

Yasal Mevzuat Işığında Denetçi Bağımsızlığı

Dr. Öğretim Üyesi Fatma Akyüz^{1*}
Arş. Görevlisi Ali Kestane²

Geliş tarihi: 13.12.2019
Kabul tarihi: 09.01.2020

Atıf bilgisi:
IBAD Sosyal Bilimler Dergisi
Sayı: 6 Sayfa: 184-203
Yıl: 2020 Dönem: Kış

This article was checked by *Turnitin*.
Similarity Index 19%

¹Uşak Üniversitesi, Türkiye,
fatma.akyuz@usak.edu.tr
ORCID ID 0000-0002-7309-1586

²Kilis 7 Aralık Üniversitesi, Türkiye,
alikestane@kilis.edu.tr
ORCID 0000-0002-7049-0354

* Sorumlu yazar

ÖZ

Küresel ölçekteki gelişmeler işletme sayılarını artırdığı gibi, muhasebe bilgi sistemindeki karışıklıklar ve beraberinde hazırlanan finansal raporlardaki hata, hile ve suistimal kaynaklı olaylarla karşılaşma olasılığını da artırmıştır. Finansal tabloların gerçeğe uygun olarak hazırlanmaması, ilgili bilgi kullanıcılarını veya iç ve dış çevre üzerinde birçok kesimi olumsuz olarak etkilemektedir. Bu nokta bağımsız denetimden geçmiş olan finansal tablolar hem işletme içinde, hem de işletme dışındaki üçüncü kişi veya kurumlar için alınacak kararların doğru ve zamanında alınmasını sağlayacaktır. Denetim faaliyetinin arzu edilen hedeflere ulaşabilmesi için denetçinin tarafsız ve konusunda yetkin olması gerekmektedir. Çalışmada yasal mevzuatlar açısından bağımsız denetçilerinin sahip olması gereken ilke ve kuralların açıklanması amaçlanmıştır. Bu noktada bağımsız denetçilerin sorumlulukları BDS, SPK, VUK ve TTK açısından ele alınarak, yasal mevzuatın bağımsız denetçilere bakış açısı incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda; Türkiye’de denetim faaliyetlerine yönelik farklı kanuni ve hukuki düzenlemelerin bulunmasından dolayı uygulamada birlik sağlanması adına uyumlaştırma çabalarının artırılması ve söz konusu denetlenen işletmelerin nitelikleri ve faaliyet alanları dikkate alınarak denetçi bağımsızlığına yönelik düzenlemelerin yeniden yapılandırılması gerekliliği ortaya koyulmuştur. Çalışmada ayrıca denetim ve danışmanlık faaliyetlerinin ayrılmasına yönelik kanuni düzenlemelerin eksikliğine de dikkat çekmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Denetçi Bağımsızlığı, Yasal Mevzuat.

Auditor Independence in the Light of Legal Legislation

Assist. Prof. Dr. Fatma Akyüz^{1*}
Res. Assist. Ali Kestane²

First received: 13.12.2019
Accepted: 09.01.2020

Citation:
IBAD Journal of Social Sciences
Issue: 6 **Pages:** 184-203
Year: 2020 **Session:** Winter

This article was checked by *Turnitin*.
Similarity Index 19%

¹Uşak University, Turkey
fatma.akyuz@usak.edu.tr,
ORCID ID 0000-0002-7309-1586

² Kilis 7 Aralık University, Turkey,
alikestane@kilis.edu.tr, **ORCID** 0000-
0002-7049-0354

* Corresponding Author

ABSTRACT

Global developments have increased the number of enterprises, as well as the possibility of confrontations in accounting information system and the incidents of errors, fraud and misconduct in the accompanying financial reports. The unrealistic preparation of the financial statements affects many segments negatively. This point will ensure that the audited financial statements are accurate and timely to make decisions for third parties or entities, both within and outside the entity. In order for the audit activity to achieve the desired objectives, the auditor must be impartial and competent. In this study, it is aimed to explain the principles and rules that independent auditors should have in terms of legal regulations. At this point, the responsibilities of the independent auditors have been taken into consideration in terms of BDS, CMB, VUK and TCC and the point of view of the legal regulations to the independent auditors has been examined. As a result of the study; Turkey has been revealed different legal and enhancing and said controlled enterprises nature and scope of the restructuring requirements of the new regulations on auditor independence, considering the legal arrangements available from the due administration union on behalf of harmonization efforts to provide for audits in. It was also noted that there was a lack of legal arrangements for the separation of audit and consulting activities.

Keywords: Audit, Auditor Independence, Legal Legislation

GİRİŞ

Günümüzde rekabet şartlarının ağırlaşması ve hızlı teknolojik yeniliklerin yaşanmasıyla birlikte gelecekte oluşabilecek riskli durumlara karşı bugünden önlem alınabilmesi için bilginin doğru olarak ve zamanında sunulması gerekmektedir. Bu noktada işletme faaliyetlerinde denetimin rolü büyüktür.

Denetim faaliyetleri yürütülürken bağımsız denetçinin alanında yetkin ve ileri görüşlü olması gerekmektedir. Bu durum işletmenin ileride oluşabilecek riskli durumlarına karşı bugünden önlem alabilmesi açısından önemlidir. Aynı zamanda denetçinin şeffaflık ve tarafsızlık özelliğine sahip olabilmesi denetçinin bağımsız olma ilkesine sahip olmasıyla doğrudan ilişkilidir.

Bağımsız denetimi gerçekleştiren denetçinin, işletmenin finansal raporları hakkındaki görüşünü yasal mevzuata ve denetim standartlarına dayandırması gerekmektedir. Yasal mevzuatın denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesine dayanak/yol gösterici olması ve değişen koşullara uyum sağlaması ileride oluşabilecek soruları önlemesi açısından önemlidir.

Bu çalışmada; bağımsız denetçilerin sahip olması gereken ilke/kuralların neler olduğu açıklanarak, bağımsız denetçi sorumluluklarının Bağımsız Denetim Standartları (BDS), Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) ve Türk Ticaret Kanunu (TTK) açısından ele alınması amaçlanmıştır. Çalışmada dört bölümden oluşmakta olup, birinci bölümünde denetim ve bağımsızlık kavramları ile denetim faaliyetlerinin öneminden bahsedilmiştir. İkinci bölümde denetçi bağımsızlığı ile ilgili literatüre katkı sağlamış olan ilgili çalışmalara değinilmeye çalışılmıştır. Üçüncü bölümde denetçi bağımsızlığına yönelik mevcut koruma önlemleri açıklanmıştır. Dördüncü bölümde ise bağımsız denetçilerin sorumlulukları ayrıntılı olarak değinilmeye çalışılmıştır. Çalışmanın sonucunda; Türkiye’de denetim faaliyetlerine yönelik farklı kanuni ve hukuki düzenlemelerin bulunmasından dolayı uygulamada birlik sağlanması adına uyumlaştırma çabalarının artırılması ve söz konusu denetlenen işletmelerin nitelikleri ve faaliyet alanları dikkate alınarak denetçi bağımsızlığına yönelik düzenlemelerin revize edilmesi gerektiğine ulaşılmıştır.

1.DENETİM VE BAĞIMSIZLIK KAVRAMI

İşletme faaliyetlerinin karlı olarak sürdürülebilmesi, rakiplere karşı üstünlüklerin korunabilmesi, faaliyet raporlarının standartlara uygun olarak hazırlanabilmesi ve ileride oluşabilecek riskli durumlara karşı gerekli önlemlerin alınabilmesi için denetim önemlidir.

Denetim; ekonomik faaliyetlerle bağlantılı olayların önceden belirlenen ilke, kural ve standartlara uygunluğunun incelenerek ilgili taraflara tarafsızca kanıt toplanması ve bu kanıtların birleştirilerek sunulmasını sağlayan sistematik bir süreçtir. Kamu kurumların/işletmelerin belirlenen kurallara uygun olarak faaliyette bulunmalarının tespiti ve hazırlanan finansal raporların kurallar bütünü içinde sunumu için denetim oldukça önemlidir.

Denetimin özellikleri (Akçay ve Bilen, 2017, s.3);

- **Denetim Bir Süreçtir:** Denetimin belli aşamalardan oluşması, aşamaların muhasebe biliminin gerektirdiği bilgi ve belgelerinin daha önceden belirlenmiş olan ilke/kurallar bütününe göre hazırlanması ve bir rapor haline getirilmesi işlemidir.
- **İktisadi Faaliyet ve Olaylara İlişkin İddalar:** Hazırlanan bilgi ve belgelerin bir iddia olması ve bu iddaların finansal bilgi kullanıcıların kullanımına sunulması aşamasıdır. Bu iddaların doğruluğunu araştırmak da denetçinin görev ve sorumluluğundadır.
- **Önceden Saptanmış Ölçütler:** Denetim faaliyeti gerçekleştirilmeden önce belirlenen ölçütlerin kanun, yönetmelik ve ilkelere göre hazırlanması aşamasıdır.
- **Tarafsızca Kanıt Toplama ve Kanıtları Değerlendirme:** Belirlenen denetim hedeflerine ulaşılabilmesi için denetçi tarafından gereksinim duyulan bilgi ve belgelerin hazırlanması işidir. Bu aşamada denetçinin mesleki deneyim/tecrübesi ve denetçinin doğru karar verebilmesi için toplanacak kanıtların niteliği önem kazanmaktadır.

Denetlenen finansal raporların işletmede çıkar ilişkisi içerisinde bulunanlar adına araştırılması kanuni zorunluluktur. Muhasebenin temel kavramlarında yer alan tarafsızlık ve sosyal sorumluluk kavramı faaliyetlerin kayıt altına alınıp raporlanması aşamasında bağımsızlığa vurgu yapmaktadır.

Bağımsızlık; zihinsel olarak bir davranış şekli veya denetçinin karakter özellikleriyle ilgili bir husus olarak ele alınmakla birlikte; doğruluk, dürüstlük ve objektiflik gibi özellikleri de içine katmaktadır (Erken, 2009, s.16). Bağımsızlık denetim mesleğinin temel taşı olarak kabul edilmekte; bağımsızlık özelliği olmadan denetçinin oluşturduğu görüşlere şüpheli yaklaşılmaktadır. Denetçinin bağımsızlığını korumak adına denetim planlamasından denetim raporunun yazılmasına kadar olan süreçte olumsuz etkilere karşı dikkatli olması gerekmektedir (Salehi vd., 2009, s. 166).

Denetimde bağımsızlık esasta bağımsızlık ve şekilde bağımsızlık olarak iki ana başlıkta ele alınmaktadır. Esasta bağımsızlık; denetçinin dürüst olması ve bu çerçevede kişisel çıkarların ön planda tutulmadan görüşün ifade edilmesi olarak açıklanmaktadır. Şekilde bağımsızlık ise; dürüstlük ilkesine atıfta bulunarak hem tarafsız olması gerekliliğini hem de mesleki şüphecilik olgusunun gözönünde tutularak görüş beyanına dayanması gerekliliğini ifade etmektedir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği – BDY, 2012, s.52)

2.DENETÇİ BAĞIMSIZLIĞINA YÖNELİK LİTERATÜRDE YAPILAN ÇALIŞMALAR

Çalışmada denetçi bağımsızlığı konusunda literatüre katkı sağlamış olan yerli ve yabancı birçok çalışma mevcut olup, sözkonusu çalışmaların bazılarını yer verilmiştir. Bunlar;

Craswell, Stokes ve Laughton (2002); denetçi bağımsızlığını etkileyen unsurları açıklayarak, ücretin denetçi bağımsızlığı üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Çalışmanın sonucunda ücret olgusunun denetçi bağımsızlığında etkili olmadığı sonucuna ulaşmışlardır.

Taylor, vd (2003); Muhasebe mesleğinde denetçi bağımsızlığının rolünü ve denetçi güvenilirliğini tanıtmayı amaçlayan çalışmada; bağımsızlık, dürüstlük ve uzmanlık unsurlarının denetçinin kararlarındaki öznelliği kontrol etmedeki önemine dikkat çekmişlerdir.

Erken (2009); Çalışmasında bağımsızlık kavramını ve denetçi bağımsızlığını ayrıntılı olarak ele almış olup, denetçi bağımsızlığında sahip olunması gereken özellikler açıklamıştır. Ayrıca denetçi bağımsızlığı programlama-inceleme-raporlama bağımsızlığı olarak üç seviyeli bir yaklaşımla ele alınmıştır. Programlama bağımsızlığını yönetimin denetim programlamasına müdahalesinin olmamasını, inceleme bağımsızlığını denetçinin faaliyetlerini yürütürken gerek kurum içinden gerekse kurum dışından müdahale olmamasını, raporlama bağımsızlığını ise yönetimin denetim sonucunda bulunan bulgulara müdahalesinin olmaması gerekliliği olarak belirtilmiştir.

Karavardar (2015); denetçi bağımsızlığında riskin belirlenmesinde kanaat fonksiyon yaklaşımını ele almış olup, denetçi bağımsızlık risk faktörleri belirlenmiştir. Daha sonra risk faktörlerine ilişkin tehdit/koruma başlıkları ve tanımlamaları yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda genelde literatürde bağımsızlık riskinin değerlendirilmesine yönelik yasal ve etik düzenlemeler olduğuna ancak matematiksel bir düzenlemeye de ihtiyaç olduğuna dikkat çekilmiştir. Bunun için tam tasdik denetim çalışmalarında SPK, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) ve Maliye Bakanlığı gibi denetleyici kurumların uygun olup tarafsız bir değerlendirme olarak kabul edileceğine, bunun ulusal sermaye piyasalarına güveni artırıp, meslekte kalitenin yükseltilmesine ve böylece Enron vb. denetim skandallarının yaşanmaması için riskin objektif ölçümünün gereksinim olduğu ifade edilmiştir.

Demir ve Çiftçi (2016) denetçi bağımsızlığını etik ilkeler çerçevesinde ele almış ve bir denetim şirketine yaptığı uygulamada; denetlenen şirketin kalifiye personel eksikliği sebebiyle finansal tabloların çoğu zaman denetçi tarafından düzenlendiğine ve denetim ekibinin bilişim teknolojilerindeki gelişmelere uyum sağlamakta zorlandığı bulgularına ulaşılmıştır. Bu durumun denetçi bağımsızlığı açısından önemli riskler doğurabileceğini belirtmişlerdir.

Rusmanto (2017) müşteri özelliklerinin denetçi bağımsızlığı üzerindeki etkilerini araştırmış, çalışmanın sonucunda; kurumsal denetim komitelerinin denetçilerin çalışmalarına yardımcı olabileceği ve denetçinin bağımsızlığını “potansiyel olarak artırabileceği”ne ulaşmıştır.

Ercan (2017); denetçi bağımsızlığına yönelik tehditler ve koruma önlemlerine ilişkin gerçekleştirdiği çalışmada Yeminli Mali Müşavirlerin (YMM); denetçi raporlarına olan güvenin sağlanmasında en önemli faktörün bağımsızlık olduğu, bağımsızlığın sağlanmasında ise en büyük sorumluluğun denetçilere ait olduğu görüşünde olduklarını ortaya koymuştur. Ayrıca, YMM’lerin bazı kişisel

özellikleri ile denetçi bağımsızlığına yönelik algı düzeyleri arasında anlamlı farklılık olduğunu belirtmiştir.

Patrick, Vitalis ve Mdoom (2017) denetim kalitesi üzerinde denetçi bağımsızlığının etkilerini araştırmış ve çalışmanın sonucunda; denetçinin bağımsızlığına yönelik, müşterinin önemi, denetim dışı hizmetler, denetim süresi ve müşterinin denetim firmalarıyla bağlantısı olan dört tehdit ortaya koymuşlardır. Ayrıca denetim kalitesi üzerinde denetçi bağımsızlığının pozitif bir etki yaratabileceğini ifade etmişlerdir.

Akçay ve Uysal (2019); hile denetimi ile bağımsız denetim arasındaki ilişkiyi incelenmiş olup, bağımsız denetimde muhasebe biliminin önemine dikkat çekmişlerdir. Dolayısıyla gelirlerin ve giderlerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının, raporlama standartlarına olan uygunluğunun tespit edilebilmesi için denetçinin tarafsızlığına ve tecrübesinin önemli olduğunu ifade etmişlerdir. İşletmelerin finansal bilgilerinde hata ve hilelerin tespit edilebilmesi için önemli kanıtların gözardı edilmesinin denetçinin tarafsızlığının sorgulanmasına neden olabileceğini belirtmişlerdir. Çalışmanın sonucunda hile kavramının özellikle yaşanan muhasebe ve denetim skandallarıyla daha önemli hale geldiğini, bunun sonucunda adli muhasebenin önemine dikkat çekmişlerdir. Ayrıca çalışmada bağımsız denetim standartları 240'nın hile ile ilgisini ve hile denetiminin önemine değinilmiştir.

Demir, Kısakürek ve Arslan (2019); çalışmalarında hata ve hile kavramını açıklayarak, muhasebe bilgi sistemi içerisinde düzenlenen finansal tabloların muhasebe standartlarda ve yasal mevzuatta yer alan boşluklardan yararlanılarak manipüle edildiğini ve bunun sonucunda hileli durumların gizlenebildiğini ifade etmişlerdir. Çalışmada ayrıca iç denetimin öneminden bahsedilmiştir. Çalışmanın uygulama kısmında anket yöntemi uygulanmış olup, verilerin analizinde SPSS 22 for Windows istatistiksel paket programından yararlanılmıştır. Uygulamaya yönelik sonuçlar ise; iç denetçilerin mesleki yeterlilik, mevcut denetim standartları ve mesleki etik kuralları hakkında bilgiye sahip olduklarını, hilelerin önlenmesinde sadece iç denetçiye değil işletme yönetimine de sorumluluk yüklenilmesi konusunu belirtmişlerdir.

Gönen ve Arslan (2019); denetçinin tarafsızlığına dikkat çekerek, idari anlamda uygulanan cezalara yönelik 2000-2017 yıllarını kapsayan bir içerik analizi yapmışlardır. Yöntem olarak SPK'nın haftalık bültenleri aracılığıyla araştırma yapılmış olup, çalışmanın sonucunda uyarma ve idari para cezasına çarptırılan kişiler-kurumlar, şirketler ve denetim kuruluşları belirlenmeye çalışılmıştır. Çalışmanın sonucunda bağımsız denetime tabi kuruluşlarının üzerindeki düzenlemeleri Kamu Gözetim Kurumu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulunun yürütmekte olduğunu ve Seri XI No 29 ile Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının son şekli kabul edilmemiş olup Avrupa birliğinde sık kullanılan şeklini kabul edileceği bildirim sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca yeni geliştirilen standartların takibinin önemine ve muğlak olan konuların netleşeceğine dikkat çekmişlerdir.

Carcello, vd. (2019), denetçi bağımsızlığı ile gerçeğe uygun değer muhasebesinin denetim dışı ücretlerin şerefiye değer düşüklüğü karar sonuçları ile ilişkilendirilip ilişkilendirilmediğini araştırmıştır. Çalışmanın sonucunda; bir müşterinin ödediği denetim dışı ücretlerin, şerefiyenin zarar görmesinin muhtemel ortamlarda değer düşüklüğü olasılığı ile ters orantılı olduğunu ortaya koymuştur.

Karahan ve Çolak (2019); çalışmada sürekli denetimin hileyi önlemedeki rolü amaç olarak belirlenmiştir. Bu noktada çalışmada hata ve hile kavramları ile hile grupları açıklanmıştır. Çalışma işletmelerin denetime olan ihtiyaçlarını çıkar çatışmaları, muhasebe sistemlerinde karışıklıklar, muhasebe bilgilerinin alınacak kararlarla ilgili olması ve diğer nedenler olarak dört başlıkta sıralamıştır. Çalışmanın sonucunda işletmelerin sürekli denetime olan ihtiyacına ve işletmelerin bilgilerinin dijital ortama aktarılmasının ve her an ulaşılabilmesinin mümkün hale getirilmesinin önemine dikkat çekmişlerdir.

Bağatır (2019); 'Bağımsız Denetim Yaptırılmamasının Finansal ve Hukuki Sonuçları' başlıklı çalışmada bağımsız denetimin amacına ve kapsamına değinmiş olup, işletmelerin bağımsız denetime tabi olma şartları açıklanmıştır. Bağımsız denetim yapılmamasının finansal sonuçları olarak; önceden belirlenen amaç ve hedeflerinin gerçekleşmeyeceğine, şirketlerle ilgili analiz ve tespitlerin yapılamamasına, şirket finansal tablolarında olası hata ve hilerin tespit edilememesine ve dolayısıyla zamanında müdahale edilmemesine dikkat çekmiştir. Bağımsız denetimin hukuki sonuçları olarak ana başlıklar halinde

hükümsüzlüğe, idari para cezasına ve feshе değinmiştir. Çalışmanın sonucunda şeffaflığın ve güven ortamının oluşabilmesi ve sürdürülebilirliğin sağlanabilmesi için etkin bir iç kontrol sistemine olan ihtiyacı belirtmiştir.

3. DENETÇİ BAĞIMSIZLIĞINA YÖNELİK KORUMA ÖNLEMLERİ

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle (KHK) Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) yayımlama yetkisiyle birlikte Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan uluslararası standartları referans almayı kabul etmiştir (KGK, 2017). İşletmelerin finansal tabloların hazırlanmasında ve ilgili taraflara sunulması aşamasında bağımsız denetime tabi olup/olmadıklarının belirlenmesine ilişkin karar güncellenmiş olup, 16 Şubat 2019 tarihli ve 30688 dayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır. Buna göre (Bağımsız Denetime Yönelik Kararname, 2019);

1. Bağımsız denetime tabi olmanın genel ölçütleri

-Belirtilen üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşan tüm şirketlerin bağımsız denetime tabi olduğu belirtilmiştir.

- Aktif toplamı 35 milyon Türk Lirası. (Bir önceki Kararda 40 milyon ve üstü Türk Lirası idi)

- Yıllık net satış hasılatı 70 milyon Türk Lirası. (Bir önceki Kararda 80 milyon ve üstü Türk Lirası idi)

- Çalışan sayısı 175 kişi. (Bir önceki Kararda da 200 ve üstü idi) 18.02.2019/55-2

2. Herhangi bir ölçüte bağlı olmaksızın bağımsız denetime tabi şirketler Karara ekli ve (I) sayılı listede belirtilen şirketler herhangi bir ölçüte bağlı olmaksızın bağımsız denetime tabidir.

3. Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak SPK kapsamında halka açık sayılan şirketler Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak SPK kapsamında halka açık sayılan ve aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşan şirketler bağımsız denetime tabidir.

- Aktif toplamı 15 milyon Türk Lirası.

- Yıllık net satış hasılatı 20 milyon Türk Lirası.

- Çalışan sayısı 50 kişi.

4. Ekli (II) sayılı listede belirtilen şirketler Karara ekli ve aşağıda yer verilen (II) sayılı listede belirtilen şirketlerden, aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşanlar bağımsız denetime tabidir.

- Aktif toplamı 30 milyon Türk Lirası.

- Yıllık net satış hasılatı 40 milyon Türk Lirası.

- Çalışan sayısı 125 kişi.

5. Diğer hususlar

-Eşik değerleri aştığı için bağımsız denetime tabi şirket, art arda iki hesap döneminde üç ölçütten en az ikisine ait eşik değerlerin altında kaldığı ya da bir hesap döneminde bu ölçütlerden en az ikisine ait eşik değerlerin yüzde 20 veya daha fazla oranda altında kaldığı takdirde müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkar.

-Eşik değerlerin aşılmış aşılmadığının belirlenmesinde; aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından şirketin tabi olduğu mevzuat uyarınca hazırlanmış olan son iki yıla ait finansal tablolar, çalışan sayısı bakımından ise son iki yıla ait ortalama çalışan sayısı esas alınır.

-Eşik değerlerin aşılmış aşılmadığının belirlenmesinde şirketler bağlı ortaklık ve İştirakleriyle birlikte dikkate alınır. Bağlı ortaklıkları ve iştirakleri bulunan şirketlerde; aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından ana ortaklık ve bağlı ortaklığa ait 18.02.2019/55-3 finansal tablolarda yer alan kalemlerin toplamı (varsa grup içi işlemler yok edilir), çalışan sayısı bakımından ise ana ortaklık ve

bağlı ortaklığın son iki yıla ait ortalama çalışan sayılarının toplamı dikkate alınır. İştirakler açısından, iştirake ait söz konusu kalemler şirketin iştirakteki hissesi oranında dikkate alınır.

Denetçi bağımsızlığına yönelik olarak Türkiye’de düzenleyici ve denetleyici otoritelerin düzenlemeleri mevcut olup ilgili kanun, yönetmelik ve tebliğler ile korunma önlemleri yasal zeminde sunulmuştur.

Denetçilerin bağımsızlıklarının ihlal edilmesi durumunda bağımsızlığı korumaya yönelik bazı önlemlerin alınması gerekmekte olup; alınan önlemlerin bağımsızlığı tehlikeye düşürebilecektir. Oluşabilecek tehditlerin önlenememesi durumunda bağımsızlığın zarar gördüğü ve ortadan kalktığı ya da kaybolduğu kabul edilmektedir. Bu duruma karşılık olarak denetçilerin denetim faaliyetleri sırasında karşı karşıya kaldıkları söz konusu tehditleri, ilgili tehditlere yönelik alınmış olan önlemleri, konu ile ilişkili bulunan tüm değerlendirme ve kanıtları yazılı olarak kayıt altına alarak saklamaları gerekmektedir. Bağımsızlığın zedelenmesi ya da ortadan kalkması durumunda denetçiler tarafından söz konusu belgeler ile birlikte KGGK’ya bildirimde bulunulmakta ve kurum onayı ile beraber denetim sözleşmesi sonlandırılmaktadır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012, md. 22).

Denetçi bağımsızlığının korunmasına yönelik önlemler genellikle 3 kategoride ele alınmaktadır. Bunlar; mesleki düzenleme, mevzuat ve yönetmelikler tarafından alınan önlemler; müşteri işletme tarafından alınan önlemler ve denetim şirketlerinin kendilerine ait sistem ve prosedürler kapsamında alınan önlemler şeklindedir.

3.1. Mesleki Mevzuat ve Düzenlemeler

Denetim mesleğine ilişkin belirtilen önlemler dikkate alındığında; mevzuata ilişkin düzenlemelerin ihtiyaçların değişmesine paralel olarak geliştirildiği görülmekte ve standartlara bağlanarak uygulamaya koyulduğu anlaşılmaktadır. Ancak söz konusu düzenlemelerin kaynağına bakıldığında; mesleğin imajının korunması ve itibarının güçlendirilmesi amacı yatmakta ve uygulamada ise denetim mesleğinin geleceğinin garanti altına alınmasına önem verildiği görülmektedir. Gelecekte denetim mesleğinin; yasal kimliğinin farklı yönlerden ele alınarak daha kapsamlı kanuni düzenlemeler ile koruma altına alınması mesleğin profesyonelleşmesinin önünde kilit bir adım olarak kabul görmektedir.

Denetlenecek olan kurum ve kuruluşların yapısı ve işleyişi dikkate alınarak denetim mesleğinin saygınlığının ve imajının korunması suretiyle hukuki düzenlemelerin içeriğinin genişletilmesi ve e-uygulamaların hayata geçirilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Bu noktada denetim mesleğine ilişkin mesleki mevzuat ve düzenlemeler tarafından alınan önlemler şöyledir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2017):

- Mesleğe giriş eğitimi, deneyim şartları ve öğretim,
- Sürekli eğitim uygulamaları,
- Mesleki standartlar ve gözlem ile disiplin prosedürleri,
- Denetim şirketi tarafından oluşturulan kalite kontrol sistemin dışarıdan yetkilendirilenler tarafından gözden geçirilmesi,
- Denetim şirketinin bağımsızlık koşullarını düzenleyen mevzuat şeklindedir.

3.2. Müşteri İşletme Tarafından Alınan Önlemler

Müşteri işletmenin kurumsallaşması ve markalaşması konusunda denetçi bağımsızlığının söz konusu işletmeye katacağı değer üzerinden yoğunlaşmaktadır. Müşteri işletmenin kurumsal bir çatı altında etkin bir iç kontrol sistemi kurarak kalifiye çalışanlara sahip olması söz konusu işletmenin hem toplumsal sosyal sorumluluklara karşı duyarlılığını ortaya koyacak olup, aynı zamanda denetim şirketi ile bütün paydaşlarının (kreditörler, toplum, iç ve dış paydaşlar, vs.) gözünde olumlu imaj yaratabilecektir.

Denetçi bağımsızlığının korunmasına yönelik olarak müşteri işletme tarafından alınan önlemler aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Müşteri işletme ile denetim şirketi arasındaki anlaşmanın yönetim pozisyonu dışında görev alanlarının da görüşünün alınması,

- Müşteri işletmenin; doğru ve zamanında finansal raporlama taahhüdünü ortaya koyan ilkelerin mevcut olması,
- Etkin iç kontrol sistemi varlığı,
- Denetim faaliyetlerine ilişkin etkin bir kurumsal yönetim yapısının olması.

3.3. Denetim Şirketleri Tarafından Alınan Önlemler

Son yıllarda ortaya çıkan muhasebe ve denetim skandallarından hareketle denetim şirketlerinin denetçi bağımsızlığına yönelik almış oldukları önlem ve kararlar denetim mesleğinin geçerliliğini daha fazla göz önüne çıkarmaktadır. Denetim şirketlerinin denetçi bağımsızlığını tehlikeye düşürecek olan sahadaki riskleri dikkate alarak denetim faaliyetlerini gerçekleştirmeyi amaç edinmesi, müşteri ve denetçi arasında yeni değerler oluşturulabilmesini sağlayacaktır.

Denetim şirketlerinin kendi sistemleri ve prosedürleri dâhilinde alınan önlemleri aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir (Ercan, 2017, s. 269-270).

- Bağımsızlığa yönelik tehditlerin tanımlanarak önlenmesine ilişkin yazılı bağımsızlık politikaları,
- Denetim ekibi üyelerinin kamu yararını gözeterek hareket etmesi,
- Denetim kalitesini artırmak üzere politika ve prosedürlerin oluşturulması,
- Yapılan çalışmayı gözden geçirmek ya da öneride bulunmak üzere başka bir muhasebecinin yetkilendirilmesi,
- Denetim şirketine ait politikaların ve politikalara ait ilgili değişikliğinin tüm hissedarlara ve personele vaktinde iletilmesi,
- Denetim ekibi üyelerinin, denetlenen işletmenin yönetim kararları üzerinde herhangi bir etkisi olmayacağına dair politikalar ve prosedürlerin oluşturulması,
- Üst düzey çalışan rotasyonu ve denetim komiteleri ile gerçekleştirilen görüşmeler,
- Denetçinin finansal menfaat ya da ilişkileri bağımsızlığına gölge düşürdüğü takdirde; denetim ekibinden tasfiye edilmesi
- Politikalara ve prosedürlere uygunluğun teşvik edilmesi amacıyla disiplin mekanizmasının oluşturulması şeklinde olabilmektedir.

Denetçi bağımsızlığının sağlanması adına düzenleyici otoritenin kullanabileceği koruma önlemlerini dört basamakta açıklanabilmektedir (Allen ve Siegel, 2002, s. 529-530):

- *Mutlak yasaklama:* Denetçinin denetlenen ilgili işletmeye; herhangi bir finansal yatırım yapmasının yasaklanması örnek olarak verilebilmektedir.
- *Herhangi bir faaliyette bulunmaya izin vermek fakat kapsamını daraltmak:* Denetim faaliyetleri dışındaki hizmetlerden sağlanan hasılatın, müşteri işletmenin ödediği toplam miktarın %5'inden fazla olmaması örnek olarak verilebilmektedir.
- *Herhangi bir faaliyete bulunulmasına izin vermek fakat tehdidi ortadan kaldıran ya da hafifleten başka politika ve prosedürler oluşturmak:* Herhangi bir yakınlık tehdidini hafifletmek üzere belirli bir süre geçtikten sonra sorumlu denetçinin zorunlu olarak değiştirilmesi örnek gösterilebilmektedir.
- *Herhangi bir faaliyette bulunulmasına izin vermek fakat denetçinin denetlenen müşteri işletmenin yönetimine, denetim komitesine, yönetim kuruluna ya da diğer üçüncü kişilere bilgileri sunmasını şart kılmak:* Denetlenen işletme yönetimine, denetçi tarafından sunulan ilgili hizmetlerin niteliği ve söz konusu hizmetlere yönelik olarak alınan ücretlerin ilgili işletmenin denetim komitesine açıklanması örnek gösterilebilmektedir.

4. BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN SORUMLULUKLARI

Bağımsız denetimin önemi, denetçiye olan ihtiyacın artmasına paralel olarak artmakta olup sonuç itibari ile bağımsız denetçilerin sorumluluk alanları da bu yönde genişlemektedir. Söz konusu sorumlulukların genişlemesi; denetim riskinin ölçülmesi ve makul düzeye indirgenmesi bakımından denetçilerin ilgisine ayrı bir boyut kazandırmaktadır (Selimoğlu vd., 2015, s. 150-151).

Bu kapsamda bağımsız denetçilerin sorumlulukları Genel Sorumluluklar, TTK'dan Doğan Sorumluluklar, Vergi Usul Kanunu (VUK) ve 3568 Sayılı Kanun'a Göre Sorumluluklar ve SPK Göre Sorumluluklar olarak dört ana başlıkta açıklanmıştır.

4.1. Bağımsız Denetçilerin Genel Sorumlulukları

Küresel boyutta yeni gelişmeler yaşanmasıyla birlikte işletmelerin karmaşık olan yapılarının bu yeni gelişmelere ayak uydurması ve finansal tablolarının belirlenen ilke, politika ve standartlara uygun olarak hazırlanmasında zorlaşmaktadır. Bu nokta bağımsız denetim, işletmelerin hata veya hile gibi durumlarının ortaya çıkartılmasında önemli bir görevi vardır. Kuşkusuz ki bağımsız denetiminde sorumlu olan denetçinin belirli ilke ve kurallara uyması gerekmektedir ve bu durum bağımsız denetçinin sorumluluğu olarak kabul edilmektedir.

Bağımsız denetçinin genel sorumlulukları aşağıdaki gibi sıralanabilir. Bunlar (Köse ve Ertan, 2016, s. 304-305):

- Denetimden Doğan Sorumluluk,
- Denetim Kalitesi ve Güvenilirliğinin Sağlanması,
- Mesleki Etik İlkelerine Uyum,
- Denetim Raporu Oluşturma ve Görüş Belirtme,
- Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar,
- Diğer Sorumluluklar olarak sınıflandırılabilir.

4.1.1. Denetimden Doğan Sorumluluk

Bağımsız denetçiler ile birlikte bağımsız denetim şirketleri; hazırlanmış olan finansal tablolar ile raporların ilgili denetim standartlarına uygun olmaması durumunda, söz konusu tablo ve raporlarda meydana gelebilecek eksik ve hatalı bilgilerden dolayı oluşabilecek zararlardan hukuken sorumlu tutulmaktadır (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, md. 24).

Denetçinin sorumluluğuna ilişkin yapılan açıklamada; denetçilerin sorumluluklarının kanuni sınırlarının çizilmesi, müşteri işletme ve üçüncü kişilerin çıkarlarının koruma altına alınması ve hangi alanlarda nasıl bağımsız bir şekilde hareket edebileceği konusunda açıklık getirmiş olup, meydana gelebilecek zarardan dolayı da sorumlu tutulmaları mesleğin profesyonelleşmesindeki önemini göstermektedir.

4.1.2. Denetim Kalitesi ve Güvenilirliğin Sağlanması (BDS 220)

Bağımsız denetim faaliyetinde kaliteyi, denetçinin finansal tablolara yönelik belirlemiş olduğu görüşün doğruluğu ve güvenilirliği belirlemektedir. Bu bağlamda, bağımsız denetçiler gerçekleştirmiş oldukları denetim hizmetinin kalitesini sağlamakla yükümlü olup bağımsız denetim şirketlerinin müşteri işletme ve ilgili diğer taraflara karşı olan sorumluluklarını yerine getirebilmek üzere kendi bünyelerinde bir kalite güvence sistemi oluşturmaları ve geliştirmeleri gerekmektedir (Oktay, 2013: 45). Bu bağlamda düzenleyici otorite, bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim şirketleri, mesleki mevzuat ve standartlara uyulması durumunda ve hazırlanan denetim raporlarının içinde bulunulan ortam ve şartlara göre hazırlanmış olduğuna dair makul güvence sağlamak üzere kalite kontrol sistemi kurma ve geliştirmelerini hükme bağlamıştır (BDS 220, 2017, pf. 2).

- Denetim şirketleri ve denetçiler; denetim faaliyetlerini kaliteli ve güvenilir bir şekilde yürütmeleri,
- Denetim şirketlerinin ve denetçilerin; denetime yönelik faaliyeti, denetim sürecine ilaveten denetimlerin sürekliliği ve kalitesi ile güvenilirliğini sağlamaya yönelik diğer eylem ve süreçleri içermesi,
- Denetim süreci, her bir hesap dönemi için; TDS'ye göre planlanacağı, programlanacağı, yürütüleceği ve denetim sonucunun raporlanmasıyla sona ereceği; raporun teslim edilmesinden sonraki yükümlülüklerle ilişkin hükümler saklı kalacağı,
- Denetimlerin sürekliliğini ve kalitesi ile güvenilirliğini sağlamak üzere TDS'ye ilaveten hem denetim süreçlerinde hem de denetim süreçleri dışında; başta meslek etiği olmak üzere kalite

kontrol sistemine yönelik olanlar da dahi olmak üzere ilgili hükümlere uyulacağı yönetmeliklerle yasal zemine oturtulmuştur (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2017, md. 19)

4.1.3. Mesleki Etik İlkelerine Uyum

Bağımsız denetçiler müşteri ihtiyaçlarının karşılanması ile birlikte kamu yararına yönelik hareket etmekle yükümlüdürler. Denetçi söz konusu yükümlülüğü yerine getirirken etik kuralları dikkate almak ve ilgili kurallara göre hareket etmekle sorumludur. Söz konusu kurallar şu şekilde sıralanabilmektedir (Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı, 2017, md. 21):

- **Dürüstlük**: Denetçinin, mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst davranması; açık sözlü, doğru ve güvenilir olması gerekliliğini ifade etmektedir.
- **Tarafsızlık**: Denetçinin tarafsız (objektif) olması gerektiğini; eğilim ve çıkar çatışmalarının yargı ve kararları üzerinde önyargı yaratmasına izin vermemesinin önemli olduğunu ifade etmektedir.
- **Mesleki Yeterlilik ve Özen**: Denetçinin; uygulama ve teknik ile ilgili mevzuata yönelik yeterli bilgiye sahip olması ve gerekli hizmetin sağlanması amacıyla mesleki bilgi ve becerisini güncel tutması gerekliliğini ifade etmektedir. Bu noktada mesleki eğitim; denetim konusunda alınan eğitimler, muhasebe ile denetim eğitimini içermektedir. Muhasebe eğitimi aslında muhasebenin birçok alanında bilgi sahibi olunmasını gerektirmektedir. Bunlar şirketler muhasebesi, maliyet ve yönetim muhasebesi, genel muhasebe, dönem sonu muhasebe işlemleri, bilgisayarlı muhasebe gibi birçok muhasebe dalını kapsamaktadır. Bu noktada sadece muhasebe dersleri konusunda eğitim almakta yeterli değildir. Aynı zamanda hukuk, iktisat ve işletme alanlarında da yeterli düzeyde eğitim alınmasını gerektirmektedir. Mesleki deneyim ise denetim faaliyeti sırasında denetçinin ileriye ne kadar görebildiği ve oluşabilecek bir riskli durumlar karşısında alınabilecek önlemlerin yeterliliği konusunda tecrübeyi içermektedir. Denetçinin denetim faaliyeti konusunda ne kadar çok mesleki deneyimi var ise alınacak kararların doğruluğu ve isabetli olma olasılığında bir o kadar yüksek olacaktır (Bozkurt, 2000, s.37). Mesleki yeterlilik ise; meslek ahlakı ile ilgilidir. Denetçinin meslek ahlakı ise dürüst, tarafsız, sır saklama, ticaret ve reklam yasağına uyma, meslek onurunu koruma gibi ilkelerine bağlı olması gerekmektedir.
- **Sır Saklama (Gizlilik)**: Denetçinin faaliyetlerini gerçekleştirdiği sırada; ulaştığı bilgileri gizli tutması ve söz konusu bilgileri herhangi bir şekilde yetkisi bulunmaksızın üçüncü kişilere açıklamaması ve çıkarları doğrultusunda kullanmaması gereğini vurgulamaktadır.
- **Mesleğe Uygun Davranış**: Denetçinin mesleki mevzuata uygun olmayan bir davranışta bulunmamasını, denetim mesleğinin itibarını zedeleyecek tutum ve davranışlardan kaçınması gereğini ifade etmektedir.

4.1.4. Denetim Raporu Oluşturma ve Görüş Belirtme (BDS 700)

Bağımsız denetçi gerçekleştirmiş olduğu denetim faaliyetleri sonucunda ulaştığı kanıt ve bilgiler doğrultusunda bir görüş oluşturması gerekmektedir ve ilgili görüşünü rapor halinde ilgililere sunmakla sorumlu kabul edilmektedir (Köse ve Ertan, 2016, s. 304).

- Denetim faaliyetleri sonucunda KGK'nın belirlediği usul ve esaslara göre denetim raporunun oluşturulması,
- Söz konusu rapor, görüş başlığı altında:
 - ❖ Denetim konusunda önemli sayılabilecek herhangi bir uyumsuzluğun ya da aykırılığın bulunmadığı durumlarda olumlu görüş belirtilmesi,
 - ❖ Denetim konusunda önemli uyumsuzluklar ya da aykırılıklar bulunması durumunda ya da yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmadığı fakat bunların denetim konusunun genelini etkilemediği durumlarda şartlı olumlu görüş belirtilmesi,
 - ❖ Yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesi, tespit edilen uyumsuzlukların ya da aykırılıkların denetim konusunun genelini etkilediği durumlarda olumsuz görüş belirtilmesi,
 - ❖ Yeterli ve güvenilir kanıt toplama standardında hazırlanacak denetim raporu oldukça önemlidir. Elde edilen kanıtların yeterli olması ve bu kanıtların güvenilir olarak nitelendirilmesi için denetimi yapacak denetçinin tecrübesiyle ilgilidir. Ne kadar güvenilir kanıt toplanırsa verilecek kararların da bir o kadar güvenilir olarak kabul edilmesi

sağlanacaktır. Denetlenecek işletmenin büyüklüğü, önemlilik düzeyi ve kanıtın toplanma maliyeti toplanacak kanıtın sayısını etkilemektedir.

- ❖ Denetim konusunun genelini etkileyen önemli hususlarda denetim görüşüne dayanak olacak yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilemediği durumlarda ya da yeterli kanıt toplanmasına rağmen görüş oluşturmaya engelleyen belirsizliklerin sonradan ortaya çıktığı durumlarda; görüş bildirmekten kaçınıldığına ilişkin görüş belirtilmesi gerektiğini kapsamakta,
- TTK kapsamında gerçekleştirilen denetimlerde denetim raporlarının en az 20 gün önceden ve her durumda anılan kanunda olağan genel kurul toplantıları için öngörülen azami sürenin sonuna kadar denetlenen işletmenin yönetim organına teslim edilmesi zorunluluğu hükme bağlamıştır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, md. 30).

4.1.5. Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (BDS 560)

Bilanço tarihinden sonra meydana gelen olaylar hazırlanan finansal tabloları etkileyebilmektedir (BDS 560, pf. 2). Bu anlamda bağımsız denetçi; bilanço tarihi ile denetim raporunun ilan edileceği tarihe kadar gerçekleşen ve finansal tablolarda düzeltme ya da açıklama gerektirebilecek tüm olayları belirlemek üzere ek denetim tekniklerini uygulaması sonucunda, yeterli sayıda ve uygun nitelikte kanıt elde etmesi gerekmektedir ve Türkiye Denetim Standartları ve ilgili mevzuat uyarınca gerekli işlemleri yapmakla yükümlüdür. (Karacan ve Uygun, 2016, s. 306; BDY, 2017, md. 31). Bağımsız denetim raporunun ilan edilmesinden sonra finansal tabloların yayınlanacağı zamana kadar ortaya çıkan; finansal tabloları etkileyebilecek olayların denetçiye bildirilmesi konusunda ise işletme yönetimi sorumlu tutulmaktadır (Selimoğlu vd., 2015, s.425; Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2017, md. 31).

4.1.6. Diğer Sorumluluklar (BDS 720)

Bağımsız denetçi ve bağımsız denetim şirketleri; gerçekleştirmiş oldukları denetim faaliyetlerinden kaynaklanabilecek zararları karşılayabilmek adına Hazine Müsteşarlığınca belirlenen bir sorumluluk sigortası yaptırmaları gerekmektedir (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, md. 24). Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim şirketleri; denetim işini almak üzere doğrudan ya da dolaylı bir biçimde reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunmaları, gerçekleştirmiş oldukları denetim faaliyetlerinin niteliğini olumsuz yönde etkileyebilecek ve diğer denetim kuruluşları ile denetçilere zarar getirebilecek ölçüde rekabete girmeleri yasaklanmıştır (Haftacı, 2016, s. 25). Ayrıca, denetim şirketleri ve ilgili denetçiler, düzenlemiş oldukları denetim raporlarını (e-kaynak, arşiv, vs. dâhil), ticari defterlerini, denetim çalışmaları ve kalite kontrol sistemiyle ilgili her türlü kayıt ve belge ile eklerini on yıl süreyle saklamaları hükme bağlanmıştır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2017, md. 35).

4.2. Türk Ticaret Kanunu'na Göre Sorumluluklar

Türkiye'deki ticari hayatın değişimine ve gelişimine göre ortaya çıkan yeni ihtiyaçların giderilmesi bakımından 6102 sayılı TTK hazırlanmış ve Ocak 2011 tarihinde Resmî gazetede yayınlanmıştır. Söz konusu kanun ile kurumsal yönetim, risk yönetimi, iç denetim, finansal raporlama ve bağımsız denetim gibi birçok alanda yapılan kapsamlı düzenlemeler Türk ticaret hayatına entegre edilmiştir (Köse ve Ertan 2016, s. 294). Oluşturulan yeni TTK'da bağımsız denetçilerin sorumlulukları Sır Saklamadan Doğan Sorumluluklar, Kusurlu Hareket Nedeniyle Doğan Sorumluluk, Tazminatdan Doğan Sorumluluk ve Risklerin Tespiti ve Yönetilmesine İlişkin Sorumluluk olarak dört başlık altında ele alınmıştır.

4.2.1. Sır Saklama Yükümlülüğünden Doğan Sorumluluk

Denetçilerin, denetlenen işletmenin bilgilerini rakip bir işletmeye veya işletme dışına izinsiz olarak aktarılması yasaktır. Sır saklama yükümlülüğünün ihlali hem denetlenen işletmeyi zor durumda bırakacağı gibi denetim raporlarına da kuşkuyla bakılmasına sebep olacaktır.

Denetçilerin sır saklama yükümlülüklerinin TTK'da koruma altına alınması; denetçinin sır saklama yükümlülüğünün ihlali durumunda denetçinin para cezasına çarptırılması, denetçilerin sorumluluk alanlarının belirlenmesi ve denetim faaliyetlerinin gerçekleştirmesi hususunda ne derecede bağımsız hareket edebilecekleri belirlenmiş olmaktadır.

Sır saklama yükümlülüğünden doğan sorumluluk; kusur sorumluluğu olarak kabul edilmektedir. TTK m. 404/1 hükmüne göre, "Kasten veya ihmali ile yükümlülüklerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Sır saklama yükümlülüğünün ihlali ile ihmali sonucunda verilen zarar sebebiyle, denetimin niteliği ve süresine göre, her denetim görevi (özel denetim) veya

faaliyet dönemi denetimi için yüz bin Türk lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üç yüz bin Türk Lirasına kadar tazminata hükmedilebilir. Söz konusu limitler ihmal ile ortaya çıkan zararlarda geçerlidir. Kasıtlı eylemlerle verilen zararların tazminin de sınır yoktur. Tazminat yükümlülüğü sözleşme ile ne kaldırılabilir nede daraltılabilir” (TTK, md. 404).

4.2.2. Denetçinin Kusurlu Hareketi Nedeniyle Doğan Sorumluluk

Denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi sırasında denetçi davranış ve eylemlerinin hangi hallerde kusurlu sayılabileceği ve kusurlu olması durumunda hangi yaptırımların uygulanacağını TTK tarafından güvence altına alınması; hem müşteri işletme tarafından hem denetçi tarafından hem de ulusal ya da uluslararası bütün paydaşları tarafından güven oluşturmaktadır.

Kusurlu hareketten doğan sorumluluk kanunda şöyle ifade edilmiştir: “*Şirketin ve şirketler topluluğunun yıl sonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler, kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludurlar” (TTK, md. 554).* Ayrıca; “*şirketin uğradığı zararın tazmini, şirket ve her pay sahibi isteyebilmektedir. Pay sahipleri zarar tazminatın ancak şirkete ödenmesini isteyebilmektedirler. Pay sahibinin açtığı davayı hukuki ve maddi sebepler haklı gösterdiği takdirde, mahkeme dava gideriyle avukatlık ücretini, bu giderler davalıya yükletilemediği hallerde, davacı pay sahipleriyle şirket arasında hakkaniyete göre paylaşılır. Zarara uğrayan şirketin iflası halinde tazminatın şirkete ödenmesini isteme hakkını şirket alacaklıları da haizdir. Ancak, pay sahiplerinin ve şirket alacaklılarının istemleri önce iflas idaresince ileri sürülür” (TTK, md. 555).*

4.2.3. Tazminat Sorumluluğu

Denetçilerin gerçekleştirmiş oldukları eylemlerinden dolayı tazminat sorumluluklarının hangi dayanağa göre belirleneceği konusuna açıklık getiren TTK 554 ve 577. maddeleri tazminatın şeklini ve usulünü açıkça ortaya koymuş; ancak denetçilerin müteselsilen sorumluluk alanlarının kilit denetim konuları kapsamında ele alınmasının uygulamada kolaylık sağlayacağı öngörülmektedir.

Kanuni görevlerin icra edilmesine yönelik kusurlu harekette bulunan denetçi şirket hissedarlarının ve şirket alacaklarının karşı karşıya kaldığı zararı tazminle yükümlü tutulmuştur (TTK, md.554). “*Birden fazla denetçinin aynı zararı tazminle yükümlü olmaları halinde, her bir denetçi, kusuruna ve durumun gereklerine göre, zarar şahsen kendisine yüklenebildiği ölçüde, bu zarardan diğerleriyle birlikte müteselsilen sorumlu olur. Davacı sorumlu denetçileri hep birlikte veya içlerinden birini, zararın tamamı için dava edebilir. Ayrıca davacı aynı davada hâkimden, sorumlu denetçilerden her birinin ödemesi gereken tazminat borcunun belirlenmesini isteyebilir. Birden çok sorumlu arasındaki başvuru hakim tarafından belirlenir. Sorumlu olanlara karşı tazminat isteme hakkı, davacının zararı ve sorumluyu öğrendiği tarihten itibaren iki ve her halde zararı doğuran fiilin meydana geldiği günden itibaren beş yıl geçmekle zamanaşımına uğrar” (TTK, md. 577).*

4.2.4. Risklerin Tespiti ve Yönetilmesine İlişkin Sorumluluğu

Denetçilerin riskin saptanmasından sorumlu olan komite olan işbirliği ve kanunda kolaylaştırıcı yol gösteren açıklama raporlarının oluşturulması uygulamada kullanıcılara kolaylık sağlamaktadır. Fakat risklerin tespiti ve yönetilmesinde koordinasyon kimliğinin denetçiye çevrilmesi riskin saptanmasına yönelik komite kurulması konusunda müşteri işletmeye avantaj sağlamakta ve denetçilerin almış oldukları sorumluluk ve risk alanı artarak genişlemektedir.

6102 sayılı TTK, işletmelerin karşı karşıya kaldıkları ya da olası risklere karşı bazı düzenlemeleri de kapsamakta; risklerin tespit edilmesinden yönetilmesine kadar düzenlemelerin yer aldığı kanunda, söz konusu durum 378. maddede şöyle açıklanmıştır; “*pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketlerin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerini uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak geliştirmekle yükümlüdür” (TTK, md. 378).* Riskin tespit edilmesi ve yönetimine ilişkin düzenleme ile beraber, denetçinin ilgili alandaki sorumluluğu kanunun 398. maddesinin ikinci fıkrasında açıklanmıştır; “*denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378. maddede öngörülen sistemi ve yetkili komutayı kurup kullanmadığını, böyle bir sistem varsa bunun*

yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar” (TTK, md. 398).

4.3. VUK ve 3568 Sayılı Kanun’a Göre Denetçi Bağımsızlığı

Bağımsız denetçilik unvanı Türk vergi sisteminde yer almamakla birlikte, bağımsız denetim faaliyeti, VUK’un mükerrer 227. maddesine göre “3568 sayılı kanuna istinaden yetki almış YMM’ler tarafından denetim ve tam tasdik çatisı altında gerçekleştirilmektedir. YMM’ler tarafından denetim ve tasdike tabi tutulmuş mali tablolar denetimin ve tasdik kapsamı ölçüsünde VUK’un 135. maddesinde belirtilen kamu idaresinin yetkili elamanlarınca incelenmiş belge olarak kabul edilir.” Bu bağlamda YMM’ler gerçekleştirmiş oldukları denetim ve tasdik faaliyetleri ile birlikte, kamuda iş yükünün azaltılmasına ve vergi ile ilgili işlemlerin hızlandırılmasına katkı sağlamaktadır. “YMM’lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında ki Yönetmelikte” tasdik: “Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin YMM’lerce denetim ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanılarak rapora bağlanması” şeklinde tanımlanmıştır.

18 Sıra No.lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği’nde YMM’lerin tasdik faaliyeti kapsamındaki sorumlulukları şu şekilde ifade edilmiştir: “Beyanname ve eklerini tasdik eden yeminli mali müşavirler, tasdik ettikleri beyanname ve eklerinde yer alan bütün bilgilerle bunların dayanağını teşkil eden defter kayıtları ve belgelerdeki bilgilerin doğruluğu ile beyannamesini tasdik ettikleri mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılmasından sorumludurlar. Belgelerin yasal süresi içerisinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine, genel muhasebe kurallarına, vergi mevzuatına ve ilgili diğer mevzuata uygun ve doğru olarak yasal defterlere kaydedilmesi ve mali tablolara aktarılması sorumluluk kapsamındadır. Bu bilgi ve belgeler esas alınarak mükelleflerin vergi ve benzeri mali yükümlülüklerinin doğru olarak hesaplanması yeminli mali müşavirlerin sorumluluğuna dâhildir. Bu çerçevede yeniden değerlendirme, amortisman tutarları, yatırım indirimi, her türlü istisna ve muafiyet tutarları ve benzeri tutarların vergi mevzuatı çerçevesinde doğru olarak tespit edilmesi, aktif ve pasif kıymetlerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak değerlemelerinin yapılması, kaydi envanterin sağlanması ve randıman tespitlerinin yapılması yeminli mali müşavirlerin sorumluluğundadır.”

Söz konusu kanun ile YMM’lere tanınan tasdik yetkisinin sınırları yine söz konusu kanun ile belirlenmiş olup diğer sorumluluk sahiplerinin alanlarının tanımlanmasına önemli kolaylık sağlamıştır.

4.3.1. Mali Sorumluluk

VUK’un mükerrer 227. maddesine göre Maliye Bakanlığı (VUK, md. 227);

- “Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı kanuna göre yetki almış SMMM veya YMM’ler tarafından imzalanması mecburiyetini getirmeye; bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulamaya,
- Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen koşullara uygun olarak YMM’lerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya,” bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

3568 sayılı kanunun “Tasdik ve Tasdikten Doğan Sorumluluk” başlıklı 12. maddesine göre; “YMM’ler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler.” YMM’ler gerçekleştirmiş oldukları tasdik doğruluğundan sorumlu olup tasdik doğru olmaması durumunda, ilgili tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, kesilecek cezalardan ve ziyaa uğratılan vergilerden mükellef ile beraber müşterek olarak ve müteselsilen sorumlu tutulmaktadırlar.

VUK ve 3568 Sayılı Kanun incelendiğinde; YMM’lerin tasdik işlemlerinin 3568 sayılı Kanunda “doğruluk denetimi”; VUK ise “uygunluk denetimi” ölçütlerine bağlanmış olduğu ortaya çıkmakta fakat sorumlulukla ilgili net bir sonuç ortaya çıkmamaktadır. Fakat Danıştay, söz konusu durum ile ilgili bir

kararında YMM'lerin "uygunluk denetimi" kapsamında sorumlu olduklarına dikkat çekmiş; Maliye Bakanlığı'nın ise "doğruluk denetimi" gibi fiilen yapılması mümkün olmayan ve 3568 sayılı kanunun 12. maddesine aykırı bulunan genel tebliği düzenlemelerine karşılık tasdik işlemini "uygunluk denetimi" kapsamında değerlendirmesi uygun olabilecektir (Demir 2004, s.104). Bu bağlamda denetçilerin uygunluk denetimi üzerinden hareket etmesi TTK'da sınırları çizilen sorumluluklara yeni bir bakış açısı getirmiş olmakla beraber sorumlulukların bağlayıcılığı konusunda YMM'leri farklı bir pencereden yükümlü kılmaktadır. Uygulamada uygunluk denetimi üzerinden hareket edilmesi önemli bir kolaylık sağlayacak olup ilgili kanuni düzenlemelere bilgi kullanıcıları bakımından karşılık oluşturmaktadır.

4.3.2. Cezai Sorumluluk

3568 Sayılı Kanun'un Disiplin Cezaları başlıklı 48. Maddesinde; "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 verilir" şeklinde denetçilere cezai sorumluluk yüklenmiştir. İlgili maddeye ilişkin disiplin cezaları ise: Uyarma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatını kaldırma, meslekten çıkarma şeklinde sıralanabilmektedir. YMM'ler ilgili kanunun 43/1 fıkrasına göre; gerçekleştirmiş oldukları iş ve işlemler ile ilgili elde ettikleri bilgileri ifşa etmeleri yasaklanmıştır. Söz konusu hükme uygun olmayan bir davranışta bulunan YMM'ler hakkında; daha ağır bir cezayı gerektiren bir suç oluşturmadığı durumda, yüz güne kadar adli para cezası uygulanmaktadır. 3568 Sayılı Kanun'da belirtilen disiplin cezalarına ilaveten denetim ve tasdik kapsamında hizmet etmiş oldukları mükelleflerin VUK'un 359. maddesinde yer alan fiillere teşebbüs etmeleri durumunda ise teşebbüs edilen hareketin niteliğine göre iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmakta ve ilgili maddeye ilişkin hüküm verilen hapis cezaları paraya çevrilememektedir.

4.4. SPK'ya Göre Sorumluluklar

Denetim faaliyetleri kapsamında bağımsız denetçiler, müşteriler ve üçüncü kişiler fikir ayrılıklarından dolayı karşı karşıya kalabilmektedirler. Sonuçta denetim faaliyetinin denetim ilke ve kurallarına uygun olarak gerçekleştirilmemesinden kaynaklanan önemli sorunlar ortaya çıkmakta ve bu durum birçok kesimi ciddi zararlara uğratmaktadır. Söz konusu sorunlardan dolayı, bağımsız denetim şirketlerinin; idari, hukuki ve cezai sorumlulukları ülkemizde SPK tarafından düzenlenmektedir. 4487 sayılı kanun ile değişik 2499 sayılı SPK'nın 22'inci maddesinin (d) ve (e) bentlerinde yer alan hükümler ile kurula yetki açıkça tevdi edilmiştir.

Bu kapsamda Bağımsız Denetçilerin Hukuki Sorumlulukları, Müşteriye Karşı Sorumluluk, Üçüncü Kişilere Karşı Sorumluluk, İdari Sorumluluk, Cezai Sorumluluk, Hata ve Hilelerin Tespit Sorumluluğu olarak altı başlıkta ele alınmıştır.

4.4.1. Bağımsız Denetçinin Hukuki Sorumluluğu

Bağımsız denetçilerin hukuki sorumlulukları SPK'nın 16. Maddesinde hükme bağlanmıştır; "Bağımsız denetleme kuruluşları, denetledikleri mali tablo ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları raporlardaki yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumludurlar" şeklinde ifade edilmektedir (SPK Madde 16). Diğer taraftan SPK'nın 15'inci maddesinde; temettü ve bedelsiz payların dağıtılması ile ilgili hükümde denetçilerin sorumluluğuna dolaylı olarak vurgu yapılmıştır: "Yönetim kurulu üyeleri ve temsilcisi oldukları tüzel kişiler, şirket denetçileri, bağımsız denetim yapanlar ve bağlı oldukları gerçek ve tüzel kişiler, ara dönemler bilanço ve gelir tablolarının gerçeği aksettirmemesinden veya mevzuat ile muhasebe ilke ve kurallarına uygun olarak düzenlenmemiş olmasından doğan zararlar için şirkete, pay sahiplerine, şirket alacaklılarına ve ayrıca doğrudan doğruya olmak üzere temettü avansının karşıladığı veya ödendiği bilanço yılı içinde pay senedi iktisap etmiş bulunan kişiler ile üçüncü kişilere arşı müteselsilen sorumludurlar. Hukuki sorumluluk doğuran hallerin varlığı halinde, pay sahipleri, yönetim kurulu üyeleri, denetçiler ve kurul tarafından kararın ilanından itibaren otuz gün içinde, iptal davası açılabilir. Kurul yasalardan kaynaklanan yükümlülüklerin doğruluk incelemesi dâhil bilanço ve gelir tablolarını denetleme ve düzeltmeye yetkilidir" şeklinde ifade edilmektedir (SPK, md. 15). Ayrıca, Seri: X, No:16 sayılı tebliğde 44'üncü madde ise, "denetim ilke ve kurallarına uyulmadan gerçekleştirilen ve denetim ilke ve kurallarına aykırılığı giderilmeyen bağımsız denetimlerin hiç yapılmamış sayılacağı ve bağımsız denetimin geçersiz

sayılmasının bağımsız denetim kuruluşunun kusurundan kaynaklanması halinde, yapılabilecek duyuru masrafları dâhil meydana gelebilecek diğer zararlardan ilgili sorumlu ortak baş denetçi ve bağımsız denetim kuruluşunun sorumlu olacağı” hükmü belirtilmiştir (Özşahin 2000, s. 45).

Denetçilere yönelik TTK’da ve VUK’ta sınırları ortaya koyulan sorumlulukların; payları borsada işlem gören şirketlerin denetiminde söz konusu işletmelerin denetimi sırasında alınması gereken sorumlulukların kapsamına ilişkin denetçilere daha farklı yükümlülükler getirilmiş olup uygulamada hukuki zemin hazırlanarak, müşteriye karşı, idari, cezai, hata ve usulsüzlüklere ilişkin sorumlulukların boyutu ve niteliğine açıklık getirilmiştir.

4.4.2. Müşteriye Karşı Sorumluluk

Genellikle bağımsız denetim sözleşmesinden kaynaklanan yükümlülüklerin olması gerektiği gibi yerine getirilmemesinden dolayı bağımsız denetim şirketlerinin müşterilerine karşı sorumlulukları doğmaktadır. Ancak söz konusu sorumluluklardan bahsedebilmek için şu kriterlerin gerçekleşmesi gerekmektedir (Çelik, 2005, s. 132-134):

- Bağımsız denetim sözleşmesinin var olması,
- Bağımsız denetim sözleşmesinin ihlal edilmiş olması,
- Bağımsız denetim sözleşmesinin ihlal edilmesi sonucunda maddi bir zararın ortaya çıkması,
- Bağımsız denetim sözleşmesinin ihlal edilmesi ve ortaya çıkan zarar arasında illiyet bağının bulunması,
- Bağımsız denetim kuruluşunun kusurlu olması şeklindedir.

Payları borsada işlem gören şirketlerin denetlenmesinde denetim sözleşmesinde yer alan hükümler dahilinde sorumlu tutulan denetçilerin müşteri işletmenin menfaatlerini koruma altına almak suretiyle topluma, devlete ve diğer bütün paydaşlarına yönelik zarara uğratmaması önemli kabul edilmektedir.

4.4.3. Üçüncü Kişilere Karşı Sorumluluk

Üçüncü kişilere karşı olan sorumluluk; gerçekleştirilen bağımsız denetim faaliyetinin, denetim ilke ve kurallarına uygun bir biçimde gerçekleştirilmemesinden doğmaktadır. Söz konusu uygunsuzluk; bağımsız denetim şirketinin gerekli mesleki ve özeni göstermemesinden, kasıtlı hareketlerinden ya da gerekli mesleki yeterlilik ve tecrübeye sahip olmamasından kaynaklanmaktadır. Bu bağlamda; bağımsız denetim şirketlerinin üçüncü kişilere yönelik sorumluluğu; bağımsız denetim raporunun yayınlanması ile başlamakta bir sonraki döneme yönelik oluşturulan bağımsız denetim raporunun yayınlanması ile sona ermektedir (Çelik, 2005, s. 136).

Bağımsız denetçinin hazırlamış olduğu bağımsız denetim raporu; ilgili işletmeye yönelik üçüncü kişiler tarafından yanıltıcı bilgiler içermemesi, kendi içerisinde ve rakip işletmeler ile karşılaştırılabilir olması bakımından söz konusu raporun objektif ve gerçeğe uygun hazırlanmasını sağlayacağı gibi, işletmelerin şeffaflaştırılmasına da önemli katkılar sağlayacaktır.

4.4.4. Bağımsız Denetçilerin İdari Sorumluluğu

Türkiye’de sermaye piyasalarında, bağımsız denetim faaliyeti düzenleme yetkisi 2499 sayılı SPK’nın 22. maddesinin (d) ve (e) bentlerinde yer verilen hükümler ile SPK’ya verilmiştir. Bu doğrultuda denetim faaliyetlerini gerçekleştirecek olan bağımsız denetim şirketlerinin SPK tarafından belirlenen şartlara uygun hareket etmeleri gerekmekte olup, aksi durumda bağımsız denetim şirketlerinin idari sorumlulukları söz konusu olabilmektedir.

SPK’nun dışında X/16 sayılı tebliğ ile “*SPK, denetim ilke ve kurallarına aykırı bir takım faaliyetlerde bulunmaları halinde bağımsız denetim kuruluşlarını (SPK, m.46/g uyarınca) bağımsız denetim yapacak kuruluşlar listesinden çıkartabilir.*” yaptırım yetkisi verilmiştir. Ayrıca, Seri: X, No: 22 sayılı SPK tebliğinin 2. kısmı “*Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Yetkisinin İptali*” başlıklı 30. maddesinin (c) bendinde “*yapılan bağımsız denetim çalışmalarında, sorumlu ortak baş denetçi dâhil bağımsız denetim ekibinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, bağımsızlık, güvenilirlik ve mesleki davranış gibi etik ilkelere uymaması sonucu ortaya çıkan sorumluluk durumlarında SPK’nın sadece ilgili sorumlu ortak baş denetçi ve/veya bağımsız denetçi/denetçilerin sermaye piyasasında bağımsız denetim yapmasını yasaklayabilmektedir*” (SPK, md. 30).

Bağımsız denetim mesleğinin kimliğinin yara almaması ve denetçinin ilgili etik ilke ve kurallara dikkat etmemesi durumunda meslekten men edilmesine kadar uzanan düzenlemelerin var olması; denetçilerin saygınlığını açıkça göstermekte ve birden fazla kanunda söz konusu konu üzerinde yasa düzenleyicinin yoğunlaşması mesleğin önemini açıkça vurgulamaktadır. Bu bağlamda denetçilerin mesleki eğitimlerinden deneyimlerine etik kurallardan sahadaki attıkları her adıma kadar adım adım takip edilmesi hesap verebilirliği güçlendirme noktasında büyük önem taşımaktadır.

4.4.5. Bağımsız Denetçilerin Cezai Sorumluluğu

Bağımsız denetçilere yönelik cezai sorumluluk; Seri: X, No: 22 sayılı tebliğde “Hukuki ve Cezai Sorumluluk” başlıklı 29. maddede “*bağımsız denetçinin, bağımsız denetim standartlarına uygun yapılmaması nedeniyle müşteri ve üçüncü şahıslara karşı doğacak zararlardan, genel hükümler saklı kalmak kaydıyla, bağımsız denetim kuruluşu ile birlikte bağımsız denetim raporunu imzalayanlar müteselsilen sorumludur. Bağımsız denetim standartlarına aykırı olarak bağımsız denetim raporu düzenleyenler ve düzenlenmesini sağlayanlar hakkındaki cezai sorumluluk, kanun da belirtilen özel hükümlere tabidir*” şeklinde hükme bağlanmıştır (SPK Madde 29). Tebliğlerde atıfta bulunulan SPK’nın “Cezai Sorumluluk” başlıklı 47. maddesinin b/2 bendinde; “*defter ve kayıt tutmayanlar, her bir alt bent kapsamına giren fiillerden dolayı bir yıldan üç yıla kadar hapsi ve iki bin günden beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılırlar*” şeklinde hüküm verilerek SPK’nın 16. maddesine uygun hareket etmeyenler için cezai sorumluluk olacağı vurgulanmıştır (SPK, md. 47). Cezai sorumluluğu doğuran iş ve işlemler; bağımsız denetimin, denetim ilke ve kurallarına uygun yapılmaması, kasıtlı olarak gerçeğe uygun olmayan bağımsız denetim raporu sunulması, sır saklama yükümlüğünün yerine getirilmemesi ve içeriden öğrenilenlerin ticareti şeklinde sıralanabilmektedir.

4.4.6. Hata ve Hilelerin Tespitinde Bağımsız Denetçilerin Sorumluluğu

Türkiye’de SPK tarafından; Uluslararası Denetim Standartları 240’tan faydalanılarak oluşturulan Seri: X, No: 22 sayılı ve 2006 tarihli “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları” hakkındaki tebliğde; Altıncı Kısım, finansal tabloların bağımsız denetimde hile ve usulsüzlükler konusuna ayrılmıştır (Kandemir 2010, s. 165). İşletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilerin sorumlulukları belirtilerek söz konusu kapsamda hilenin engellenmesinde ve tespit edilmesinde; işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilere sorumluluk yüklenmekte (Madde 5); Finansal tablolarda hile, usulsüzlük ya da hatadan kaynaklanabilecek olan önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair bağımsız denetçi makul güvence sağlaması (Madde 7) gerektiği özellikle vurgulanmıştır. Günümüzde doğru gelindiğinde ise ilgili tebliğ kapsamında yeni düzenlemeler yapılmış; 28/6/2013 tarihli ve 28691 sayılı Resmi Gazete’de “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” Seri: X, No: 28 yayımlanmıştır.

Hata ve hilelerin tespit edilmesinde denetçilere yüklenen sorumlulukların ağır olmasının en temel gerekçesi mesleğin doğasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca denetçilerin hata ve hileleri engelleyebilecek prosedür ve işlemler geliştirmeleri; mesleğin sürekliliği açısından, hata ve yolsuzlukların azaltılması, işletme faaliyetlerinin kontrol altına alınması ve dolaylı olarak ülke ekonomisinde kayıt dışı ekonominin minimize edilmesi gibi birçok açıdan öneme sahip olduğu kabul edilmektedir.

Çalışmanın ana teması kapsamında denetçilerin bağımsız olarak mesleklerini yürütebilmeleri ve toplumda var olan saygınlıklarını koruyabilmeleri için Tablo 1’de ifade edilmeye çalışılan belli başlı unsurlara dikkat etmeleri gerekmektedir.

Tablo 1: Denetçi Bağımsızlığını İhlal Eden Örnek Olaylar

Denetim ücretinin denetlenen işletme tarafından karşılanması denetimin bağımsız olması konusunda şüphe duyulmasına neden olabilir.	Denetçilik mesleğinin toplumda bir saygınlığa sahip olması denetçinin özel yaşamına da dikkat edilmesini gerektirmektedir.	Bağımsız denetçilerin gelir getirecek reklam gibi faaliyetlerde bulunmaları yasaklanmıştır.
Bağımsız denetçinin müşteri işletmeyi denetlemek için belli	Bağımsız denetçinin özel yaşamında maddi sıkıntı içinde	Bağımsız denetçinin sosyal medya platformlarında reklamını yapması kendi

bir ücretle anlaşması, denetim faaliyeti sırasında muhasebe belgelerinde yapılan tafrikatın fark edilmesi ve bu konudaki görüşün müşteri işletmeyle paylaşılmasında denetim ücretinin iki katına çıkartılmasının müşteri işletme tarafından teklif edilmesi denetçinin bağımsızlığının zedelenmesine sebep olacaktır.	olması ve hatta bu sıkıntıdan dolayı haciz yaşaması denetçinin bağımsızlığının sorgulanmasına sebep olacaktır.	şirketinin diğer denetim şirketlerinden üstün olduğunu vurgulaması mesleğin saygınlığını azaltacağı gibi bağımsız davranılmasına da engel olacaktır.
Denetçilerin denetim faaliyetini belli bir ücretle sürdürmeleri ve bu durumun denetçiler arasında bir rekabete neden olması bağımsızlığı zedeleyebilir. Bağımsız denetçilerin birbirleri ile müşteri işletmeler hakkında paylaşımında bulunmaları ve bir bağımsız denetçinin diğer bağımsız denetçinin denetlediği müşteri işletmeyi daha ucuz bir ücretten denetlemeyi teklif etmesi durumunda denetçi bağımsızlığından şüphe duyulacaktır.	Denetçilerin denetlenen işletmeyle ticari bir ilişki içerisinde bulunması denetçi bağımsızlığını zedelenmesine sebep olabilir. Bağımsız denetçinin hem denetim faaliyetini gerçekleştirip hem de denetlediği işletmeden bir bilgisayar satın alması denetçi bağımsızlığını zedeleyecektir.	Denetlenen işletmeyle hiçbir şekilde akrabalık ilişkisinin bulunmaması gerekir. Müşteri işletmeyle bağımsız denetçi arasında bir akrabalık ilişkisinin olması durumunda, bulunan bir kanıtın akrabalık ilişkisi de kullanılarak müşteri işletme tarafından bağımsız denetçiye bu durumu gözmemelikten gelmesi konusunda telkinde bulunulması denetçi bağımsızlığının ihlal edilmesine sebep olur.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Son yıllarda artan küreselleşme yaşamın tüm alanları etkilediği gibi işletmeleri de etkilemektedir. Teknolojik olarak hızlı değişim içerisinde olan işletmeler gerçekleşen faaliyetlerinin kayıt altına alınmasında da hata veya hileli durumlarla karşı karşıya kalabilmektedir. Bu durum işletme içindeki belli kişi veya grupların çeşitli menfaat sağlamaya çalışmasıyla da ilgili olabilmektedir. Elbetteki kanunlarla belirlenmiş olan kurallara uyulması ve bu kurallara uyumun denetimi kaçınılmaz olarak bir zorunluluktur. Aksi takdirde Enron ve Parmalat gibi dünyada birçok benzeri yaşanan skandallarla karşı karşıya kalınması kaçınılmaz olacaktır. Bağımsız denetçiler, Sarbanes – Oxley yasası ve BDS ile ilgili olarak hileli finansal raporlamalara karşı mücadele etmektedir. Bu noktada denetimin bağımsız olması, dünyada yaşanan skandallar ve ülke ekonomisine verdiği zarar düşünüldüğünde daha da önemli hale gelmektedir.

Denetimin amacına ulaşabilmesi için yasalarla belirlenmiş olan belli ilke ve kurallar bütününe tüm kişi ve kurumların uyması bir zorunluluktur. Bu durum bağımsız denetçilerin bağımsızlıklarını sürdürülebilmeleri ve güvenilirliğin yitirilmemesi için önemlidir.

Çalışmada denetçi bağımsızlığına yönelik; TTK, SPK, SPK ve BDS denetçilerin ve denetim şirketlerinin uyması gereken kurallar bütününe açıklanmaktadır. Sonuçta ele alınan kanunlar çerçevesinde denetçilere ve denetim şirketlerine ilişkin yasal olarak uymaları gereken kurallar bir bütün olarak ifade edilmek istenirse;

- Bağımsız denetçinin denetlenen işletmeyle ticari bir ilişki içerisinde olamayacağı gibi sır saklama yükümlülüğü içinde de olmak zorundadır.
- Bağımsız denetçinin denetlenen işletmeyle hiçbir şekilde ortaklık veya danışmanlık gibi herhangi bir ünvan altında beraber çalışmaları da mümkün değildir.
- Bağımsız denetçilerin gelir getirecek reklam gibi faaliyetlerde bulunmaları yasaklanmıştır.

- Denetlenen işletmeyle denetçi arasında hiçbir şekilde akrabalık ilişkisinin bulunmaması gerekmektedir.
- Bağımsız denetçilerin denetim faaliyetinin itibarını zedeleyecek meslektaşlarıyla bir oluşum içerisinde girmeleri yasaklandığı gibi sır saklama yükümlülükleri de bulunmaktadır.

Sonuç olarak dünyadaki birçok ülkede yaşanan skandallar ve bu skandalların tekrarının Türkiye’de de yaşanmaması için bağımsız denetimin önemine dikkat çekilmektedir ve belli yasal düzenlemeler yapılmaktadır. Bu noktada bağımsız denetim, hiç şüphe yok ki hem işletmeler için hem de toplum için önemi büyüktür. Yasal mevzuat açısından dünyadaki ile Türkiye’deki mevzuat karşılaştırıldığında farklılıklar sözkonusudur. Ancak bu mevzuat farklılığı denetçilerin yasal mevzuatla belirlenmiş olan belirli ilke ve kurallara uyulmaması durumunda cezai yaptırımların uygulanması fikrinde birleşmektedir. Yasal olarak belirlenen kurallara uyulmaması denetçilerin bağımsızlığını etkilemekte ve bağımsız denetçiler için ağır yaptırım getirmektedir. Bu yaptırımlar denetçinin hukuki sorumluluklarının kavranabilmesi ve yasa ihlalinde ülke ekonomisine vereceği zararın boyutu açısından önemlidir.

Çalışmaya öneri olarak; denetçi bağımsızlığı konusunda yasal mevzuatta yer alan boşlukların doldurulması ve geçerli önerilerin ortaya koyulması bakımından denetçilerin fikirlerinin alınması gerekmektedir. Uluslararası düzenlemeler dikkate alındığında; denetim ve danışmanlık faaliyetlerinin ayrılmasının önemine dikkat edilmeli, denetçilerin hem denetim hem de danışmanlık faaliyetlerini eş zamanlı gerçekleştirmemeleri için kanun koyucuların gerekli mesleki mevzuat ve düzenlemeleri yeniden yapılandırılmaları gerekmektedir. Denetçi bağımsızlığının kültürel değerler süzgecinden geçirilip denetim kültürüne de ayrı bir boyut kazandırılması, toplumsal düzenin bozulmaması açısından önemlidir.

KAYNAKÇA

- Akçay, A. ve Bilen, A. (2017). *Uygulamalı muhasebe denetimi teoriden pratiğe*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Akçay, S. ve Uysal, M. (2019). Hile denetimi ile bağımsız denetim arasındaki ilişkinin boyutları. *Turkish Studies*, 14(2), 49-65.
- Allen, W., T. ve Siegel, A. (2002). Threats and safeguards in the determination of auditor independence. *Washington University Law Review*, 80(2), 518-543.
- Bağatır, Y. (2019). Bağımsız denetim yaptırılmamasının finansal ve hukuki sonuçları. *Ekonomi, İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, 1(2), 121-134.
- Bağımsız Denetime Tabi Olan Şirketlere İlişkin Usul ve Esaslar Belirlendi*. 09.12.2019 tarihinde <http://www.alomaliye.com/wp-content/uploads/2019/02/bagimsiz-denetim-sirket.pdf> adresinden erişildi.
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY)* 26.12.2012 Tarihinde Güncellenmiş, Resmî Gazete, (Sayı: 28509) 14.11.2019 tarihinde <https://www.resmigazete.gov.tr/> adresinden erişildi.
- Bozkurt, N. (2000). *Muhasebe denetimi*. İstanbul: Afya Yayıncılık.
- Carcello, J.V., Neal, T. L., Reid, L.C. and Shipman, J.E. (2019). Auditor independence and fair value accounting: an examination of nonaudit fees and goodwill impairments, 1-29.
- Craswell, A., Stokes, D.J. ve Laughton, J. (2002). Auditor independence and fee dependence. *Journal of Accounting and Economics*, 33(2), 253-275.
- Çelik, A. (2005). *Bağımsız denetim kuruluşlarının sorumluluğu*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu*. 20/06/1997 gün ve E.1995/438, K.1997/301 sayılı Kararı 14.11.2019 tarihinde <http://vergi.tc/yargi-karar/1997-301-1995-438/daaf4c13-b011-4c4a-915b-6d79b1ffe8e9> adresinden erişildi.
- Demir, E. ve Çiftçi, Y. (2016), Denetçi bağımsızlığının etik ilkeler çerçevesinde incelenmesi: bir denetim firması uygulaması. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 18(31), 88-97.

- Demir, M. (2004). *Yeminli mali müşavirlerin ekonomik sisteme katkısı mesleki sorunları ve çözüm önerileri*. Yayınlanmamış doktora tezi, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya.
- Demir, M., Kısakürek, M. M. ve Arslan, Ö. (2019). İç denetim sisteminin hileli finansal raporlamayı önlemedeki rolüne yönelik bağımsız denetçiler üzerinde bir araştırma. *Muhasebe Finansman Dergisi, Nisan*, 111-134.
- Denetim Standartları* 19.11.2019 tarihinde <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20tablo%20son%20h%C3%A2li.pdf> adresinden erişildi.
- Ercan, C., (2017). Denetçi bağımsızlığına yönelik tehditler ve koruma önlemleri: yeminli mali müşavirler üzerine bir araştırma. *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 14(2)*, 261-284.
- Erken, H. (2009). Denetimde bağımsızlık kavramı. *Denetim Dergisi, 1*, 16-17.
- Gönen, S. ve Arslan, B. (2019), 2000-2017 yılları arasında muhasebe ve denetçilere yönelik yaptırımların içerik analizi. III. Uluslararası Uygulamalı Sosyal Bilimler Kongresinde sunulan bildiri. Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Haftacı, V. (2016). *Muhasebe denetimi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname* (05.12.2019). Resmî Gazete (Sayı: 660) 19.11.2019 tarihinde <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/KHK/660%20say%C4%B1%C4%B1%20KHK.pdf> adresinden erişildi.
- Kandemir, C. (2010). *Muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında ve önlenmesinde bağımsız denetimin rolü ve bağımsız denetçinin sorumluluğu*. Yayınlanmamış doktora tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Karacan, S. ve Uygun, R. (2016). *Denetim ve raporlama*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Karahan, M. ve Çolak, M. (2019). Hile önleyici olarak sürekli denetim verimliliği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 21(2)*, 561-572.
- Karavardar, A. (2015). Denetçi bağımsızlık riskinin belirlenmesinde kanaat fonksiyon yaklaşımının kullanımı: bir uygulama. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 3(3)*, 75-98.
- Köse, Y. ve Ertan S., (2016). Türkiye’de bağımsız denetçilik ve bağımsız denetçinin sorumluluğu. *Uluslararası Yönetim İktisat ve Yönetim Dergisi, Özel Sayı*, 304-305.
- Oktay, S., (2013). Bağımsız denetim etkinliğinin artırılmasında denetim hizmetinde kalite ve kalite kontrol: ABD düzenlemeleri. *Maliye Finans Yazıları Dergisi, 100*, 45-69.
- Özşahin, G. (2000). *Bağımsız denetçinin hata ve hilelere ilişkin sorumluluğu*. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayını.
- Patrick, Z., Vitalis, K. and Mdoom, I. (2017). Effect of auditor independence on audit quality: a review of literature. *International Journal of Business and Management Invention, 6(3)*, 51-59.
- Rusmanto, T. (2017). The effects of clients’ characteristics on auditor independence: a perceptual study. *International Journal of Economics and Financial Issues, 7(2)*, 408-414.
- Salehi, M., Mansoury, A. and Azary Z. (2009). Audit independence and expectation gap: empirical evidences from iran. *International Journal of Economics and Finance, 1(1)*, 165-174.
- Selimoğlu, S.K., Özbirecikli, M., Uzay, Ş. ve Uyar, S. (2015). *Bağımsız denetim*. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu* (1). 15.11.2019 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3568.pdf> adresinden erişildi.
- Sermaye Piyasası Kurulundan: Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ* (Seri: X, No: 22), 12.11.2019 tarihinde <https://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590> adresinden erişildi.

- SPK, *Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği* (Seri: X, No: 22), 13.11.2019 tarihinde <http://spk.gov.tr> adresinden erişildi.
- SPK, *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ*. 13.11.2019 tarihinde <http://www.resmigazete.gov.tr> adresinden erişildi
- Tasdik ve Tasdikten Doğan Sorumluluk*. 15.11.2019 tarihinde <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/maddedetaylari?psira=11540> adresinden erişildi.
- Taylor, M.H., DeZoort, J.T., Munn, E.ve Thomas, M. T. (2003). According to the auditor independence auditor reliability highlights of proposed framework. *Accounting Horizons*, 17(3). 19.11.2019 tarihinde <https://doi.org/10.2308/acch.2003.17.3.257> adresinden erişildi.
- TTK, *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu*. 14.11.2019 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr> adresinden erişildi.
- Türkiye Denetim Standartları*. 09.05.2019 tarihinde https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi_Notu_09_05_2019.pdf adresinden erişildi.
- Türkiye Denetim Standartları*. 09.05.2019 tarihinde https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/ET%C4%B0K%20KURALLAR/2019_etikkurallar.pdf adresinden erişildi.
- VUK, *Vergi Usul Kanunu*. 14.11.2019 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr> adresinden erişildi.
- 3568 Sayılı Kanun *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu*. 14.11.2019 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr> adresinden erişildi.