

Türkiye’de Denetimde ROSC Raporu Farkındalıkları ve Bugün

Ersin Güredin¹, Burcu Adiloğlu² *

¹(Prof.Dr.,İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye)

²(Doç.Dr.,İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye)

ÖZ

Denetlenmiş mali tabloların kalitesini artırmak ve kamu güvenini yükseltmek için muhasebe ve denetim mesleğinin kapasitesini artırmaya güçlü bir gereksinim vardır. Günümüzde kaliteli muhasebe ve denetim şartlarının gerçekten anlaşılması ve benimsenmesi uluslararası standartların uygulanması, kamu gözetimi ve sürekli eğitim ve gelişimi ile mümkündür. Çalışmada 2005 yılında Dünya Bankası tarafından Türkiye’deki muhasebe ve denetim alanında yaptığı tespitleri ele alan ROSC raporu incelenmiştir. Çalışmanın kapsamı sadece bağımsız denetim ile sınırlı tutulmuştur. ROSC raporunda belirtilen eksiklik ya da aksaklıklar sunulmuş ve denetimde yaşanan yenilikler ve günümüz durumunun değerlendirilmesi esas alınmıştır.

Anahtar Sözcükler: ROSC raporu, bağımsız denetim, uluslararası denetim standartları, Türkiye

The Awareness of ROSC Report in Turkey and Today

ABSTRACT

In order to improve the quality of audited financial statements and raise the public confidence there is a strong need for increasing the capacity of accounting and auditing profession. Nowadays, the genuine understanding and adoption of high quality accounting and auditing requirements is possible by implementing international standards, public oversight and continuous education and development. In this study ROSC report which discusses findings in the field of accounting and auditing prepared by World Bank in 2005 is investigated. The scope of this study is limited to only auditing. Omissions or deficiencies stated in the ROSC report is presented and recent developments and assesment of today’s situation is discussed.

Keywords: ROSC report, auditing, International Standards on Auditing, Turkey

1. Giriş

Dünya Bankası tarafından görevlendirilen Mourice Mould, 1994 yılında, “Türkiye’de Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi” raporunu yayımlanmıştır. Söz konusu raporu tartışmak amacıyla TÜRMOB, Dünya Bankası ile işbirliği içerisinde 12-14 Ocak 1994 tarihleri arasında bir sempozyum düzenlenmiş olup, sempozyumda sunulan bildirimleri ve tartışmaları yayımlanmıştır. (Büyükbalkan, 1994).

Dünya Bankasının Türkiye’deki muhasebe ve denetim alanında yaptığı tespitleri ele aldığı bir diğer rapor ise ROSC raporudur. ROSC Raporu (Report on the Observance of Standards and Codes-Standartlara ve Kodlara Uyum Raporu) Mayıs 2005’te Türkiye’de yapılan bir tanısal incelemeden elde edilen bulgulara dayanarak

* İlgili Yazar (Adiloğlu, Burcu)
E-mail: adiloglu@istanbul.edu.tr

Dünya Bankası ekibi tarafından hazırlanmıştır. Frédéric Gielen liderliğindeki ROSC ekibinde Ayşe Seda Aroymak, Georgine Ann-Marie Newman-Alawode ve Zeynep Lalik Mete'nin yanı sıra AB Üye Devletlerinin ilgili kuruluşlarından uzmanlar da bulunuyordu. İnceleme, çeşitli paydaşların katıldığı ve ülke makamlarının önderlik ettiği katılımcı bir süreç vasıtasıyla gerçekleştirilmiştir. (ROSC Raporu,2005)

Rapor giriş bölümü ile aşağıda belirtilen bölümlerle birlikte toplam 5 bölüm, 35 sayfadır.

- ✓ Kurumsal Çerçeve
 - Yasal Çerçeve
 - Meslek
 - Mesleki Öğretim Ve Eğitim
 - Muhasebe ve Denetim Standartlarını Belirleme
 - Muhasebe ve Denetim Standartlarını Uygulatma
- ✓ Tasarlanan ve Uygulanan Muhasebe Standartları
- ✓ Tasarlanan ve Uygulanan Denetim Standartları
- ✓ Mali Raporlamanın Kalitesi Hakkında Algılar
- ✓ Politika Tavsiyeleri

ROSC raporu Dünya Bankası ile Uluslararası Para Fonunun (IMF) ortak girişiminin bir parçasıdır. Değerlendirme, kurumsal mali raporlamanın kalitesini etkileyen muhasebe ve denetimin güçlü ve zayıf yönlerine odaklıdır ve hem zorunlu şartların hem de gerçek uygulamanın bir incelemesini içermektedir. Rapor, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Uluslararası Denetim Standartlarını mukayese esaslı olarak kullanmakta ve muhasebe ve denetim alanında uluslararası deneyim ve iyi uygulamalardan yararlanmaktadır. (ROSC raporu, 2005)

Türkiye gibi Avrupa Birliği (AB) aday ülkeleri için, değerlendirme aynı zamanda AB hukukunun ilgili gereklerine de dayanmaktadır. Rapor bazen, çoğu AB Üye Devletindeki halihazır uygulamaların ötesinde bir pozisyon almaktadır (örneğin, kamu yararı işletmeler için UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) kullanılmasını ve tüm yasal denetimler için UDS (Uluslararası Denetim Standartları) kullanılmasını tavsiye etmektedir. Rapor, kurumsal mali raporlamanın kalitesini artırmak ve sürdürülebilir özel sektör büyümesini ve mali sistemde istikrarı destekleyecek bir mali raporlama platformu oluşturmak için politika tavsiyelerini ortaya koymaktadır. (ROSC raporu, 2005)

Çalışmanın amacı Dünya Bankası'nın 2005 yılında denetim ile ilgili ROSC tespitlerini 2018 yılının son durumu (Temmuz ayı itibarıyla) ile karşılaştırmaktadır. Çalışmada; raporda belirtilen eksiklik ya da aksaklıkların ne ölçüde giderildiği bağımsız denetim olgusunda yaşanan yenilikler ve günümüz durumunun değerlendirilmesi esas alınmıştır. Ayrıca bağımsız denetimde hangi konularda gelişmeler gösterildiğinin tespitinin ortaya konması da hedeflenmiştir. ROSC raporu her ne kadar Türkiye'deki muhasebe ve denetim alanında inceleme ve tespitleri esas alsın da bu çalışmanın temel kapsamı sadece bağımsız denetim ile ilgili hususları incelemeyi esas almaktadır. Muhasebe düzeni, finansal raporlama ile ilgili tespitler kapsam dışı bırakılmıştır.

2. ROSC Raporu Öncesi Türkiye'de Bağımsız Denetim

Türkiye'de bağımsız denetim amacıyla kurulan ilk şirket Newberry'i idi. 1960'ların başında aynı isimli bir uzman tarafından Taksim'de büro açılmış, bir ara çalışanların sayısı elliye kadar ulaşmıştı. Ancak, iş hacmi

yetersizliği nedeniyle Newberry 1960'ların sonunda bürosunu kapatmış ve Almanya'ya gitmişti. (Yücel, Adiloğlu, 2015)

1975 yılında özellikle yurtdışından kredi kullanmakta olan Türk şirketlerinin yarattığı ihtiyaçla İstanbul'da ilk Arthur Andersen bürosu açıldı. 1980'lerin başında genişleyen denetim ihtiyacı Dünya'nın diğer büyük muhasebe firmalarını da Türkiye'ye getirdi. Ancak denetim kavramı topluma o kadar yabancıydı ki... Örneğin; 1983 yılında partisi ile seçimlere girmek üzere olan Turgut Özal, bir konuşmasında bankalar için yapılacak düzenlemeler arasında **audit** edilmenin de olduğunu söylemiş, kelimeyi anlamayan muhabirler kelimeyi **odit** olarak yazmış, Özal'a bunun ne olduğu sorulunca "özel denetim diyelim efendim" şeklinde cevaplamıştı. (Cumhuriyet Gazetesi, 4 Haziran 1983)

Seksenlerin ilk yarısında bazı banka iflasları Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasını önlemler almaya itmiş, 1985 yılında Bankalar Kanununda yapılan değişiklikle bankalara TCMB tarafından yetki verilen "Bağımsız Denetim Kuruluşları"na mali tablolarını denetleme zorunluluğu getirilmişti. Yetki alan kuruluşlar Türk veya yabancı olabilirdi, ancak TCMB kriterlerine uymak zorundaydılar. Bu yetkilendirme bağımsız denetimin ülkemizdeki bir dönüm noktasıdır. Benzer yetkilendirmeyi 1986 yılında Sermaye Piyasası Kurulu da yaptı.

Bu gelişmelere rağmen denetimin dayanacağı muhasebe standartları konusundaki belirsizlikler, ülke ekonomisinin problemleri, denetlenmiş olmasına rağmen 1998-2003 arasında yirmi bankanın batması ve bunların çoğunluğunda yargıya intikal eden usulsüzlükler olması bağımsız denetim adına parlak sonuçlar değildi. Keza Dünya da 2001 yılında ABD'de ortaya çıkan Enron denetim skandalı ile çalkalanıyordu. Bu hadiseler bağımsız denetimde bir dizi önlem alınması sonucunu doğurdu. Türkiye'de BDDK'nın kuruluşu, ABD'de Sarbanes Oxley Yasası bunlara örnektir.

Türkiye'de 2005 başında esas olarak seksenli yılların ikinci yarısında yapılmış düzenlemeler sonucunda sadece BDDK ve SPK kapsamındaki şirketler bağımsız denetime tabi idi. Ayrıca sigorta şirketlerinin de bağımsız denetimine ilişkin düzenlemeler de bulunmaktadır.

BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu) 23.06.1999 tarihinde yürürlüğe giren mülga 4389 Sayılı Bankalar Kanunu ile kurulmuş, Başkanı ve Kurul üyeleri 23.03.2000 tarihi itibarıyla atanmış, 31.08.2000 tarihinde faaliyete başlamıştır

(BDDK, www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Kurum_Bilgileri/Stratejik_Plan/90StratejikPlan.pdf).

31 Ocak 2002 tarih ve 24657 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de; tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunmasını teminen, bankaların faaliyetlerinin güven ve açıklık içinde sürdürülmesine ve kamunun doğru bir şekilde bilgilendirilmesine yönelik olarak, yetkili bağımsız denetim kuruluşlarınca; 4389 sayılı Bankalar Kanunu kapsamındaki bankaların ve özel finans kurumlarının hesap ve kayıtlarının anılan Kanunun 13'üncü maddesine göre yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzenine ilişkin mevzuata uygunluğunun denetlenmesine ve yapılan denetim sonucunda oluşturulan görüş çerçevesinde yayımlanacak bilanço ve kâr ve zarar cetvelleri ile konsolide mali tabloların onaylanmasına ilişkin esas ve usullerin belirlenmesi amacıyla Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik yayımlanmıştır (<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2002/01/20020131M1>.

htm).

Bu yönetmeliğe göre Bağımsız denetim; denetlenenler ile bunlarla konsolidasyon kapsamında bulunan ortaklıkların hesap ve kayıtlarının kuruluşlarca bu Yönetmelikte düzenlenen denetim ilkelerine göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak hesap ve kayıt düzenine ilişkin mevzuata uygunluğu hususunda oluşturulan görüş çerçevesinde konsolide ve konsolide olmayan mali tabloların onaylanması ve rapora bağlanmasıdır. Yönetmelikte, temel kavramlar, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlik, bağımsız denetimde kalite kontrol ilkeleri, bağımsız denetim, önemlilik hata ve suiistimal, tarafların sorumlulukları,

bağımsız denetim sözleşmesi, denetim öncesi yapılacak işlemler, denetim süreci ve denetim raporu, bilanço ve rapor tarihinden sonraki işlemler konular belirtilmiştir. (Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Resmi Gazete Tarihi: 31/01/2002, Resmi Gazete Sayısı:2465, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/05/20060516-3.htm>).

30 Temmuz 1981 tarihinde 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu yayınlanmasını müteakip Türkiye’de bağımsız dış denetim olgusu yeni bir dönem başlatmış bulunmaktadır. Bankaların denetiminden sonra Sermaye Piyasası Kurulu’na bağılı ortaklıkların zorunlu denetiminin bunu izlediği görölmektedir.

Denetime tabi şirketlerin yanında ROSC raporu öncesi Türkiye’de bağımsız denetim standartları ile çalışmalara bakılacak olunursa; ölkemizde muhasebe ve denetiminde en önemli adımlardan biri de, 1 Ocak 1994 tarihinden itibaren tüm işletmeleri kapsayan tekdüzen muhasebe sistemi uygulanmaya başlamasıdır. Bu sistemde muhasebenin temel kavramları, mali tablo ilkeleri, hesap planı ve mali tablo formlarında bir örnekliğin sağlanması amaçlanmıştır. Bunlara ilaveten, 1994 yılında muhasebe ve denetim standartlarını saptamak üzere Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur. TMUDESK, Türkiye muhasebe standartlarını saptarken, uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlamayı temel bir ilke olarak benimsemiştir.

Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) 20 Şubat 2003 tarihinde TÜRMOB bünyesinde oluşturulmuş olup 9 Mayıs 2003 tarihinde faaliyete geçmiştir. Kurulun amacı, 3568 sayılı Kanuna tabi ruhsatlı meslek mensuplarının üstlendikleri ve yetkili oldukları denetim faaliyetlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmeleri için "Ulusal Denetim Standartları'nın saptanması, belirlenmesi ve yayınlanması ile güncelliğinin korunmasıdır (Başpınar, 2005). 20.02.2003 tarihinde kurulan TÜDESK Uluslararası Denetim Standartlarını tercüme ederek meslek mensuplarına sunmayı prensip edinmiştir.

3. ROSC Raporundaki Tespitler

Çalışmanın bu bölümünde ROSC raporundaki bağımsız denetim ile ilgili tespitler yasal çerçeve, denetim meseleği ile ilgili tespitler, mesleki öğretim ve eğitim, denetim standartlarını belirleme, tasarlanan ve uygulanan denetim standartları ana başlıkları altında özetlenmiştir. Bu bölümdeki temel amaç genel hatları itibariyle ROSC raporundaki bağımsız denetim ile ilgili tespitleri ele almaktır.

3.1. Yasal Çerçeve

Mali sektördeki her düzenleyici kendi yetki alanındaki tüzel kişiliklerin mali tablolarının nasıl denetleneceğine ilişkin farklı şartlar ve kurallar koymaktadır. BDDK bankalar, leasing, factoring ve tüketici finansmanı şirketleri için denetim şartlarını belirlemektedir, öte yandan SPK ise kamuya açık şirketlerin denetim şartlarını belirlemektedir. Hazine, sigorta şirketlerinin denetim şartlarını belirlemektedir. (ROSC Raporu madde,22)

- ✓ Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) Madde 16, SPK tarafından kabul edilen bir bağımsız denetim firmasının, kamuya açık şirketlerin mali tablolarını denetlemesini gerektirmektedir. SPK Madde 22(d) ise, SPK'nın kamuya açık şirketlerin tüm denetçilerini onaylamasını gerektirmektedir. SPK'nın onayladığı denetim firmalarının tümünün, Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Birliği (TÜRMOB) tarafından tescil edilmiş olması gereklidir. Onay için kriterler "Sermaye Piyasalarında Denetim İlkeleri"ne ilişkin Tebliğ'de ortaya koyulmuştur. Başka gerekliliklerin yanı sıra, kabul edilmiş denetim firmalarının ortakları, müdürleri ve bağımsız denetçileri daha önce bu denetimleri yapma yetkisi elinden alınmış bir denetim firmasında çalışmadıklarını beyan etmek durumundadır. Bu denetimleri yapmak için onay almış bulunan 93 firma bulunmaktadır.

- ✓ Bankacılık Kanunu (2005) Madde 15, 33 ve 39, hissedarlara sunulan mali tabloların BDDK tarafından kabul verilen bağımsız bir denetim firması tarafından denetlenmesini gerektirmektedir. BDDK, bağımsız denetçilerin ve denetim ortaklarının, şirket dış denetimi yapma yetkilerinin, Türk veya yabancı otoriteler tarafından ellerinden alınmadığını ve daha önce bu tür bir izin iptaline yol açacak bir denetim faaliyetinde bulunmadıklarını beyan etmelerini istemektedir. BDDK, Merkez Bankası ve TÜRMOB'a danışarak, bir bankanın denetimini yapmak için bir firmanın karşılaması gereken kriterleri belirlemekten sorumludur. Banka denetimini yapmaya yetkili 341 firma vardır, ancak dört ila beş firmalık bir grup sektöre hakimdir.
- ✓ Sigorta Denetim Kanunu No.7397 Madde 39, sigorta şirketlerinin denetimini yapabilmek için uygulayıcılar, bireyler ve firmaların Hazine'den onay alması gerektiğini belirtmektedir. Sigorta şirketlerinin bağımsız denetimlerini yapmak için onayın ayrıntılı şartları, Eylül 2003 tarihli "Sigorta ve Reasürans Şirketlerinin Bağımsız Denetiminin Yapılmasına İlişkin" ve "Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin" yönetmeliklerde belirtilmektedir. Halen, sigorta şirketlerinin denetimini yapmaya yetkili 40 firma vardır.

Bu bölünük yaklaşım, örtüşme ve kaynakların verimsiz kullanımına yol açmakta ve bunun uygulatmada beceri sahibi bireylerin mevcudiyeti ve teknik kapasitesi bakımından ilave etkileri de olmaktadır. İlaveten, halen yürürlükte olan şekilde denetim firması onay süreci, bir denetim başarısızlığı durumunda düzenleyicileri önemli risk ile yüz yüze bırakmaktadır. Denetim firması onay süreci, teknik kapasiteden ziyade yapısal birleşim üzerine odaklanmaktadır. **Bahsi geçen bölünük yaklaşım ve tutarsızlıklar Taslak Kanun'un uygulanması ve birçok düzenleyici kurumun TMS ve UDS'yi benimsemesiyle giderilecektir.** (ROSC Raporu, madde 26)

3.2. Denetim mesleği ile ilgili tespitler

Uluslararası Denetim Standartlarına göre yapılan genel maksatlı bağımsız denetim ile vergi amaçlı yapılan denetim arasında farklar bulunmaktadır. Bu bağlamda mesleğin yüksek kaliteli mali raporlama ihtiyacını karşılayabilecek şekilde yeniden düzenlenmesi bakımından bu iki yaklaşım arasındaki farkların, bunların gerektirdiği uzmanlık, bilgi ve faaliyetlerin iyi anlaşılması önem taşımaktadır. Mesleğin, artan genel maksatlı bağımsız denetim ihtiyacını karşılayabilmesi için güçlendirilmesi ve geliştirilmesi gerekmektedir. (ROSC Raporu, madde 30)

Türkiye'de meslek, bazı bakımlardan kendi kendini düzenleyicidir. Bankalar, sigorta şirketleri ve halka açık şirketlerin denetiminde çeşitli seviyelerde düzenleme ve gözetim bulunmaktadır. Örneğin, düzenleyiciler harici denetçileri onaylama yetkisine sahiptir. Ancak bu bölünük yaklaşım, denetim mesleğini kamu menfaatini korumak amacıyla kamu gözetimine tabi tutan ve denetim mesleğinin kamu yararını korumak için kamu gözetimine tabi olmasını gerektiren yeni AB Sekizinci Şirketler Hukuku Direktifi'nin gerisinde kalmaktadır. Bağımsız bir kamu gözetim sisteminin, TÜRMOB'un yasal denetçileri ve denetim firmalarını onaylama ve tescil, etik standartlarının kabulü, denetim firmaları ve denetim uygulamalarının iç kalite kontrolü, sürekli eğitim, kalite güvence ve tahkikat ve disiplin faaliyetlerini takip etmesi gereklidir. Türkiye'de böyle bir **kamu gözetim sisteminin kurulması** halen değerlendirilmektedir. (ROSC Raporu, madde 32)

3.3. Mesleki Öğretim ve Eğitim

Türkiye’de güçlü bir muhasebecilik öğretim ve eğitim geleneği vardır. Ancak, UFRS ve UDS’nin karmaşıklığı ve topluluk müktebatının şartları dikkate alındığında, mesleğin genişletilmiş bir öğretim ve eğitimden geçmesi gerekecektir. Eğitim sistemi geleneksel Türk vergi beyan ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde tasarlanmıştır. Bu, geçmişte, şirketlerin TMS/UFRS kullanmaları veya UDS’ye göre denetim yaptırılmaları kanunen zorunlu olmadığından anlaşılabilir bir durumdur; Taslak Kanun’un yürürlüğe girmesinden sonra bu konuda değişiklikler olacaktır. Bu nedenle, mevcut ders programının Taslak Kanun’un getireceği yenilikleri, ve özellikle Türkiye Muhasebe Standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Uluslararası Denetim Standartlarını dikkate almak suretiyle gözden geçirilmesi gerekebilir. (ROSC Raporu, madde 33)

Muhasebeci ve denetçilerin, AB Sekizinci Şirketler Hukuku Direktifine uygun olarak yeterli teorik bilgi, mesleki beceri ve değerleri teminen, resmi bir sürekli mesleki gelişime ihtiyacı olduğu açıktır. Bu ömür boyu öğrenmeye adanma şartı IFAC’ın IES 7, Sürekli Mesleki Gelişim’de belirtilmektedir. TÜRMOB’un üyeleri zorunlu bir sürekli mesleki gelişmeye tabidir, Birliğin temel öğretim ve eğitimden sorumlu bölümü olan TESMER, yıl boyunca üyeler için bir dizi kurslar örgütlemekte ve sunmaktadır. UFRS ve UDS’nin içerdiği karmaşıklıklar ve gerektirdiği derinlemesine bilgiler, tutarlı ve **etkin bir sürekli mesleki gelişmeye şartını bir zorunluk haline getirmektedir.** (ROSC Raporu, madde 37)

3.4. Denetim Standartlarını Belirleme

Sermaye Piyasası Kanunu, SPK’ya, bankalar ve sigorta şirketleri hariç olmak üzere, IMKB’ye kote şirketler, 250’den fazla hissedarı olan şirketler, ortak fonlar, yatırım fonları ve finansal aracılık kuruluşları için muhasebe ve denetim standartlarını belirleme yetkisi vermektedir. (ROSC Raporu madde,39)

Bankacılık Kanunu (2005) BDDK’ya kendi denetimi altındaki tüm bankalar için geçerli muhasebe ve denetim standartlarını belirleme yetkisi vermiştir. (ROSC Raporu madde,40)

Hazine Müsteşarlığı Sigortacılık Genel Müdürlüğü, sınırlı kendi kendini düzenleme sorumluluğuna sahip bir endüstri derneği olan Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği ile işbirliği halinde, sigorta şirketleri için muhasebe standartlarını belirlemektedir. (ROSC Raporu madde,41)

Türkiye’de muhasebe standartlarının ortaya konulmasındaki bütüncül yaklaşım, denetim standartlarının konulmasında tekrarlanmamaktadır; düzenleyici kurumların kendilerine bağlı kuruluşlar bakımından bu standartları belirleme yetkisi bulunmaktadır. Denetim standartlarının konusundaki bu bölünük yaklaşım hem verimsiz hem de beyan ve şeffaflığı tüm piyasa katılımcılarının kullanabileceği kamu malı olarak gören ortak bir platformun yaratılmasına katkısı yoktur. Türkiye’de özel sektör denetimindeki düzenleme yaklaşımı, uzmanlaşmış kurumların her birinin farklı yükümlülükler geliştirdiği bir yaklaşımdır. Kurumlar arası görevlendirme mekanizmalarının da yokluğu ile bu düzen, kurumların personellerinin uzmanlığının gelişmesi yönündeki çabalarını da engellemekte ve verimsiz bir şekilde görevlerin mükerrer yapılmasına neden olmaktadır. (ROSC Raporu, madde 45)

- **SPK, halka açık şirketler ve diğer sermaye piyasası kurumları için, Sermaye Piyasası Kanunu Madde 22’ye göre bağımsız denetim şartlarına ilişkin ilkeleri belirlemeye yetkilidir.** SPK, UDS’yle tamamen uyumlu bağımsız denetim standartlarının uygulanmasını zorunlu tutmaktadır.
- **Bankacılık Kanunu (2005)’in 15., 33. ve 39. Maddelerine göre BDDK bankalar için denetim koşullarını belirlemektedir.** BDDK, denetimlerde ‘UDS’ye paralel’ standartların uygulanmasını öngören bir düzenleme hazırlamıştır.

- **Sigorta şirketlerinin denetimine ilişkin şartlar Hazine tarafından yayınlanan tebliğler vasıtasıyla konulmaktadır. (ROSC raporu madde 56)**

Ayrıca ROSC raporunda belirtildiği üzere; BDDK, SPK ve Hazine'nin denetim konularıyla ilgilenen daireleri, UDS konusunda yetersiz uygulama deneyimine sahiptir. Kurum personeli üniversiteden sonra işe alınmakta ve düzenleyici kurumların yüksek kaliteli iç eğitiminden geçmektedir. Ancak, içeride geliştirilen uzmanlığı sektörden ve/veya muhasebe mesleğinden personel ile destekleyememek, personelin sonraki gelişimine mani olmaktadır. Bu konu, uluslararası uygulamaya da uygun olarak, personele düzenleyici kesimde ve muhasebe mesleğinde hem yurt içi hem de yurt dışında burs sağlayarak ve geçici görevlere göndererek çözülebilir.

Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK)'in ulusal denetim standartlarını oluşturma göreviyle kurulması, denetim standartlarının belirlenmesinin tek bir elden yapılma çabalarını göstermektedir. TÜDESK, IFAC lisanslama anlaşmasına uygun olarak UDS tercümelerini tamamlamış ve halen IFAC Etik Kurallarının tercüme çalışmalarını yürütmektedir. UDS'nin 2002 tercümeleleri 2004 yılına göre güncellenmiştir; TÜDESK tercümeleleri 2006'ya göre güncelleme aşamasındadır. 15 kişilik TÜDESK Kurulu üretilecek ulusal denetim standartların UDS'ye uyumlu olması için çeşitli komiteler oluşturmuştur. (ROSC Raporu, madde 46)

3.5. Tasarlanan ve Uygulanan Denetim Standartları

Genel olarak şirketlerin mali tablolarının denetimini düzenleyen tek bir standart seti bulunmamaktadır. (ROSC Raporu, madde 58). TÜRMOB, iç düzenlemeleri vasıtasıyla, denetimlerin nasıl yürütüleceğine dair kılavuzlar hazırlamıştır. Ancak her düzenleyiciye kendi yetki alanındaki bir tüzel kişiliğin, denetim firması tarafından denetiminin nasıl yapacağına ilişkin düzenlemeleri ikinci mevzuatta (örneğin Tebliğler) belirleme yetkisi vermektedir, bu da bankalar, sigorta şirketleri ve kamuya açık şirketler ve "vergi denetimleri" için farklı denetim prosedürlerine yol açmaktadır.

Türkiye'de yapılan denetimlerin çoğu, yasal defterlerin TDM ve Vergi Usul Kanunu'na uygunluğunu ifade etmeye dayalıdır. (ROSC Raporu, madde 59). Büyük şirketlerin (özellikle yurtdışı münasebetleri olanların) UDS'ye göre denetimleri yapılmakla birlikte, yasal defterlerin denetimleri genellikle UDS'ye uygun olarak değil de, Maliye Bakanlığı ve TÜRMOB tarafından konulan özel maksatlı denetim yönetmeliklerine göre yapılmaktadır. Bu nedenle, çoğu denetim, Dördüncü, Yedinci, Sigorta Hesapları ve Bankacılık Hesapları Direktiflerinin gerektirdiği genel denetim anlayışından farklıdır.

Düzenlemelere tabi şirketlerde uygulanan Türk Denetim Standartları gerçekte UDS'nin kısaltılmış ve eksik versiyonudur. Uygulayıcı denetçiler genellikle yazılı Türk Denetim Standartlarına sıkı sıkıya uymaktadır; ancak bazı alanlarda UDS ile uyumlu şartların bulunmaması denetim kalitesini negatif yönde etkileyebilir. (ROSC Raporu, madde 60). Düzenleyicilerin benimsediği şartlar UDS'ye nazaran çok kısa olduğundan, ROSC ekibi standart eksikliğinin ayrıntılı listesinin çok ağır olacağını ve kesin olmayacağına karar vermiştir.

UDS'ye uygun olarak yapıldığı ileri sürülen denetimlerin kalitesi hakkında çelişkili deliller vardır. Denetlenen mali tablo örneklerinin incelenmesinden ve tek uygulayıcılar, küçük ve büyük denetim firmaları, TÜRMOB ve düzenleyiciler ile yapılan görüşmelerden, denetim uygulamalarının ortalama kalitesini olumsuz etkileyebilecek aşağıdaki özel sorunlar ortaya çıkmıştır:

- ✓ Akıl karıştıran / yanıltıcı denetim görüşleri
- ✓ Şartlı görüşün daha uygun olabileceği yerlerde vurgu konusu kullanılması UDS 600, Diğer Bağımsız Denetim Kuruluşunun Çalışmalarından Faydalanma standardının yanlış uygulanması

- ✓ **Yanılıcı olma ihtimali olan denetim görüşleri denetlenmiş mali tablolara olan güveni sarsması**

Denetçilerin bazen mali tabloları hazırlaması veya en azından denetimi yapmadan önce bir takım düzeltmeler yapması beklenmektedir. Gittikçe artan teknik ve karmaşık yapıdaki muhasebe şartlarına uygun olarak mali tablo hazırlama yeteneğine sahip teknik açıdan yetkin profesyonellerin arzı bu alandaki talebin gerisinde kalmıştır. Bu, birçok şirketteki personelin UFRS'ye göre mali tabloyu tamamen hazırlayamadığı bir durum yaratmıştır. Şirketlerden birinde, son 10 yıldır UFRS tablolarını hazırlamakla uğraşan muhasebe personeli standartların uygulanmasının zor olduğunu ve konsolide mali tabloları hazırlamaları ve denetlemeleri için denetçilere güvenildiğini belirtmiştir. Bunun, denetçi bağımsızlığı ve piyasanın bu şekilde denetlenmiş mali tablolara güvenme yeteneği bakımından sonuçları vardır. Yakın gelecekte şimdiki seviyelerde kalması beklenen beceri eksiliği dikkate alındığında, üst düzeyde öğrenim görmüş muhasebe profesyonellerinin eğitilmesi bir önceliktir. (ROSC Raporu, madde 62)

Yukarıda belirli başlıklar altında ele alınan ROSC raporu tespitlerinin şunlar olduğu kısaca özetlenebilir.

- ✓ Yasal düzenlemeler ve yetersizlikler (denetime tabi olma vb, konularda),
- ✓ Vergi denetimi anlayışının ülkemizde ön planda olması,
- ✓ Kurumların kendilerine göre adapte ettikleri UDS'ler, denetim zorunlulukları,
- ✓ Denetçilerin ve denetim şirketlerinin yetkilerinin belirlenmesi,
- ✓ Denetçilerin eğitimi,
- ✓ Sürekli Eğitim ve Mesleki gelişim,
- ✓ Kamu gözetimi sistemi kurulması,
- ✓ Denetimin kalitesi.

4. ROSC Raporu Sonrası-Bugünkü Durum

Muhasebe mesleği alanında denetlenmiş finansal tabloları okuyanların tamamlanan denetim çalışmasının kalitesi hakkında tam anlamıyla bir değerlendirme yapmaları beklenemez. Çoğu finansal tablo okuyucusu böyle bir bilgi ve beceriye sahip olmadığı gibi bunu gerçekleştirebilecek zamanı da yoktur. (Güredin,2014) Bu nedenledir ki denetim raporuna duyulacak itimat herkes için öncelikli öneme sahiptir.

Ekonomilerde sınırların yok olması ve global anlamda denetlenmiş finansal tabloların önemi giderek Dünya'da arttığı gibi Türkiye'de de artmış ve geçtiğimiz son 10-13 yıllık dönemde hem finansal raporlama hem de denetim alanlarında ciddi gelişme ve uluslararası düzenlemelere adapte olma süreçlerinin var olduğunu gözlemlemekteyiz. Özellikle 2011 yılında yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu ve hemen sonrasında kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) ile ülkemizde hem finansal raporlama hem de bağımsız denetim yeni bir çehre kazanmıştır. ROSC Raporundaki tespitler büyük ölçüde giderilmiş ve Türkiye'de bağımsız denetim modern denetim anlayışı ile uluslararası platformda yerini almıştır.

Çalışmanın bu bölümünde Yeni Türk Ticaret Kanunu (2011) 'nda denetim ile ilgili yer alan hususlar ve Kamu Gözetimi Kurumu (KGGK) ile bağımsız denetime gelen yenilikler ve bugünkü durum incelenmiştir.

4.1. Yeni Türk Ticaret Kanunu (2011)

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmış 1 Temmuz 2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Ayrıca, Yeni TTK'ya ilişkin yapılan değişiklikler de 30 Haziran 2012 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmış ve 1 Temmuz 2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. 1957 yılından beri yürürlükte olan Türk Ticaret Kanunumuz (Eski TTK) günümüz ticaret hayatında yaşanan değişimler

nedeniyle özellikle bağımsız denetim alanında güncellikten uzak ve yetersiz kalmaktaydı. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile şirketlerde denetim uygulaması köklü bir değişikliğe uğramış, şirketlerin denetimine ilişkin birçok yeni madde yer almıştır. Kanun'nda denetime ait hükümler 397- 406. maddelerde düzenlenmiştir. (<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm>).

Yeni TTK'ya göre denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Denetleme, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir. Denetleme, şirketin ve topluluğun, ekonomik ve finansal durumunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır.

Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmişse denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanacaktır. Denetime tabi olduğu hâlde, denettirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş kabul edilecektir. Bağımsız denetime tabi kuruluşların denetimden geçmiş yıllık faaliyet rapor ve finansal tablolarını internet sitelerinde yayımlamaları zorunluluğu da yeni TTK ile birlikte getirilmiştir. Yeni TTK tüm sermaye şirketleri açısından internet sitesi açma ve internet sitesi içeriğini Kanun'a uygun olarak düzenleme yükümlülüğünü getirmekteydi, ancak yapılan son düzenlemeler ile yalnızca denetime tabi sermaye şirketleri açısından internet sitesi zorunluluğu getirilmiş ve internet sitesinde yayımlanacak bilgilere de sınırlama getirilmiştir.

Denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir. Aşağıdaki hâllerden birinin varlığında, yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz. Şöyle ki, önceki cümlede sayılanlardan biri;

a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,

b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa,

c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısmıysa,

d) Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,

e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,

f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,

g) (a) ilâ (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,

h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmiş ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa, denetçi olamaz. Ayrıca yeni TTK'da belirtildiği üzere on yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez.

(https://www.pwc.com.tr/tr/turk-ticaret-kanunu/dokumanlar/pwc-ttk_yururlukte-04-07-2012.pdfTtk)

4.2. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)

Kamu Gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen **bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere** 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. Kamu gözetimi, genel olarak bağımsız denetim faaliyetlerinin mevcut yasal düzenlemelere uygunluğunun ve bu faaliyetlerin standartlara uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin, meslekten bağımsız, kamu yararını ön planda tutan bir kurum tarafından çeşitli uygulamalarla kontrol edilmesidir.

KGK, Başbakanlıkla ilişkili, idari özerkliğe sahip bir Üst Kuruldur. KGK'nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Bu doğrultuda başta borsa şirketleri, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini gözetmek ve izlemek için kurulmuştur. (<http://kgk.gov.tr>)

KGK, Sermaye Piyasası Kurulu'nun lisans verme, sınav yapma, denetim kuruluşu yetkilendirme, denetim kuruluşu denetleme vb bağımsız denetim ile ilgili yetkilerini, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun denetim kuruluşu yetkilendirme, denetim kuruluşu denetleme vb bağımsız denetim ile ilgili yetkilerini, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu ve Hazine Müsteşarlığının denetçi atama, sınav yapma, denetim kuruluşu yetkilendirme görevlerini kaldırdı.

Bu kapsamda KGK'nın görevleri şu şekilde sıralanabilir. (<http://kgk.gov.tr>)

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek.
- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve böylece bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak
- Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak ve yayımlamak
- Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamak.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle (KHK) kendisine verilen Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) yayımlama yetkisi çerçevesinde, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan uluslararası standartları referans alma stratejisini benimsemiştir. Bu tercih esasen ülkemizin Avrupa Birliği adaylık sürecinin de bir gereği olup, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda da aynen kabul görmüştür. Bununla birlikte, 26/12/2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Türkiye Denetim Standartları, "660 sayılı KHK uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dâhil olmak üzere, bağımsız denetim alanında

uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler” olarak tanımlanmıştır. IFAC çatısı altında oluşturulan üç bağımsız standart belirleyici kurul tarafından eğitim, etik, kalite kontrol ile güvence denetimi ve ilgili hizmetler standartları yayımlanmaktadır. Bu üç kuruldaki biri olan **Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartlar yayımlanmakta olup, söz konusu standartlar KGK tarafından yayımlanan Türkiye Bağımsız Denetim Standartlarının da temel yapısını oluşturmaktadır.**

KGK tarafından Türkiye Bağımsız Denetim Standartlarının yayımlanması, 2/10/2013 tarihinde Kalite Kontrol Standardı (KKS 1) ile başlamış ve halen güncellemelere devam edilmektedir. Temmuz 2018 itibarıyla Resmi Gazetede yayımlanmış olan standartlar grupları aşağıda sıralanmış ve standartların tümü Tablo 1’de gösterilmiştir (KGK, <http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/4106/TurkiyeDenetimStandartlar%C4%B1>).

- ✓ Etik kuralları,
- ✓ Kalite kontrol standartları,
- ✓ Bağımsız denetim standartları,
- ✓ Sınırlı bağımsız denetim standartları,
- ✓ Güvence denetimi standartları,
- ✓ İlgili hizmetler standartları.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun getirdiği yeniliklerden birisi şirketlerin bağımsız denetimi olup, bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Bakanlar Kurulu her yıl bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirlemektedir. Bakanlar Kurulu Kararının hazırlık işlemleri Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yürütülerek Bakanlar Kuruluna sunulmaktadır.

AB müktesebatına uyum sağlamak üzere, bağımsız denetim kapsamı zaman içinde kademeli bir şekilde genişletilmektedir. Denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesinde; aktif toplam, net satış hasılatı ve çalışan sayısı olmak üzere 3 kriter belirlenmiş olup, geçmiş son 2 yılda söz konusu 3 kriterden 2 sini sağlayan şirketler bağımsız denetime tabi olmaktadır. 26/05/2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 26/05/2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararıyla bağımsız denetime tabi olmaya ilişkin kriterler yeniden belirlenmiş ve 2018 yılı için bağımsız denetim kapsamı genişletilmiştir. İlgili düzenlemede; 2018 yılı için bu kriterler; 35 milyon ve üstü aktif toplam, 70 milyon ve üstü net satış hasılatı ve 175 ve üstü çalışan olarak belirlenmiştir. (<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/05/20180526-2.pdf>)

Ülkemizde Bağımsız Denetim ile ilgili en son yenilik ise bağımsız denetçilerin sürekli eğitimi üzerinedir. 4/11/2017 tarihli ve 30230 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği” bağımsız denetçilerin etik kurallara uygun ve yüksek kalitede bağımsız denetim hizmeti sunabilmeleri amacıyla mesleki bilgi ve becerilerinin ihtiyaç duyulan seviyede tutulmasına ve geliştirilmesine yönelik usul ve esasları düzenlemektedir. (<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/11/20171104-6.htm>)

Eğitim konuları, temel mesleki konular ve destekleyici konulardan teşekkül eder. Temel mesleki konular; muhasebe, denetim, etik kuralları, finans ve kurumsal yönetim konularını kapsar. Finans; sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık, özel emeklilik ve finansal yönetim konularından oluşur. Destekleyici konular ise mesleki gelişime katkı sağlayacak diğer konular ile kişisel gelişime katkı sağlayacak konuları kapsar. (Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği)

Tablo 1: KGK Tarafından Yayınlanan Denetim Standartları (Temmuz 2018 tarihi itibarıyla)

ETİK KURALLAR	
BAĞIMSIZ DENETÇİLER İÇİN ETİK KURALLAR STANDARDI	
KALİTE KONTROL STANDARTLARI	
KKS 1	TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI KALİTE KONTROL STANDARDI
BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI	
GENEL İLKE VE SORUMLULUKLAR	
BDS 200	BAĞIMSIZ DENETÇİNİN GENEL AMAÇLARI VE BAĞIMSIZ DENETİMİN BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARINA UYGUN OLARAK YÜRÜTÜLMESİ
BDS 210	BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN ŞARTLARI ÜZERİNDE ANLAŞMAYA VARILMASI
BDS 220	FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE KALİTE KONTROL
BDS 230	BAĞIMSIZ DENETİMİN BELGELENDİRİLMESİ
BDS 240	FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN HİLEYE İLİŞKİN SORUMLULUKLARI
BDS 250	FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE İLGİLİ MEVZUATIN DİKKATE ALINMASI
BDS 260	ÜST YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARLA KURULACAK İLETİŞİM
BDS 265	İÇ KONTROL EKSİKLİKLERİNİN ÜST YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARA VE YÖNETİME BİLDİRİLMESİ
RİSK DEĞERLENDİRMESİ VE DEĞERLENDİRİLMİŞ RİSKLERE VERİLECEK KARŞILIKLAR	
BDS 300	FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNİN PLANLANMASI
BDS 315	İŞLETME VE ÇEVRESİNİ TANIMAK SURETİYLE ÖNEMLİ YANLIŞLIK RİSKLERİNİN BELİRLENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ
BDS 320	BAĞIMSIZ DENETİMİN PLANLANMASINDA VE YÜRÜTÜLMESİNDE ÖNEMLİLİK
BDS 330	BAĞIMSIZ DENETÇİNİN RİSK OLARAK DEĞERLENDİRİLMİŞ HUSUSLARA KARŞI YAPACAĞI İŞLER
BDS 402	HİZMET KURULUŞU KULLANAN BİR İŞLETMENİN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE DİKKATE ALINACAK HUSUSLAR
BDS 450	BAĞIMSIZ DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ SIRASINDA BELİRLENEN YANLIŞLIKLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ
BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARI	
BDS 500	BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARI
BDS 501	BAĞIMSIZ DENETİMİ KANITLARI BELİRLİ KALEMLER İÇİN DİKKATE ALINMASI GEREKEN ÖZEL HUSUSLAR
BDS 505	DIŞ TEYİTLER
BDS 510	İLK BAĞIMSIZ DENETİMLER- AÇILIŞ BAKİYELERİ
BDS 520	ANALİTİK PROSEDÜRLER
BDS 530	BAĞIMSIZ DENETİMDE ÖRNEKLEME
BDS 540	GERÇEĞE UYGUN DEĞERE İLİŞKİN OLANLAR DÂHİL MUHASEBE TAHMİNLERİNİN VE İLGİLİ AÇIKLAMALARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ
BDS 550	İLİŞKİLİ TARAFLAR
BDS 560	BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR
BDS 570	İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ

Tablo 1: KGK Tarafından Yayınlanan Denetim Standartları (Temmuz 2018 tarihi itibarıyla) (Devamı)	
BDS 580	YAZILI BEYANLAR
BAŞKALARININ ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI	
BDS 600	ÖZEL HUSUSLAR-TOPLULUK FİNANSAL TABLOLARININ BAĞIMSIZ DENETİMİ (TOPLULUĞA BAĞLI BİRİM DENETÇİLERİNİN ÇALIŞMALARI DÂHİL)
BDS 610	İÇ DENETÇİ ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI
BDS 620	UZMAN ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI
BAĞIMSIZ DENETİMİN SONUÇLARI VE RAPORLAMA	
BDS 700	FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN GÖRÜŞ OLUŞTURMA VE RAPORLAMA
BDS 701	KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ
BDS 705	BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA OLUMLU GÖRÜŞ DIŞINDA BİR GÖRÜŞ VERİLMESİ
BDS 706	BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA YER ALAN DİKKAT ÇEKİLEN HUSUSLAR VE DİĞER HUSUSLAR PARAGRAFLARI
BDS 710	ÖNCEKİ DÖNEMLERE AİT KARŞILIK GELEN BİLGİLER VE KARŞILAŞTIRMALI FİNANSAL TABLOLAR
BDS 720	BAĞIMSIZ DENETÇİNİN DENETLENMİŞ FİNANSAL TABLOLARI İÇEREN DOKÜMANLARDAKİ DİĞER BİLGİLERE İLİŞKİN SORUMLULUKLARI
ÖZEL ALANLAR	
BDS 800	ÖZEL HUSUSLAR-ÖZEL AMAÇLI ÇERÇEVELERE GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ
BDS 805	ÖZEL HUSUSLAR – TEK BİR FİNANSAL TABLONUN BAĞIMSIZ DENETİMİ İLE FİNANSAL TABLOLARDAKİ BELİRLİ UNSURLARIN, HESAPLARIN VEYA KALEMLERİN BAĞIMSIZ DENETİMİ
BDS 810	ÖZET FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN RAPOR VERMEK ÜZERE YAPILAN DENETİMLER
SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI	
SBDS 2410	ARA DÖNEM FİNANSAL BİLGİLERİN, İŞLETMENİN YILLIK FİNANSAL TABLOLARININ BAĞIMSIZ DENETİMİNİ YÜRÜTEN DENETÇİ TARAFINDAN SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMİ
GÜVENCE DENETİMİ STANDARTLARI	
GDS 3400	İLERİYE YÖNELİK FİNANSAL BİLGİLERİN İNCELENMESİ
GDS 3402	HİZMET KURULUŞUNDAKİ KONTROLLERE İLİŞKİN GÜVENCE RAPORLARI
GDS 3420	BİR İZAHNAMEDE YER ALAN PROFORMA FİNANSAL BİLGİLERİN DERLENMESİNE İLİŞKİN RAPORLAMA YAPMAK ÜZERE ÜSTLENİLEN GÜVENCE DENETİMLERİ
GDS 3000	TARİHİ FİNANSAL BİLGİLERİN BAĞIMSIZ DENETİMİ VEYA SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMİ DIŞINDAKİ DİĞER GÜVENCE DENETİMLERİ STANDARDI
İLGİLİ HİZMETLER STANDARTLARI	
İHS 4400	FİNANSAL BİLGİLERE İLİŞKİN, ÜZERİNDE MUTABİK KALINAN PROSEDÜRLERİN UYGULANMASINA YÖNELİK İŞLER
İLKE KARARLARI	
TDS	RİSKİN ERKEN SAPTANMASI SİSTEMİ VE KOMİTESİ HAKKINDA DENETÇİ RAPORUNA İLİŞKİN ESASLARA YÖNELİK İLKE KARARI

5. Sonuç

Muhasebe kullanıcılara mali bilgi sunan bir sosyal bilimdir. Bu amaçlı çabalarda en önemli fonksiyonu da muhasebecilik mesleği mensupları ve denetçiler üstlenmiştir. Bu düzenin iyi işlemesi ancak uluslararası geçerlilikte finansal raporlama ve denetim standartlarının mevcudiyeti ve uygunlanması ile mümkündür. Denetlenmiş finansal tabloların kalitesini yükseltmek ve kamu güvenini artırmak için muhasebe ve denetim mesleğinin uluslararası niteliklerde icra edilmesine gereksinim vardır.

2005 yılında Türkiye’deki muhasebe ve denetim alanındaki uygulamalar hakkında Dünya Bankası tarafından hazırlanan “Standartlara ve Kodlara Uyum Raporu”nda (ROSC) da aksaklıklar açıkça dile getirilmiştir. Bu çalışmada bahsi geçen ölkemizde bağımsız denetim alanındaki bu dağınık yapı, yapılan denetimlerde farklı usul ve tekniklerin uygulanması ve bir işletme adına aynı dönemde birden fazla denetim raporu düzenlenmesi gibi sonuçlar doğurmuştur. Ayrıca bağımsız denetim alanında kamu gözetim fonksiyonunu icra edecek yetkili bir otoritenin olmaması, bu alandaki düzenlenmelerin etkin ve kamuoyuna yeterince güvence verecek biçimde uygulanmasını engellemiştir.

2005 yılına ait ROSC raporunda denetim ile ilgili tespit edilen aksaklıklar; yasal düzenlemeler ve yetersizlikler (denetime tabi olma vb, konularda), vergi denetimi anlayışının ölkemizde ön planda olması, kurumların (BDDK,SPK vb) kendilerine göre adapte ettikleri UDS’ler, denetim zorunlulukları, denetimin kalitesi ile ilgili tereddütler, denetçilerin ve denetim şirketlerinin yetkilerinin belirlenmemesi, denetçilerin eğitimi, sürekli eğitim ve mesleki gelişim konularındaki eksiklikler, bağımsız denetim faaliyetlerinin mevcut yasal düzenlemelere uygunluğunun ve bu faaliyetlerin uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütölüp yürütölmediği, kamu gözetimi sisteminin olmayışı hususlarına ilişkindir.

Ölkemizde 2005’ten 2018 yılına kadar olan 13 yıllık dönemde hem finansal raporlama, hem de denetim alanlarında ciddi gelişme ve uluslararası düzenlemelere adapte olma süreçleri yaşanmıştır. Özellikle 2011 yılında yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu ve hemen sonrasında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun (KGK) kurulması ile ölkemizde hem finansal raporlama hem de bağımsız denetimde yeni bir dönem başlamıştır.

2005 yılında bu raporda belirtilen eksiklikler bugün büyük ölçüde giderilmiştir. Benzer bir rapor için bugün Dünya Bankası tarafından bir çalışma yapılıyor olsa 2005 yılındaki aksaklıkların hemen hemen hiçbirinin bu raporda yer almayacağı açıktır. Rapordaki aksaklıkların nerdeyse tamamına yakınının giderildiğini ve mesleğin sürekli geliştiğini görmek, uluslararası farklılıkların ortadan kalkması ölkemizdeki bağımsız denetim anlayışı ve mesleği açısından oldukça sevindiricidir.

Kaynakça

Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği, 4/11/2017 tarihli ve 30230 sayılı Resmi Gazete evrimii: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/11/20171104-6.htm> (30.6.2018)

Bağımsız Denetime Tabi şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı, 26/05/2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmi Gazete, evrimii: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/05/20180526-2.pdf> (30.6.2018)

Başpınar, A.,(2005). “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, Sayı:148, Ocak-Nisan

Büyükbalkan, U., (Derleyen), (1994). Türkiye’de Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi, TÜRMOB Yayın No:15, Ankara.

BDDK, evrimii: <http://www.bddk.gov.tr>

BDDK, evrimii:http://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Kurum_Bilgileri/Stratejik_Plan/90Stratejik

Plan.pdf

BDDK, Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Resmi Gazete Tarihi: 31/01/2002, Resmi Gazete Sayısı: 2465

Cumhuriyet Gazetesi, 4 Haziran 1983.

Çevrimiçi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/05/20060516-3.htm>

Dünya Bankası, ROSC Raporu, (Report on the Observance of Standards and Codes-Standartlara ve Kanunlara Uyum Raporu,) Mayıs 2005.

Güredin, Ersin, (2014) "Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM lere Yönelik İlkeler ve Teknikler", Türkmen Kitabevi, 14. Baskı. İstanbul

KGK, Çevrimiçi: : <http://kgk.gov.tr>

KGK, Çevrimiçi: <http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/4106/TurkiyeDenetimStandartlar%C4%B1>)

Pricewaterhousecoopers,Çevrimiçi:https://www.pwc.com.tr/tr/turk-ticaretkanunu/dokumanlar/pwcttk_yururlukte-04-07-2012.pdfTk

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, (<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3568.pdf>)

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Çevrimiçi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.html>

Yücel A.G., Adiloğlu B.. (2015) "Evolution of Audit Companies' Profile and)Their Services in the New Era: A Study From Turkey", International Congress on Banking, Economics, Finance and Business , Kurume, Japonya, 5-7 Ağustos 2015, pp.156-181.