteliğindedir. Değerlemelerde uygulanacak etik ilkeler genel çerçeve içerisinde yer almaktadır. Standardın ikinci bölümünü oluşturan “Genel Standartlar”, değerlendirme çalışması, değer esasları, değerlendirme yaklaşımları, değerlendirme yöntemleri ve raporlanması dahil, tüm değerlendirme çalışmalarının yürütme şartlarını belirler. Değerleme standartlarının üçüncü bölümünü oluşturan “Varlık Standartları” belirli varlık türleri için değeri etkileyen nitelikler hakkında bilgiler, kullanılan genel değerlendirme yaklaşımları ve yöntemleri ve ilgili varlığa özgü ilave şartları içermektedir. Belirli bir varlık türünün değerlemesi yapılırken varlık standartları ve genel şartların birlikte uygulanması gerekir (Uluslararası Değerleme Standartları 2017, 5).

**ÖS
429**

Uluslararası Değerleme Standartları Çerçevesi’ne göre, Uluslararası Değerleme Standartları’na uygun bir değerlendirme gerçekleştirebilmek aşağıdaki genel etik ilkelerin uygulanması gerekmektedir.

- Tarafsızlık
- Yetkinlik
- Standartlardan Makul Sapmalar

Genel çerçeve tarafsızlık ve güvenilirlik konusuna özellikle değinmekte olup değerlendirme standartlarına göre, değerlendirme süreci değerlemeyi gerçekleştiren kişi veya kuruluşun girdi ve yaklaşımların güvenilirliğine ilişkin tarafsız bir değerlendirme yapmasını gerektirir. Bir değerlemenin güvenilir olabilmesi için, bu değerlendirmelerin, tüm öznel etkenlerin süreç üzerindeki etkisini en düşük düzeye indirecek ve şeffaflığı teşvik edecek şekilde yapılmış olması önem arz etmektedir. Değerleme sürecindeki değerlendirmelerin, yanlı analizlerin, görüşlerin ve sonuçların önlenmesi amacıyla tarafsızca uygulanması gerekir (Uluslararası Değerleme Standartları 2017, 11) Tarafsızlık ile ilgili temel beklenti, elde edilen sonuçların önyargıdan arındırılmış ve değerlendirme sürecinde gerekli tarafsızlığın sağlanması amacıyla, bu standartların uygulanması sırasında uygun denetimlerin ve usullerin mevcut olmasıdır (Uluslararası Değerleme Standartları 2017, 11)

Genel çerçeve içerisinde yer verilen diğer bir önemli etik ilke ise yetkinlik ilkesidir. Yetkinlik ilkesine göre, değerlemenin, değerlendirme ile ilgili piyasa ve değerlemenin amacı ile ilgili yeterli teknik nitelik, deneyim ve bilgiye sahip olan bir kişi veya kuruluş tarafından hazırlanması gerekir.

Değerlemeyi gerçekleştiren kişi veya kuruluşun değerlemeyi tüm yönleriyle yürütebilecek gerekli tüm teknik nitelik, deneyim ve bilgiye sahip olmaması halinde, görevin bütünü içerisinde belirli bazı konularda uzman kişilerden yardım alması, bu hususun işin kapsamında ve raporda beyan edilmesi şartıyla kabul edilebilir. Her halükarda değerlemeyi gerçekleştiren kişi veya

kuruluşun uzman kişilerin çalışmalarını anlama, yorumlama ve değerlendirme konusunda gerekli teknik nitelik, deneyim ve bilgiye sahip olması gerekir (Uluslararası Değerleme Standartları 2017, 11)

Uluslararası değerlendirme standartları ayrıca genel ilkelerden sapma durumlarına da yer vermiş olup, “sapma”yı uluslararası değerlendirme standartlarındaki şartların bazılarıyla örtüşmeyen birtakım yasa veya diğer bağlayıcı düzenleme hükümlerinin uygulanması şeklinde tanımlamaktadır. Standarda göre bu tür zorunlu sapmaların olması halinde de, değerlemenin Uluslararası Değerleme Standartları’na göre yapıldığı beyan edilebilmektedir. Uluslararası Değerleme Standartları’na uygun olarak yapılan değerlemelerde yasa veya diğer bağlayıcı düzenleme hükümlerinden kaynaklanmayan diğer sapmalara izin verilmemektedir. Bu yönüyle değerlendirme standartları denetim standartlarına kıyasla daha kısıtlayıcı önlemler içermektedir.

**ÖS
430**

Standart ayrıca, Türkiye Değerleme Uzmanları Birliği (TDUB) tarafından yayımlanmış olan “Meslek Kuralları”nı davranış kuralları çerçevesi için bir örnek olarak belirtmektedir. Bu bakımdan uluslararası değerlendirme standartları çerçevesi ve değerlendirme uzmanları birliğinin meslek kurallarında belirtilen etik ilkeleri birbirlerini tamamlayıcı şekilde birlikte düşünmek gerekir. Bu bölümün devamında TDUB’nin Meslek kurallarında yer verilen etik ilkelerin detaylarına değinilecektir.

2.1.2 Türkiye Değerleme Uzmanları Meslek Kuralları

Uluslararası değerlendirme standartlarında yer alan etik ilkeleri tamamlayıcı nitelikte, 02.04.2014 tarih 28960 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Türkiye Değerleme Uzmanları Birliği Statüsü’ne dayanılarak hazırlanan “Türkiye Değerleme Uzmanları Birliği Meslek Kuralları”nda üyelerin değerlendirme hizmeti verirken uymak zorunda oldukları kurallar ayrıca belirtilmektedir. Uluslararası değerlendirme standartları da genel çerçeve içerisinde TDUB’nin meslek kurallarına atıf yaparak meslek kurallarını standartların uygulanmasında örnek olarak göstermektedir. Etik ilkeler konusunda, TDUB’nin meslek kuralları uluslararası değerlendirme standartlarında yer alan ilkelere kıyasla daha detaylı ilke ve kurallar barındırmaktadır.

TDUB’nin meslek kurallarına göre, üyeler müşterileri, diğer üyeler ve kendi çalışanları ile olan ilişkilerinde saygılı, özenli, adil ve dürüst davranmak, haksız rekabete yer verilmemesi amacıyla, çalışmalarını idari düzenlemeler ile meslek kurallarının genel etik ilkeleri doğrultusunda sürdürülmekle yükümlü tutulmuştur. Ayrıca, birlik üyeleri, devlet, devlete bağlı kurum ve kuruluşlar, düzenleyici otoriteler ve üyelerin faaliyetlerini yöneten meslek kuruluşları tarafından çıkarılmış kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer düzenlemeleri bilmek ve söz konusu yasal düzenlemelere bağlı kalmak mecburiyetindedir.

Meslek kuralları talimatında ayrıca değerlendirme hizmeti verecek değerlendirme uzmanının kişisel nitelikleri sayılarak, değerlendirme uzmanlarının peşin hüküm içermeyen, açık ve yanlış yönlendirmelere yol açmayan, değerlendirme anlayışına temel teşkil eden tüm konuları açıklayan, objektif, dürüst ve ehil kişiler olması gerektiğini şarta bağlamaktadır.

TDUB'nin meslek kurallarında uygulanması gereken genel etik ilkeler ve değerlendirme uzmanları ve değerlendirme kuruluşlarının uyacağı davranış kuralları aşağıdaki şekilde açıklanmaktadır.

“Dürüst ve adil davranma ilkesi: Üyeler her durumda dürüst ve doğru davranmak ve çalışmalarını müşterilerine, topluma, mesleklerine ve Değerleme Kuruluşlarına zarar vermeyecek bir biçimde yürütmek zorundadırlar. Kuracakları ilişkilerde ve gerçekleştirecekleri çalışmalarda doğru beyana dayalı, meslek kurallarına uygun, zamanında ve eksiksiz hareket ederek güveni zedeleyici hareketlerden özenle kaçınırlar.

Değerleme Kuruluşları ve değerlendirme raporunu imzalayan değerlendirme uzmanları, hazırlanan raporda ulaşılan sonuçlar dolayısıyla; raporun belirlenen standartlara uygun olmaması, yeterli incelemenin yapılmaması, hatalı verilerin kullanılması ve buna benzer nedenlerle müşterilerine veya söz konusu rapordan faydalanan üçüncü kişilere verdikleri zararlardan müteselsilen sorumludurlar. Değerleme Kuruluşunun ortakları, yöneticileri ve çalışanlarının cezai sorumlulukları saklıdır.

ÖS
431

Bağımsızlık ve tarafsızlık ilkesi: Üyeler, değerlendirme çalışmalarını yürütürken bağımsız ve tarafsız olmalı ve bunu sürdürmek için gerekli özeni göstermelidir. Bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir anlayış ve davranışlar bütünüdür. Üyeler, kendilerinin ve diğer Üyelerin bağımsızlığına ve tarafsızlığına gölge düşürebilecek teklif veya taleplerde bulunamazlar ve bu yöndeki teklif veya talepleri kabul edemezler.

Mesleki özen ve titizlik ilkesi: Üyeler, değerlendirme görevinin planlanması, yürütülüp sonuçlandırılması ve değerlendirme raporunun hazırlanması safhalarında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar. Özen ve titizlik, dikkatli ve basiretli bir uzmanın aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade eder. Gerekli özen ve titizliğin asgari kıstası, değerlendirme faaliyetine ilişkin Kurul ve Birlik düzenlemelerine eksiksiz uyulması, iç kontrol sistemi kurulması ve gerekli diğer tedbirlerin alınmasıdır. Üyeler, değerlendirme faaliyetini gerektiği şekilde planlamak, program yapmak, yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir bilgi ve belge toplayarak inceleme yapmak, düzenli çalışma kâğıtları hazırlamak ve görüşünü, özen ve titizlikle düzenleyeceği değerlendirme raporunda açıklamak zorundadır

Kaynakları etkin kullanma ilkesi: Üyeler faaliyetleri için mevzuatla öngörülen maddi, teknolojik ve beşeri kaynakları etkin ve verimli şekilde kullanırlar.

Rekabet ve toplumsal yararı gözetme ilkesi: Üyeler, mesleki faaliyetlerini haksız rekabete yol açmayacak şekilde meslek adabını dikkate alarak yürütürler. Ticari amaçlarla birlikte toplumsal yararı ve çevreye saygıyı da gözetirler. Saygı ilkeleri ışığında sosyal ve kültürel etkinliklere destek sağlamaya özen gösterirler.

Suç Gelirlerinin aklanması ile mücadele ilkesi: Tüzel Kişi üyelerden Değerleme Kuruluşları; sermaye piyasası faaliyetlerinin güven ve açıklık içinde yerine

getirilmesini teminen, uluslararası ve ulusal mevzuat hükümleri çerçevesinde, suç gelirlerinin aklanması, yolsuzluk ve benzeri suçlarla mücadele konusunda şüpheli işlemlerin belirlenmesi ve mevzuat çerçevesinde işlem yapılması için gerekli önlemleri alarak, konuyla ilgili kurum ve kuruluşlarla ve yetkili mercilerle işbirliği yaparlar ve kendi iç bünyelerinde de bu amaca yönelik önlemleri alır ve çalışanları için eğitim programları düzenlerler.” (Türkiye Değerleme Uzmanları Birliği Meslek Kuralları 2014, 2-5).

Sır Saklama ilkesi: Üyeler; müşterileri ve değerlemesini yaptıkları işlerle ilgili bilgileri açıklayamazlar, doğrudan veya dolaylı kendilerine veya üçüncü kişilere menfaat sağlama veya başkalarını zarara uğratma amacıyla kullanamazlar. Bu yükümlülük görevden ayrılmadan sonra da devam eder (Türkiye Değerleme Uzmanları Birliği Meslek Kuralları 2014, 6).

ös
432

Meslek kuralları talimatında bağımsızlığı ortadan kaldıran haller de belirtilmiş olup, aşağıda belirtilen durumlarda bağımsızlık ortadan kalkmış sayılmaktadır. Söz konusu durumların için kabulünden sonra öğrenilmesi halinde, üyeler işi hemen sona erdirerek, durumu en geç 1 hafta içerisinde Birliğe ve ilgili mevzuat uyarınca gerekiyorsa Kurul’a bildirmekle yükümlüdür.

1-Değerleme Kuruluşlarının ortakları, yöneticileri, Değerleme Uzmanları ve bunların üçüncü dereceye kadar hısımları ile eşleri veya tarafından;

- Değerleme sözleşmesinde öngörülenler dışında müşteriden veya müşteri ile ilgili olanlardan, doğrudan veya dolaylı olarak bir menfaat elde edildiğinin veya menfaat sağlanacağı vaadinin ortaya çıkması,

- Müşteriyle veya müşterinin ortaklarıyla veya müşterinin yönetim, denetim veya sermaye bakımlarından doğrudan ya da dolaylı olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek veya tüzel kişilerle değerlendirme hizmeti verildiği dönem dâhil olmak üzere son iki yıl içerisinde ortaklık ilişkisine girilmiş olduğunun belirlenmiş olması,

- Müşteri ile müşterinin bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştiraklerinde değerlendirme hizmeti verildiği dönem dâhil olmak üzere son iki yıl içerisinde kurucu, yönetim kurulu başkan veya üyesi, şirket müdürü veya yardımcısı olarak veya önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan başka sıfatlarla görev alınması veya ticari ilişki içinde bulunulması,

- Müşteri veya müşterinin bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştirakleri ile olağan ekonomik ilişkiler dışında borç-alacak ilişkisine girilmiş olması,

2- Geçmiş yıllara ilişkin değerlendirme ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın, müşteri tarafından ödenmemesi

3- Değerleme ücretinin, değerlendirme sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması veya piyasa rayicinden bariz farklılıklar göstermesi

Meslek kuralları talimatına göre, birlik üyesi değerlendirme kuruluşları, çalıştırdıkları

kişilerden, TDUB'nin etik kurallarının okunup anlaşıldığına ve görev süreleri içerisinde bu ilkelere uygun hizmet verileceğine dair imzalı taahhütname alırlar. Değerleme kuruluşları ayrıca çalıştırdıkları kişilerin bu kurallara uymasını denetlemekle yükümlü tutulmuştur.

2.2. Uluslararası Denetim Standartlarında Etik İlkeler

“Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı” KGK tarafından ilk olarak 21/05/2015 tarih ve 29362 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu etik kurallar standardına göre “Denetçilik mesleğinin ayırt edici özelliklerinden biri, kamu yararına hareket etme sorumluluğunu kabul etmesidir. Dolayısıyla, bir denetçinin sorumluluğu yalnızca müşterisinin ihtiyaçlarını karşılamak değildir. Denetçi, kamu yararı doğrultusunda hareket ederken Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kuralları gözetir ve bu kurallara uygunluk sağlar.” (KGK Etik Kurallar Standardı 2015, 4). Görüldüğü üzere Standard kamu yararını gözetmeye özel bir vurgu yaparak, etik ilkelere uyum kamu yararına hareket etmenin gerekliliği olarak belirtilmektedir.

KGK'nın Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı iki ana bölümden oluşmaktadır. Standardın birinci bölümünde dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış olarak belirtilen temel etik ilkeler yer almaktadır. Standardın ikinci bölümü ise bu kuralların uygulaması ile ilgili genel kurallar detaylı olarak belirtilmektedir. Standardın bu bölümünde denetçilerin ve denetim kuruluşlarının denetimler sırasında etik ilkelere uyumu ve bağımsızlığını sağlamaya yönelik uygulanması gereken kurallar ve ortaya çıkabilecek çeşitli tehditler belirtilmektedir.

Standardın birinci bölümünde yer alan temel ilkeler şu şekilde sayılmaktadır. Denetçiler denetimlerini gerçekleştirirken bu temel ilkeler uymakla yükümlüdür.

“Dürüstlük: Bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olmak. Dürüstlük aynı zamanda doğru iş yapma ve güvenilir olmayı da içermektedir.

Tarafsızlık: Önyargıların, temayüllerin, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanarak meslek veya işle ilgili muhakemelerini ve kararlarını etkilemesine izin vermemek. Herhangi bir durum veya ilişkinin, mesleki hizmeti veya faaliyetiyle ilgili muhakemesinin tarafsızlığını bozması veya uygunsuz şekilde etkilemesi durumunda denetçi, söz konusu mesleki hizmeti veya faaliyeti yürütmez.

Mesleki yeterlik ve özen: Uygulama, mevzuat ve tekniklerdeki güncel gelişmeler ışığında, mesleki bilgi ve beceriyi müşterilerin yeterli mesleki hizmetleri almalarını temin edecek bir seviyede tutmak ve uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etmek. Mesleki yeterlilik iki aşamadan oluşur: 1- Mesleki yeterliğin kazanılması 2- Mesleki yeterliğin sürdürülmesi. Özen ise bir görevin gereklilikleri uyarınca dikkatli, derinlemesine ve zamanında hareket etme sorumluluğunu kapsar.

Sır saklama (gizlilik): Mesleğin icrası sırasında elde edilen bilgilerin gizliliğine riayet etmek; söz konusu bilgilerin açıklanması için yasal veya mesleki bir hak veya görevin bulunması durumu saklı olmak kaydıyla, uygun ve belirli bir yetki olmaksızın bu tür bilgileri üçüncü kişilere açıklamamak ve kendisi veya üçüncü kişilerin çıkarlarına kullanmamak.

Mesleğe uygun davranış: İlgili mevzuata uymak ve denetim mesleğinin itibarını zedeleyici tutum ve davranışlardan kaçınmak.” (KGK Etik Kurallar Standardı 2015, 4 - 5).

Denetçilerin dürüstlük ve tarafsızlık ilkelerine veya mesleğin itibarına zarar veren veya verebilecek ve sonuç olarak temel ilkelerle uyumsuzluk teşkil edebilecek herhangi bir iş, meslek veya faaliyet ile bilerek uğraşması yasaklanmıştır.

ös
434

Diğer taraftan, denetçiler denetimlerini icra ederken kavramsal çerçevede belirtilen denetimle ilgili genel kurallar ve etik ilkelere uyum konularında çeşitli tehditler ve engellemelerle karşılaşabilirler. Bu nedenle etik kurallar, denetçinin temel ilkelere uyumunu engelleyen tehditleri belirlemesini, değerlendirmesini ve bunlara ilişkin önlemler almasını zorunlu kılan bir kavramsal çerçeve sunar. Diğer bir ifade ile, denetçilerin etik hükümlere uymaları kamu yararına hareket etme sorumluluklarını yerine getirmeleri konusunda denetçilere yardımcı olmaktadır. (KGK Etik Kurallar Standardı 2015, 5). Standard denetçilerin denetimlerde oluşan tehditler konusunda etik hükümlerin ne şekilde uygulanacağı, temel ilkelerden sapma olup olmadığı ve ilgili tehdit veya engelin alınan önlemlerle makul bir seviyeye indirilip indirilmediği konusunu denetçinin muhakemesine bırakmıştır.

Denetimlerle ilgili genel kurallara ve etik ilkelere uyumu zedeleyecek denetimlerde ortaya çıkabilecek tehditler genel olarak şu şekilde sayılmaktadır.

“Kişisel çıkar tehdidi: Finansal veya finansal olmayan bir çıkarın, denetçinin muhakemesini veya davranışını uygun olmayan şekilde etkilemesi tehdididir.

Kendi kendini denetleme tehdidi: Denetçinin; kendisi veya çalıştığı denetim şirketindeki bir başka kişi tarafından varılmış bir yargının veya gerçekleştirilmiş bir hizmetin/faaliyetin sonuçlarını cari dönemde yürüttüğü hizmetin parçası olan bir yargıya varırken dayanak olarak kullanması durumunda, söz konusu sonuçları uygun şekilde değerlendiremeyecek olması tehdididir.

Taraf tutma tehdidi: Denetçinin, bir müşterinin pozisyonunu, kendi tarafsızlığından taviz verecek şekilde desteklemesi tehdididir.

Yakınlık tehdidi: Denetçinin, bir müşteri ile uzun süreli veya yakın ilişki içerisinde bulunmasından dolayı, bu kişinin çıkarları lehine fazlasıyla temayül göstermesi veya bunun çalışmalarına yönelik olarak fazlasıyla kabul eder bir yaklaşım sergilemesi tehdididir.

Yıldırma tehdidi: Denetçi üzerinde başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanma çabaları da dâhil olmak üzere, denetçinin mevcut veya hissettiği baskılardan dolayı

tarafsız olarak hareket edebilmesinin engellenmesi tehdididir.” (KGK Etik Kurallar Standardı 2015, 6).

Söz konusu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir seviyeye indirmek için denetçilerin alabileceği önlemler standartta genel olarak iki gruba ayrılmaktadır: 1- mevzuat ve mesleki kurallarla getirilen önlemler ve 2- çalışma ortamındaki önlemler

Standartta göre, mevzuat veya mesleki kurallarla getirilen önlemler altı unsurdan oluşmaktadır. 1- Mesleğe giriş için gereken eğitim, mesleki eğitim ve deneyim yükümlülükleri 2- Sürekli mesleki gelişim yükümlülükleri 3- Kurumsal yönetim düzenlemeleri 4- Mesleki standartlar 5- Mesleki veya düzenleyici izleme ve disiplin prosedürleri 6- Denetçi tarafından düzenlenen raporların, beyannamelerin, yazışmaların veya bilgilerin hukuken yetkilendirilmiş üçüncü bir tarafça gözden geçirilmesi

KGK'nın etik ilkeler standardının ikinci bölümünde ilk bölümde yer verilen genel kuralların ve etik ilkelerin belirli durumlarda nasıl uygulanacağı açıklanmaktadır. Bu kısımda, bağımsız denetçinin karşılaşılabileceği ve temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler oluşturan veya oluşturabilecek tüm durum ve ilişkiler her bir tehdit unsuru için detaylı olarak açıklanmamaktadır.

Standartta her bir tehdit unsuru ve alınabilecek önlemler konusunda denetçiler için her bir olay bazında oldukça detaylı açıklamalar ve yönergeler yer almakta olup, bu konuda çalışmamız kapsamında daha fazla detaya girilmeyecektir.

3. DEĞERLEME VE DENETİM STANDARTLARININ KARŞILAŞTIRMALI İNCELENMESİ

Çalışmamızın önceki bölümlerinde detaylı olarak açıklanan uluslararası değerlendirme standartlarında ve uluslararası denetim standartlarında yer alan etik ilkeler belirli bir takım kriterler bakımından karşılaştırmalı incelemeye tabi tutulmuştur. Söz konusu kriterler aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

- 1- Standartların kapsamı ve içeriği
- 2- Standartların uygulanması ve denetimi (yaptırım gücü- enforcement)

3.1 Standartların Kapsamı ve İçeriği

Aşağıdaki tabloda uluslararası değerlendirme standartları ve uluslararası denetim standartlarında yer alan etik ilkeler birlikte karşılaştırmalı olarak sunulmaktadır. Bu bölümde yapılan değerlendirmelerde, uluslararası değerlendirme standartları ifadesi hem uluslararası değerlendirme standartları hem de TDUB nin meslek kurallarını ifade etmek üzere birlikte kullanılacaktır.

Tablo 1. Uluslararası Değerleme Standartları ve Denetim Standartlarındaki Etik İlkeler

Uluslararası Değerleme Standartlarında Yer Alan Etik İlkeler	Uluslararası Denetim Standartlarında Yer Alan Etik İlkeler
<ul style="list-style-type: none">• Tarafsızlık• Yetkinlik• Standartlardan Makul Sapmalar <p>+ TDUB Meslek Kuralları</p> <ul style="list-style-type: none">• Dürüst ve adil davranma ilkesi• Bağımsızlık ve tarafsızlık ilkesi• Mesleki özen ve titizlik ilkesi• Kaynakları etkin kullanma ilkesi• Rekabet ve toplumsal yararı gözetme ilkesi• Suç Gelirlerinin aklanması ile mücadele ilkesi• Sır Saklama ilkesi	<ul style="list-style-type: none">• Dürüstlük• Tarafsızlık• Mesleki yeterlik ve özen• Sır saklama (gizlilik)• Mesleğe uygun davranış

ÖS
436

Genel olarak, incelendiğinde, etik ilkelerin kapsamı bakımından uluslararası değerlendirme standartları (TDUB Meslek kuralları ile birlikte düşünüldüğünde) ve uluslararası denetim standartlarının benzer ilkelere sahip olduğu görülmektedir. Kapsam bakımından iki standart grubu arasındaki en temel fark, uluslararası değerlendirme standartlarında kaynakları etkin kullanma, rekabet ve toplumsal yararı gözetme ilkesi, suç gelirlerinin aklanması ile mücadele ilkesi gibi denetim standartlarında açık bir şekilde yer almayan ilave ilkeleri içermesidir. Söz konusu ilkeler denetim standartlarında tamamen yok kabul edilmemekle birlikte, değerlendirme standartlarındaki kadar açık bir şekilde ayrı bir madde olarak belirtilmeyip, muhtelif denetim standartları içerisinde serpiştirilmiş durumdadır.

Etik ilkeler bakımında her iki standardın da üzerinde özellikle durduğu en önemli konunun tarafsızlık (bağımsızlık) ve mesleki yeterlilik ilkeleri olduğu görülmektedir. Her iki standardında bağımsızlığa yaklaşımı benzer şekildedir. Ancak, uluslararası değerlendirme standartlarında bağımsızlığı zedeleyen durumlar açık olarak belirtilerek, söz konusu durumların ortaya çıkması halinde TDUB meslek kuralları talimatında üyeler işi hemen sona erdirerek, durumu en geç 1 hafta içerisinde Birliğe ve ilgili mevzuat uyarınca gerekiyorsa Sermaye Piyasası Kurulu'na bildirmekle yükümlüdür.

Uluslararası denetim standartları ise KGK'nın etik ilkeler standardının 290 ve 291. paragraflarında bağımsızlık konusunu ele almaktadır. Standardın 290.100 paragrafı bağımsızlığı ortadan kaldıran hallere ve tehdit durumlarına ayrılmıştır. İlgili bölümde denetimler sırasında hangi durumlarda bağımsızlığın ortadan kalkacağı ve bağımsızlığın zedelenmemesi için denetçilerin ve denetim kuruluşlarının alması gereken önlemler ve uygun davranışlar detaylı şekilde belirtilmektedir. Ancak, denetim standartlarında bağımsızlığı ortadan kaldıracabilecek

tehditlerin ortaya çıkması durumunda denetçinin alması gereken aksiyonlar denetçinin yargısına ve tehdidin kabul edilebilir bir düzeye indirilmesi gibi muğlak ifadelere bırakılmıştır.

Esas itibariyle, denetçiler için etik kurallar standardı dil bakımından incelendiğinde etik ilkelerin uygulanması konusunda standardın genelinde “muğlak” bir ifade sisteminin olduğu görülmektedir. Etik ilkeler standardında denetimler sırasında otaya çıkabilecek ve bağımsızlık ve diğer etik ilkelerden sapmaya neden olabilecek tehdit unsurları açık bir şekilde belirtilmektedir. Ancak, denetçinin aksiyon alması gereken durumlarda denetçinin aldığı aksiyonun miktarı ve şekli denetçinin ve denetim kuruluşlarının kişisel muhakemesine ve yargısına bırakılmaktadır. Benzer şekilde, denetim standartlarında belirtilen tehdit unsurları konusunda standardın pek çok bölümünde “tehdidin kabul edilebilir düzeye indirilmesi” ifadesi geçmektedir ki, kabul edilebilir düzeyin ne olduğu ise açıkça belirtilmeyip yine denetçinin ve denetim kuruluşunun kişisel değerlendirmesine ve mesleki muhakemesine bırakılmıştır.

Bu bakımdan denetim standartlarında denetçi ve denetim kuruluşlarının etik ilkelerin uygulanması konusundaki inisiyatif gücünün değerlendirme standartlarından çok daha fazla olduğu görülmektedir. Değerleme standartlarında denetim standartlarından farklı olarak değerlendirme uzmanına alınacak aksiyonlar konusunda çok fazla alan bırakıldığı görülmektedir.

ÖS
437

3.2 Standartların Uygulanması ve Denetimi

Standartların uygulanması ve uygulamaların denetimi açısından uluslararası değerlendirme ve uluslararası denetim standartları incelemeye tabi tutulduğunda iki standart grubu arasında oldukça önemli farklılıklar olduğu görülmektedir. Bu farklılıklar aşağıdaki şekildedir.

İlkelerden Sapma: Uluslararası değerlendirme standartlarının standartların öngördüğü genel ve etik ilkelerden sapma konusunda çok daha katı bir yaklaşım benimsediği görülmektedir. Uluslararası değerlendirme standartlarında “sapma” uluslararası değerlendirme standartlarındaki şartların bazılarıyla örtüşmeyen birtakım yasa veya diğer bağlayıcı düzenleme hükümlerinin uygulanması ile kısıtlanmıştır. Diğer bir deyişle, uluslararası değerlendirme standartlarına uygun olarak yapılan değerlendirmelerde yasa veya diğer bağlayıcı düzenleme hükümlerinden kaynaklanmayan diğer sapmalara izin hiç bir şekilde verilmemektedir. Bu yönüyle değerlendirme standartları denetim standartlarına kıyasla daha kısıtlayıcı önlemler içerdiği ve daha katı bir yaklaşım içerdiği görülmektedir.

İlke ve Kuralların Niteliği: Uluslararası değerlendirme standartlarında etik ilkelerle ilgili getirilen kurallara baktığımızda standardın hem dil olarak hem de uygulamalarda getirilen süreler ve usuller bakımından daha net ve kesin kurallar ve süreler öngördüğü görülmektedir. Ancak, uluslararası denetim standartları genel olarak ilke ve kuralların konulması bakımından daha “yumuşak” bir yaklaşım benimseyerek pek çok konuyu denetçinin mesleki yargısına ve değerlendirmesine bırakılmaktadır. Denetim standartlarında yaklaşım olarak çok net kurallar ve süreler öngörülmemiştir. Bu yönüyle her ne kadar iki standart grubu içerisinde kapsam olarak benzer ilkeler yer almakla birlikte, belirtilen ilkelerin uygulanması konusunda önemli yaklaşım farklılıkları mevcuttur. Yukarıda da belirtildiği şekilde uluslararası değerlendirme standartlarında

uygulama kuralları ve süreler net olarak belirlenerek sınırlar net olarak çizilmiş iken, uluslararası denetim standartlarında kurallar daha yumuşak bir üslupla belirlenmiştir. Denetim standartlarında kural konulmuş ancak kuralların uygulaması konusunda karar vermek, istisnai durumlar dışında, denetçiye ve denetim kuruluşlarına bırakılmıştır.

Sorumluluk: Uluslararası değerlendirme standartlarına göre, değerlendirme kuruluşları ve değerlendirme raporunu imzalayan değerlendirme uzmanları, hazırlanan raporda ulaşılan sonuçlar dolayısıyla; raporun belirlenen standartlara uygun olmaması, yeterli incelemenin yapılmaması, hatalı verilerin kullanılması ve buna benzer nedenlerle müşterilerine veya söz konusu rapordan faydalanan üçüncü kişilere verdikleri zararlardan müteselsilen sorumludurlar. Ancak, sorumluluk konusunun uluslararası denetim standartlarında değerlendirme standartlarındaki kadar açık bir üslupla dile getirilmediği görülmektedir.

**ÖS
438**

Denetim Mekanizması: TDUB'nin meslek kuralları talimatına göre, birlik üyesi değerlendirme kuruluşları, çalıştırdıkları kişilerden, TDUB'nin etik kurallarının okunup anlaşıldığına ve görev süreleri içerisinde bu ilkelere uygun hizmet verileceğine dair imzalı taahhütname alırlar. Değerleme kuruluşları ayrıca çalıştırdıkları kişilerin bu kurallara uymasını denetlemekle yükümlü tutulmuştur. Diğer bir deyişle, SPK da denetim mekanizması içerisinde etik ilkelere uyumun gözetimi bakımından dolaylı olarak rol alarak, esas denetim görevi birlik eliyle icra edilmektedir. Denetim kuruluşlarının ve denetçilerin etik ilkelere uygun davrandığı konusunda denetleme ve gözetim görevi ise KGK'ya verilmiştir. KGK tarafından denetimlerin etik ilkelere ve denetimin genel kurallarına uygun yapıp yapılmadığı denetim kuruluşları nezdinde yapılan denetimlerde kontrol edilmektedir. Bu açıdan bakıldığında, uluslararası denetim standartlarına uyum bakımından uygulanan denetim mekanizması ve yaptırım sistemi değerlendirme standartlarına göre daha güçlü bir yapı sergilemektedir.

4. SONUÇ

Uluslararası değerlendirme standartları ve uluslararası denetim standartlarında yer alan etik ilkelerin incelenmesi neticesinde her iki standardın da kapsam bakımından benzer ilkeler içerdiği görülmektedir. Diğer yandan uluslararası değerlendirme standartları etik ilkelerin uygulanması konusunda, denetim standartlarına kıyasla, daha net olarak ortaya konulmuş ve sınırlayıcı kurallar içermektedir. Ancak, söz konusu kuralların uygulama denetiminin büyük ölçüde birliklere bırakılması değerlendirme kurallarının yaptırım gücünü zayıflatmaktadır. Uluslararası denetim standartları ise standartlara uyumun denetlenmesi bakımından daha güçlü bir yapı göstermekle birlikte, ilke ve kuralların konulması ve uygulanmasında getirilen sınırlamalar bakımından daha yumuşak bir yaklaşım benimsemiştir. Denetim standartlarında ilke ve kurallar konusunda keskin sınırlar belirlenmeyip, bu konudaki kararın denetçilerin ve denetim kuruluşlarının mesleki değerlendirmesine ve muhakemesine bırakılması tercih edilmiştir.

Çalışmamız kapsamında daha çok teorik bir inceleme yapılmış olup, etik ilkelerin uygulanması konusunun denetim raporlarında ve değerlendirme raporlarında denetçiler ve değerlendirme uzmanlarınca ne şekilde ele alındığı hususu ve uygulamalarda ortaya çıkan durumlar ise gelecekte yapılacak diğer çalışmalarda ayrı bir şekilde incelenebilecek bir konudur.

KAYNAKÇA

- Demir, E., Y. Çiftçi. 2016. “Denetçi Bağımsızlığının Etik İlkeler Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Denetim Firması Uygulaması”, KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 18 (31)
- Fidan, A. 2014. “Analitik ve Sistematik Açından, Denetim Kavramına Etik ve Evrensel Yaklaşım”, Kent Akademisi, 7(1), İlkbahar 2014
- International Valuation Standards Council (IVSC). 2017. International Valuation Standards Readline
version, Publication Date: December 2016
- Kamu Gözetimi Kurumu Denetim Standartları. 2015. Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar. www.kgk.gov.tr (Erişim tarihi: 20.06.2018)
- Koçberber, S. 2002. “Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği”, Sayıştay Dergisi, 68
- Sermaye Piyasası Kurumu. 2017. Sermaye Piyasasında Değerleme Standartları Hakkında Tebliğ. Başbakanlık Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Müdürlüğü, Resmi Gazete, 29966, 1 Şubat 2017
- Türkiye Değerleme Uzmanları Birliği. 2014. Türkiye Değerleme Uzmanları Birliği Meslek Kuralları. www.tdub.org.tr (Erişim tarihi: 22.6.2018)
- Uluslararası Değerleme Standartları Konseyi. 2017. Uluslararası Değerleme Standartları. Sermaye Piyasası Kurulu. www.spk.gov.tr (Erişim tarihi: 17.5.2018)