

İB

**İktisadi ve İdari
Bilimler Fakültesi Dergisi**

The Journal of Faculty of
Economics and Administrative Sciences

Cilt/Volume 21 Yıl/Year 2016

Muhasebe Denetimi Özel Sayısı
Special Issue on Auditing

21

SDÜ İKTİSADI VE İDARI BİLİMLER FAKÜLTESİ DERGİSİ

THE JOURNAL OF FACULTY OF ECONOMICS ADMINISTRATIVE SCIENCES

İB

İB

ISSN 1301-0603

ISSN 1301-0603



S. Demirel
Üniversitesi

İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi

Editor / Editor

Prof. Dr. Mustafa Zihni TUNCA

Editor Yardımcıları / Sub Editors

Prof. Dr. Adem EFE

Yrd. Doç. Dr. Çiğdem AKMAN

Yayın Kurulu / Editorial Board

Prof. Dr. İlker Hüseyin ÇARIKÇI
Prof. Dr. Hüseyin GÜL
Prof. Dr. Mustafa Zihni TUNCA
Prof. Dr. Murat Ali DULUPÇU
Prof. Dr. Ramazan ERDEM
Doç. Dr. Nilüfer NEGİZ
Doç. Dr. Serpil AĞCAKAYA
Yrd. Doç. Dr. Mehmet Hakan KİRİŞ

Prof. Dr. Murat OKCU
Prof. Dr. Durmuş ACAR
Prof. Dr. Faruk TURHAN
Prof. Dr. Osman BAYRI
Doç. Dr. Nuri ÖMÜRBEK
Doç. Dr. Mustafa ÖZTÜRK
Doç. Dr. Hakan DEMİRGİL
Yrd. Doç. Dr. Hidayet ÜNLÜ

Yrd. Doç. Dr. Elvettin AKMAN

Danışmanlar Kurulu / Advisory Board

Prof. Dr. Göktuğ MORÇÖL, Penn State Harrisburg University
Prof. Dr. İlber ORTAYLI, Emekli Öğretim Üyesi
Prof. Dr. Şeref KALAYCI, Karadeniz Teknik Üniversitesi

Prof. Dr. Hasan TUTAR, Sakarya Üniversitesi
Prof. Dr. Recep KÖK, Dokuz Eylül Üniversitesi
Prof. Dr. İ. Attila ACAR, İzmir Katip Çelebi Üniversitesi

Dergi Sekreteri / Journal Secretarial

Arş. Gör. Ahmet Kuntay DEMİRAL

Dizgi / Type Setting

Bil. İşl. Ramazan DAĞ

Baskı / Published By

SDÜ Basımevi Isparta

©SDÜ İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Isparta – 2016

Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi ISSN 1301-0603 Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarında olmak üzere yılda dört sayı olarak yayınlanan uluslararası hakemli bir dergidir. Dergide yayınlanan yazılardaki görüşler derginin görüşleri değildir. Tüm sorumluluk yazarlarına aittir. Dergide yayınlanan yazıların her hakkı saklıdır. Derginin ismi olmadan hiçbir şekilde çoğaltılamaz. Yazarlara nakit olarak telif ücreti ödenmez. Telif ücreti olarak yazının yayınlandığı dergi gönderilir. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi; EBSCO, Türkiye Makaleler Bibliyografyası, ASOS ve SOBİAD İndeks tarafından taranan dergiler arasında yer almaktadır.

İletişim Adresi / Contact Info

SDÜ İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Dergi Yayın Komisyonu Başkanlığı
Doğu Kampüsü, 32260, Çünür
İSPARTA

☎ : 0 246 211 31 92
Fax : 0 246 237 09 20
E-mail : iibfdergi@sdu.edu.tr
Web : http://iibfdergi.sdu.edu.tr



S. Demirel
University

The Journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences

BU SAYININ HAKEMLERİ / REFEREES of the ISSUE

Dergimizin bu sayısında yayınlanan makaleleri değerlendiren hakemlerimize teşekkürlerimizi sunarız.

We gratefully acknowledge the referees who kindly helped us to evaluate the articles published for current issue of the Journal.

Bilim Kurulu

- Prof. Dr. Mustafa Zihni TUNCA (Süleyman Demirel Üniversitesi)
- Prof. Dr. İsa İPÇİOĞLU (Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi)
- Prof. Dr. Semih BİLGE (Anadolu Üniversitesi)
- Doç. Dr. Murat KAYALAR (İzmir Katip Çelebi Üniversitesi)
- Doç. Dr. Sinan NARDALI (İzmir Katip Çelebi Üniversitesi)
- Doç. Dr. Vesile ÖMÜRBEK (Süleyman Demirel Üniversitesi)
- Doç. Dr. Hakan AY (Dokuz Eylül Üniversitesi)
- Doç. Dr. Ömer TEKŞEN (Burdur Mehmet Akif Üniversitesi)
- Doç. Dr. Hüseyin DALGAR (Burdur Mehmet Akif Üniversitesi)

Hakem Kurulu

- Prof. Dr. Fikret ÇANKAYA (Karadeniz Teknik Üniversitesi)
- Prof. Dr. Şeref KALAYCI (Karadeniz Teknik Üniversitesi)
- Prof. Dr. Mustafa SAKAL (Ordu Üniversitesi)
- Prof. Dr. Ahmet KESİK (Gedik Üniversitesi)
- Prof. Dr. Fikret OTLU (İnönü Üniversitesi)
- Prof. Dr. Mehmet GENÇTÜRK (Burdur Mehmet Akif Üniversitesi)
- Prof. Dr. Metin TOPÇUOĞLU (Süleyman Demirel Üniversitesi)
- Prof. Dr. Osman BAYRİ (Süleyman Demirel Üniversitesi)
- Prof. Dr. Can Deniz KÖKSAL (Akdeniz Üniversitesi)
- Prof. Dr. Oğuzhan ALTAY (Ege Üniversitesi)
- Prof. Dr. Türker SUSMUŞ (Ege Üniversitesi)
- Prof. Dr. Ali DAREN (Niğde Üniversitesi)
- Prof. Dr. Selahattin AKBINAR (İstanbul Üniversitesi)



S. Demirel
Üniversitesi

İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi

İçindekiler / Contents

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Bağımsız Denetim
Alanında Getirdiği Yenilikler ve Tartışmalı Konular
*Improvements Of The New Turkish Commercial
Code For Auditing And Controversial Issues*

Şaban UZAY
Saliha Büşra BAYAT
1503-1513

Türk Ticaret Kanunu ve Son Yasal Düzenlemelerin
Finansal Raporlama ve Denetime Etkisi
*The Impact Of Turkish Commercial Code And The Latest
Legal Regulations On Financial Reporting And Auditing*

Necdet SAĞLAM
Nurcan AZGIN
1515-1526

Güvence Denetim Standartları ve Güvence Denetim Süreci
Standards And Process Of Assurance Engagements

Engin DİNÇ
Esra ATABAY
1527-1541

Güvence Denetimi Standartları ve İleriye Yönelik
Finansal Bilginin İncelenmesi (Geleceğin Denetimi)
*Standards Of Assurance Engagements And The Examination Of
Prospective Financial Information (The Audit Of The Future)*

Süleyman UYAR
1543-1554

Kâr Amacı Gütmeyen İşletmelerde Denetim: Bir Paradoks Mu?
Auditing In Non- Profit Organizations: Is It A Paradox?

Tuğba Uçma UYSAL
Ganite KURT
1555-1559

Dijital Ortamda Denetim: Sürekli Denetim
Auditing In Digital Stage: Continuous Auditing

Durmuş ACAR
Mahmut Sami ÖZTÜRK
Hayrettin USUL
1561-1571

Kamuda Karar Alma - İç Denetim İlişkisi: Güvence Verme, Danışmanlık ve
Yönetime Değer Katma Fonksiyonları Açısından Bir Değerlendirme
*The Decision Making Process In Public Sector- Internal Audit Relationship An Assessment
In Terms Of Assurance, Consultancy And Adding Value To Management Functions*

İbrahim Atilla ACAR
Elif Ayşe ŞAHİN İPEK
1573-1581

EDİTÖRDEN

Ticari hayatın tarihi ile berabere ortaya çıkan muhasebe denetimi; sanayi devrimi içinde iktisadi işletmelerin sermaye şirketi olarak kurulmaya başlamasıyla beraber, gelişmeye ve yenilenmeye başlamıştır. Başlangıçta asıl amaç; muhasebe kayıtlarında olabilecek hata ve hileleri ortaya çıkarmak iken, 20. yüzyılın ilk yarısından itibaren bu anlayış etkisini yitirerek yerine finansal tablolarındaki (özellikle bilançolarda) yer alan bilgilerin doğruluğunu araştırmak olmuştur. Diğer bir ifadeyle muhasebe denetimindeki bu süreç; belge denetimi yaklaşımından mali tabloların denetlenmesi yaklaşımına geçiş şeklinde gerçekleşmiştir.

Muhasebe denetimi anlayışında yaşanan bu değişim süreci, diğer disiplinlerinde beraber kullanımını gerekli kılmıştır. Özellikle istatistik biliminin aktif olarak kullanılması ve iç kontrol sisteminin öneminin anlaşılması sonucu muhasebe denetiminde yeni bir yaklaşımın ortaya çıkmıştır. Sistemlere dayalı denetim yaklaşımı olarak tanımlanan bu yaklaşım halen etkisini sürdürmekle beraber, 2000'li yıllarda risk odaklı denetim yaklaşımı, bu yaklaşıma ek olarak denetim literatüründe yerini almıştır.

Bilgi teknolojilerindeki hızlı gelişimler ve bu gelişimlerin sonucu ortaya çıkan ihtiyaçlar sonucu muhasebe denetimi de kendini yenilemiş günümüzde faaliyet denetimlerinin yanı sıra sürekli denetim olgusunu da bünyesine katmıştır. Şüphesiz bilgi teknolojilerindeki gelişim ve dönüşüme bağlı olarak, muhasebe denetimi de kendisini hızla yenileyecek ve değişik denetim türleri ortaya çıkacaktır.

Öte yandan ortaya çıkışı oldukça eskiye dayanan muhasebe denetimi olgusuyla ülkemiz yeni karşılaşmaktadır. 1970'li yıllarda dış kaynaklı sermayeden faydalanmak isteyen Türk işletmeleri ilk defa muhasebe denetimi zorunluluğu ile karşılaşmış, daha sonraki yıllarda bu zorunluluk ivme kazanmıştır.

Yabancı sermaye tarafından talep edilen muhasebe denetimi olgusu karşısında, Türk mali sistemi 1987 yılında yasal olarak bağımsız denetimle tanışmıştır. Bu yıllarda önce bankalar daha sonra da sermaye piyasasına tabi işletmeler açısından bağımsız denetim zorunlu hale getirilmiştir. Bu zorunluluğun sonucu olarak da Sermaye Piyasası Kurulu 1988 yılında yayımlanmış olduğu tebliğle bağımsız denetim yasal nitelik kazanmıştır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle daha geniş bir alana yayılan bağımsız denetim, akademik camiada da yapılan yayımlar ve araştırmalarla beslenmeye başlanmıştır. Bu bağlamda da, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF dergisi muhasebe denetimiyle ilgili olarak özel bir sayı çıkararak, denetim literatürüne katkı yapmayı hedeflemektedir. Bu amaçla, bu sayıya makaleleriyle katkıda bulunan değerli bilim insanlarına ve bizlere bu imkanı sağladığı için Süleyman Demirel Üniversitesi rektörü Prof. Dr. H.İlker ÇARIKÇI'ya, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dekanı Prof. Dr. Murat OKCU'ya ve de İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Editörü Prof. Dr. M. Zihni TUNCA'ya teşekkür ederiz.

Ekim - 2016

Prof. Dr. Hayrettin USUL

Konuk Editör

6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNUN BAĞIMSIZ DENETİM ALANINDA GETİRDİĞİ YENİLİKLER VE TARTIŞMALI KONULAR

IMPROVEMENTS OF THE NEW TURKISH COMMERCIAL CODE FOR AUDITING AND CONTROVERSIAL ISSUES

Şaban UZAY*, Saliha Büşra BAYAT**

* Prof. Dr., Erciyes Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi., İşletme Bölümü, suzay@erciyes.edu.tr

** Stajyer Avukat (Sivas Barosu), M.B.A., salihabusrabayat@gmail.com

ÖZ

Ekonomik kalkınma için çok önemli olan şirketlerin sürekliliği için etkin yönetilmeleri ve denetlenmeleri şarttır. Yeni TTK'nın sermaye şirketlerine getirdiği başlıca yeniliklerden biri bağımsız denetimin kapsamının genişletilmesi ve etkinliğinin sağlanması olmuştur. Bu çalışmada yeni TTK'da bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler yanında söz konusu düzenlemelere giden gelişmeler de tarihi sırasına göre özetlenmiştir. Yeni TTK'da meydana gelen revizyonlardan dolayı mevcut durum itibarıyla tartışmalı konular, çalışmanın üçüncü kısmında açıklanmıştır. Sonuç bölümünde ise Türkiye'de bağımsız denetimin kalitesinin daha da artırılmasına yönelik bazı öneriler sıralanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız denetim, yeni TTK

Jel Kodları: M42, M48

ABSTRACT

Companies must be managed and audited effectively due to their importance for economic development. One of the improvements of the new Turkish Commercial Code (TCC) is to expand the scope and effectiveness of auditing for companies. In this work, besides the regulation of independent audit in TCC, the roadmap of these regulation are summarized in historical order. The controversial issues of the revised TCC are explained in the third part of this work. In the conclusion, some suggestions are listed for further improvement of the auditing in Turkey.

Keywords: Auditing, The New Turkish Commercial Code

Jel Codes: M42, M48

1. GİRİŞ

Anonim şirketler sermayenin tabana yayılması ve tasarrufların yatırıma dönüşmesini sağlamak amacı ile çok sayıda küçük yatırımcının birikimlerini bir araya getirerek büyük çaplı maddi ve entelektüel sermaye birikimi oluşturan, böylece tek başına yatırıma dönüştürülmesi mümkün olmayan atıl durumdaki kaynakların aktif kullanımına imkân sağlayan ekonomik aktörlerdir.

Türk ticaret hayatında ilk anonim şirket olan Şirket-i Hayriye 17 Ocak 1851'de devlet teşviki ile kurulmuş, geçen zaman içinde Türk ekonomisinin vazgeçilmez aktörü haline gelen ve bir kısmı çok uluslu şirket niteliğindeki anonim şirketlerin sayısı yüz bine yaklaşmıştır¹. Anonim şirketlere ilişkin doğru ve güvenilir bilgiye hızla ulaşmak, yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olmayan küçük yatırımcılar başta olmak üzere şirketin çevresini oluşturan yerli ve yabancı tüm karar alıcılar açısından temel ihtiyaç haline almıştır. Bu ihtiyaca cevap vermek ve yöneticilerle

paydaşlar arasındaki bilgi asimetrisini ortadan kaldırmak amacı ile muhasebenin önceden belirlenmiş uluslararası standartlara uygun tutulması ve finansal verilerin bağımsız ve uzman meslek mensuplarınca genel geçerliliğe sahip ölçütlere uygun olarak incelenerek bunun bir rapor haline getirilmesi yeni bir ticaret kanunu yaratmanın itici gücü olmuştur. Bu yolla mali sistemde kurumsallaşmayı ve şeffaflaşmayı sağlamayı vaat eden 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu bağımsız denetim kavramını temel alarak anonim şirketlerin sürekli denetimini öngörmüştür.

Üç bölümden teşekkül bu çalışmanın birinci bölümünde bağımsız denetimin tarihçesi ana hatlarıyla anlatılmış ve 6102 sayılı Kanun düzenlemesi öncesi uygulama alanı bulan yasal düzenlemeler hakkında bilgi verilmiştir. İkinci bölümde yeni bir ticaret kanununa ihtiyaç duyulma sebepleri açıklanmış ve 6102 sayılı Kanunun bağımsız denetime ilişkin getirdiği yenilikler anlatılmıştır. Nihayet son bölümde eleştirel bir gözle yapılan değerlendirme sonucu Türk

¹ Gelir İdaresi Başkanlığı 2014 Faaliyet Raporuna göre anonim şirket türünde faal mükellef sayısı 96.426'dır.

Ticaret Kanununda bugün için hala cevapsız kalan sorular ve tartışmalı düzenlemeler incelenmiştir.

2. BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHÇESİ VE YENİ TTK'YA GİDEN YOL

Türk muhasebe sistemini Avrupa'nın mali sistemi ile entegre etme çabaları 1839 yılında Tanzimat'la birlikte girilen bir dizi reform çalışmalarıyla başlamış ancak mesleğin örgütlenmesine zemin hazırlayan yasal düzenleme ancak 1989 yılında yapılabilmıştır (Güvemli 2016, 11). Geçen 150 yıllık (1839-1989) süreçte muhasebe mesleğinin fiilen uygulama alanı bulması ve fakat örgütsel bir yapıya kavuşmaması Türk muhasebe kültürünün fiili ve hukuki tarihinin eşgüdüm sağlayamamasına neden olmuştur (Güvemli 2014,227).

Türk mali sisteminde denetim uygulamalarının ilk örnekleri cumhuriyet öncesi dönemde, kamu menfaatini üstün tutan ve devletin gelir ve giderlerinin izlenmesini amaçlayan kamu denetimi şeklinde ortaya çıkmıştır. Bu dönemde mali konularda inceleme ve denetim yapmakla görevli bağımsız bir meslek grubu oluşturulmamış, devlet gelir ve giderlerini denetleme görevi kadınlara bırakılmıştır. Mali ve idari reformların yoğunlaştığı 1838 yılında, Maliye Nezareti'nin kurulmasıyla, Türk kamu yönetiminde denetleme görevi, mali konularda şer'i hükümlere göre inceleme yapan kadınlardan alınarak bağımsız bir birim tarafından, uzman müfettişlerce yürütülmeye başlanmıştır (Bezirci ve Karasioğlu 2011,575). İtalya'nın öncülüğünde gelişen çift yanlı kayıt tutma yöntemine geçilmesiyle bağımsız denetime duyulan ihtiyaç artmış, 1879'da Maliye Nezareti bünyesinde çağdaş denetim anlayışının gelişmesine öncülük eden Heyet-i Teftişîye kurulmuştur (Arıkan ve Güvemli 2013, 41-42). Cumhuriyetin ilanının ardından 1926-1934 yılları arasında bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarına vergi kanunları gereği vergi denetimi yapma yetkisi tanınmıştır (Uzay ve diğerleri 2009a, 130).

Umumi İstihlak ve Hususi İstihlak vergilerini (Genel ve Özel Tüketim Vergileri) tek bir vergi haline getirmeyi amaç edinen ve vergi-muhasebe birlikteliğini gündeme getiren 1927 tarihli Muamele Vergisi Kanunu, muhasebenin denetim fonksiyonuna yer veren ilk yasal düzenleme olmuştur. Muamele vergisinin beyana dayalı olması vergiye konu beyannamelerin incelenmesi ihtiyacını ortaya koymuş ancak kamu

müfettişlerinin denetim yapacak yeterlilikte mesleki bilgiye ve uzmanlığa sahip olmaması fiili olarak vergi denetiminin serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarıncaya yürütülmesini zorunlu kılmıştır (Uman 2010, 191). Böylece henüz bir mesleki örgütlenme oluşturulamamışken serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarına beyannamelerin denetimini yapma yetkisi dışında fiili olarak vergi incelemesi yapma yetkisi de tanınmıştır.

Devletin gelir kaynakları konusunda sıkıntı yaşaması neticesinde 1934 yılında Yeni Kazanç Vergisi Kanunu ve Yeni Muamele Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiş ve vergi denetimi konusunda örgütlenme çalışmaları başlatılmıştır (Saraçoğlu 2009,135). Zira bu düzenlemeler defterlerin yılda bir kez hesap mütehasısları tarafından denetlenmesi zorunluluğunu getirmiştir. Denetimi gerçekleştirecek uzmanların tabi olacağı ilke ve kuralları belirleme amacıyla Ticaret Bakanlığınca 1932 yılında mesleğin ilk örgütlenme girişimi olan Hesap Mütehasıslığı Kanun Tasarısı yayımlanmış ancak tasarı kanunlaşmamıştır (Arıkan ve Güvemli 2013, 45).

Büyük Buhran (1929) sonrası krizin etkilerini azaltma ve küresel ekonomi ile bütünleşme amacı ile başlayan kalkınma girişimleri ve vergi kanunlarındaki düzenlemeler neticesinde denetimi gerçekleştiren hesap mütehasıslarının mesleki anlamda örgütlenmesi amacı ile girişimler başlatılmış ve 1945 yılında Hesap Uzmanları Kurulu oluşturulmuştur.

Büyük Buhran sonrası özel teşebbüslerin sayılarının artması, bunların yerli ve yabancı kuruluşlarla faaliyete girmeleri, işletme çevresinin genişlemesi ve işlem hacminin artması gibi etkilerin doğal sonucu olarak muhasebe bilimi karmaşıklaşmış ve bunun neticesinde özel teşebbüslerin denetimi önem kazanmıştır. Yirminci yüzyılın ikinci çeyreğinden itibaren yönetim zafiyetinden ve denetim aksaklıklarından kaynaklı şirket iflaslarının² yaşanması denetime yalnızca vergisel açıdan bakan kamu denetimi uygulamalarının yetersizliğini göz önüne sermiştir. Bu durumun nihai sonucu olarak özel teşebbüslerde yönetimin denetlenmesi uygulamalarının yaygınlaşması ve denetimin bir meslek olarak yasal zemine kavuşturulması ihtiyaç halini almıştır. Bu ihtiyacı karşılama amacı ile Büyük Buhran sonrası başlayan pek çok girişim³ sonuçsuz kalsa da özel teşebbüslerin denetiminin çerçevesini çizen Anonim Ortaklıkların Denetimine Ait Tüzük ve Teftiş Kurulu Tüzüğü 1972'de yayımlanmış ve 1989'a kadar sermaye

² İktisadi yükselmeyi sağlama ve Türk tüccarların ekonomik alandaki etkinliklerinin artırılmasına katkıda bulunma amacı ile 19 Eylül 1922 tarihinde 57 yüksek bürokrat ve siyaset adamı ile 37 büyük tüccarın girişimleriyle kurulan Türkiye Milli İthalat ve İhracat Anonim Şirketi denetim yetersizliği nedeni ile 1938'de batmıştır (İlkin 1971, 201).

³ Muhasebe denetimine ilişkin ilk yasal düzenleme girişimi 1947 yılında hazırlanan Vergi Usul Kanunu Tasarısında "Mali Müşavirler ve Mükellef Yardımcılar" başlığı ile yapılmıştır ancak 1949'da yasalaşan Kanunda bağımsız denetim mesleğine ilişkin düzenlemeler kanun metninden çıkarılmıştır. Bağımsız denetim

mesleğini müstakil olarak ele alan 1958 tarihli Serbest Hesap Mütehasıslığı Kanun Tasarısı mecliste görüşülme imkânı bulamamıştır (Çarıkçioğlu 1995, 149-155). Aynı tasarı metni 1966'da Serbest Mali Müşavirlik Kanunu Taslağı adı ile Bakanlar Kurulunda görüşülme imkânı bulsa da bu çabadan da bir sonuç alınamamıştır. Son olarak 1983'te Yeminli Mali Müşavirlik-Muhasebecilik Kanun Tasarısının Komisyon görüşmeleri devam ederken 213 Sayılı Vergi Usul Kanununa 04.12.1985 tarihli ve 3239 sayılı Kanun ile yapılan ekle "Yeminli Mali Müşavirlik" adıyla mesleğin ilk yasal adımları atılmıştır (Güvemli 2011, 130).

şirketlerinin denetiminde esas kaynak olmuştur. Yani bu dönem için özel teşebbüslerin denetimi bir kanun düzenlemesi ile değil, tüzük ile kurallara bağlanmıştır.

Yirminci yüzyılın ikinci çeyreğinden itibaren denetim mesleğini örgütlenme ve yasal dayanağa kavuşturma çabaları hız kazanmış ancak dünya devletlerinin aksine⁴ Türkiye’de meslek kanununun yürürlüğe girmesi 1989 yılını bulmuştur.

Bağımsız denetim uygulamaları, Türkiye’de ilk olarak 1960’lı yıllarda banka ve diğer finansal kurumların talepleri üzerine bankacılık sektöründe ihtiyari olarak başlanmıştır (Bezirci ve Karasioğlu 2011, 576). İMKB’nin 1985’te kurulmasının ardından 1987 yılında yapılan düzenleme ile yine bankacılık sektöründe ilk zorunlu bağımsız denetim uygulamaları başlamıştır. Bankacılık sektörünün hemen ardından aynı yıl Sermaye Piyasası Kuruluna tabi şirketler için de zorunlu bağımsız denetim öngörülmüştür (Uzay ve diğerleri 2009b, 134-135). Bağımsız denetim faaliyetlerinde uygulanacak ilke ve kurallar, ilk olarak Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 1988 yılında yayımlanan tebliğler aracılığıyla belirlenmiştir (Dönmez ve diğerleri 2005, 64).

Denetim alanında en önemli gelişme şüphesiz işletme faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmî mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmayı ve yüksek meslekî standartları gerçekleştirmeyi amaç edinen 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun⁵ 1 Haziran 1989 tarihinde kabul edilmesi olmuştur. Meslek kanunu bağımsız denetim mesleğine ilişkin ayrıntılı ve açıklayıcı bir düzenleme yapmamış ancak bağımsız denetim faaliyetinin yalnızca SMMM veya YMM ünvanına sahip meslek mensuplarınca yapılabileceğini hüküm altına alarak bağımsız denetime meslek statüsü kazandırmıştır. TÜRMOB bünyesinde Ulusal Muhasebe ve Denetim Standartlarını saptama ve yayınlama görevini gerçekleştirme amacı ile 9 Şubat 1994 tarihinde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) oluşturulmuştur. Muhasebe ve denetim standartlarının birbirinden ayrı kurullara bırakılması amacıyla yalnızca Ulusal Denetim Standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere 22 Şubat 2003 tarihinde Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) kurulmuştur (Başpınar 2004, 44-45). Bugün görevini Kamu Gözetimi Kurumuna devreden TÜDESK, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanarak yayınlanan denetim standartlarını tercüme etmiş ve bunlar TÜRMOB tarafından yayımlanmıştır.

1987 yılında bankacılık sektöründe başlayan zorunlu bağımsız denetim uygulamaları, 6102 sayılı Kanununun denetime ilişkin hükümlerinin yürürlük tarihi olan 2013 yılına kadar SPK mevzuatına tabi şirketleri, Bankacılık Kanununa tabi banka ve özel finans kurumlarını, sigorta ve reasürans şirketlerini, bireysel emeklilik şirketlerini, EPDK kapsamına giren şirketleri ve factoring ve finansman şirketlerini kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Denetim ilke ve kurallarında ve uygulanacak prosedürlerde birlikteliğin sağlanamaması neticesinde her bir kuruma (TÜRMOB, SPK, BDDK, EPDK, Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı) kendi bünyesinde gerçekleştirilecek bağımsız denetim uygulamalarına ilişkin düzenleme yapma yetkisi verilmiştir. Bu durum bağımsız denetim alanında mevzuat açısından parçalı bir yapının hâkim olmasına yol açmıştır. Bağımsız denetim alanındaki bu dağınık yapı, çeşitli kurumların mevzuatında yer alan farklı hükümler nedeniyle işletmeler nezdinde yapılan denetimlerde farklı usul ve tekniklerin uygulanması ve bir işletme adına aynı dönemde birden fazla denetim raporu düzenlenmesi sonucunu doğurmuştur (Özkorkut 2005, 44). 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK’nın yürürlüğe girmesiyle bağımsız denetim alanında bu düzensizlik ortadan kaldırılarak bütüncül bir hukuki yapı oluşturulmaya çalışılmıştır.

3. 6102 SAYILI TİCARET KANUNUNDA BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN DÜZENLEMELER VE YENİLİKLER

Türk hukuk tarihinin ilk ticaret kanunu olma özelliğini haiz 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret’te denetim konusuna yer verilmemiştir.

Denetim konusu ilk olarak, cumhuriyet tarihinin ilk ticaret kanunu olan 1926 tarihli ve 865 sayılı Türk Ticaret Kanununda, Anonim Şirket başlıklı dördüncü fasılın “Murakıplar” başlıklı üçüncü kısmında 13 maddede (m.348-360) düzenlenmiştir. 865 sayılı Kanun, bağımsız denetime ve bağımsız denetçiye değil yalnızca anonim şirketlerin uygulayacağı iç denetime ve bu denetimi gerçekleştirecek murakıplara yönelik düzenleme yapmıştır.

865 sayılı Ticaret Kanunu 31 yıl uygulama alanı bulduktan sonra 1956’da günün koşullarına uygun olarak revize edilmiş ve 6762 kanun numarası ile 29 Haziran 1956 tarihinde Türk Ticaret Kanunu adıyla yeniden yayımlanmıştır. Türk hukuk tarihinin üçüncü ticaret kanunu olan 6762 sayılı Kanun, denetim konusunda fazlaca bir yenilik getirmemiş, 865 sayılı Kanunun 348-360. maddelerini güncel Türkçeye aktarmakla yetinmiştir. Bu bağlamda 6762 sayılı Kanun da yalnızca iç denetimi düzenlemiş, bağımsız denetimle ilişkin düzenleme yapmamıştır. Hazırlandığı

⁴ Mesleki örgütlenmeye ilişkin yasal düzenlemeler İngiltere’de 1870, Fransa’da 1881, Amerika Birleşik Devletleri’nde 1886, Hollanda’da 1895, Almanya’da 1899, İsviçre’de 1941, Arjantin’de 1945, Brezilya ve Meksika’da 1946, Hindistan’da

1949, Yunanistan’da 1950, Nijerya’da 1955 yıllarında tamamlanmıştır (3568 sayılı Kanun, g.g., p. 4).

⁵ 10.7.2008 tarihli ve 5786 sayılı Kanunun 1. maddesiyle; Bu Kanunu adı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" olarak değiştirilmiştir.

dönemin koşullarına uygun, kapsamlı ve çağdaş bir düzenleme niteliğine sahip olan 6762 sayılı Kanun, Türkiye'nin küresel ekonomide üstlendiği rol ile zaman içerisinde çok taraflı uluslararası ticaretin önemli bir aktörü haline gelmesi, dünya ülkeleri ile ekonomik etkileşimin artması, teknolojinin hızla gelişmesi, internet kullanımının ve e-ticaret uygulamalarının yaygınlaşması, özel teşebbüslerin sayılarının ve işlem hacimlerinin artması, AB üyelik sürecinde müzakere eden ülke sıfatı ile ulusal hukuku Avrupa müktesebatıyla uyumlaştırma gereksinimi gibi pek çok gelişme neticesinde gerekli revizyonlar yapılamadığı için günün ihtiyaçlarını karşılamaktan uzaklaşmıştır. Bu ihtiyaca cevap verebilme amacı ile 1999 tarihinde çağdaş, Türk ekonomisine yön verecek yeni bir ticaret kanunu hazırlama girişimleri başlamıştır. Yaklaşık 11 yıllık çalışma neticesinde hazırlanan kanun taslağı 6102 kanun numarası ile 13.1.2011 tarihinde kabul edilmiştir. Türk mali sisteminde küreselleşme sürecini başlatan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 865 sayılı ve 6762 sayılı Ticaret Kanunlarının aksine kurumsal yönetim, şeffaflık ve bağımsız denetim ilkeleri üzerine inşa edilmiştir. Kanun, uygulanmaya başlanmasıyla muhasebe uygulamaları, finansal yönetim, finansal raporlama ve bağımsız denetim konularında köklü değişiklikleri, yenilikleri ve yükümlülükleri de beraberinde getirmiştir. Yeni TTK'nın bağımsız denetim alanında getirdiği yenilikler aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

3.1. Bağımsız Denetime İlişkin Tek Bir Kural Koyucu Belirleyerek Mevzuatta Birlik Sağlanması

Bağımsız denetim konusu eski ticaret kanununda düzenlenmemiş ancak muhtelif kurumların hazırladıkları tebliğ ve yönetmeliklerle uygulamada özel statülü anonim şirketler bağımsız denetim kapsamına alınmıştır. 2005 tarihli ROSC raporunda da belirtildiği üzere Türkiye' de denetim alanında yetkili bulunan çeşitli kurumlar kendi görev alanları ile ilgili olarak farklı düzenlemeler yapmış ve bunun sonucunda dağınık bir yapı oluşmuştur (660 s. KHK g.g.). Bu çoklu yapının bir sonucu olarak şirketler aynı döneme ait finansal bilgileri üzerinden kurumların belirledikleri birden fazla muhasebe ve denetim standardı doğrultusunda birbirinden farklı finansal tablolar hazırlamak zorunda kalmışlardır. Bu durum finansal tabloların yorumlanmasını güçleştirmiştir. Bunun doğal sonucu olarak aynı finansal tablo üzerinden birbirine zıt denetim raporları ortaya çıkmış bu durum karar alıcılar açısından kafa karışıklığına yol açmış, işletmeler açısından ise güvensizlik ve ek maliyetler yaratmıştır. Bu durum aynı zamanda uygulamada yabancı yatırımcıların Türk menşeli şirketlerle ortak çalışma konusuna mesafeli yaklaşması sonucunu doğurmuştur.

Uygulamadaki çoklu standart sisteminin yarattığı olumsuzluğu giderme amacı ile bağımsız denetim düzenlemelerinin ticaret kanununa aktarılması ve tek bir kural ve standart belirleyicinin olması, böylece mevzuatta ve uygulamada birlik sağlanması ihtiyacı

doğmuştur. Bu ihtiyaç doğrultusunda parçalı yapıya son vermek, mevzuat ve uygulama birliği sağlamak amacı ile bağımsız denetim kuralları ilk kez TTK'da düzenlenmiş ve yeni bir denetim sistemi benimsenmiştir. Kanun aynı zamanda kurumların birbirinden bağımsız olarak standart belirleme karmaşasına son vermek, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, uluslararası gelişmelere paralel olarak, uluslararası standartlarla uyumlu olacak şekilde muhasebe ve denetim standardı belirlemek ve yayımlamak üzere yalnızca Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu yetkilendirmiştir (TTK m.88). ABD'de 2002 yılında kurulan PCAOB benzeri bir kurum olan KGK, yalnızca standart belirleme görevini üstlenmemiş bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek, bunların faaliyetlerini gözetlemek ve denetlemek, bunlar hakkında gerektiğinde yaptırım uygulamak gibi pek çok yetki ile donatılmıştır.

Bağımsız denetime tabi her neviden şirket, denetim alanında TTK ve KGK düzenlemeleri ile belirlenen kurallara tabi olmuş böylece normlar hiyerarşisi gereği kanuna aykırı ikincil düzenlemeler uygulama kabiliyetini kaybetmiştir. Bunu destekleme amacı ile yapılan düzenlemede, denetim standartları ve bağımsız denetimle ilgili olarak diğer kanunlarda yer alıp 660 sayılı KHK'ya aykırılık teşkil eden hükümlerinin uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır (660 s. KHK g.m.1).

3.2. Özel Statülü Şirketler Dışında İhtiyari Olarak Uygulanan Bağımsız Denetimin, Bakanlar Kurulu Kararı İle Belirlenen Ölçütlere Ulaşan Şirketler İçin Zorunlu Hale Getirilmesi

TTK'nın yürürlük tarihine kadar özel statülü şirketler dışında kalan sermaye şirketleri açısından bağımsız denetim ihtiyari olarak uygulanıyor, mevcut düzenleme yalnızca anonim şirketler açısından murakıplarca yürütülen iç denetimi öngörüyordu. Yasal zorunluluk olmaması bağımsız denetim uygulamalarının oldukça sınırlı sayıda şirket tarafından uygulanması sonucunu doğuruyordu. Finansal verilerin uzman meslek mensupları tarafından denetlenmesi, mahrem bilgilerin şirket dışından kimselerce paylaşılması gerektiği ve aynı zamanda ek maliyet yarattığı gerekçesi ile tercih edilmiyordu. Ancak finansal tabloların yeterliliğe sahip kimselerce objektif ölçütlere uygunluk açısından denetlenmemesi bu şirketleri kredi temini ve yabancı ortaklarla çalışma imkânı gibi fırsatlardan alıkoyuyor, kısa veya uzun vadede yaşanacak muhtemel tehlikelere karşı ikaz sistemini devre dışı bırakıyor, aynı zamanda bu şirketlerin kurumsallaşma, şeffaflık, verimlilik, sürdürülebilirlik, hesap verebilirlik gibi ilkeleri uygulamasına engel oluyordu.

6102 sayılı Kanun tüm bu olumsuzlukları giderme amacı ile finansal tablo denetimine; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, yönetim kurulunca

riskin erken saptanmasına ve yönetimine ilişkin olarak hazırlanan raporların ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi dâhil ederek bağımsız denetimi tüm şirket muhasebesini kapsayacak şekilde düzenlemiş ve bu denetime tabi şirketleri belirleme yetkisini Bakanlar Kurulu'na bırakmıştır (TTK m.398-397).

Bakanlar Kurulunun denetime tabi olacak şirketleri belirleme amacıyla yayımladığı Kurul Kararında belirlediği aktif toplam, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısına ilişkin üç eşikten en az ikisini üst üste iki hesap dönemi boyunca tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşan şirketler takip eden hesap döneminde bağımsız denetim kapsamına alınmıştır.

Finansal tabloların dürüst resim ilkesi uyarınca düzenlenmesini amaç edinen bağımsız denetim uygulamalarının zorunlu hale gelerek yaygınlaşması, Kanun gerekçesinde belirtildiği üzere ülkemizin şirketlerini, pazarlarını ve borsalarını finansal sonuçlarına güvenilebilir konuma getirecek, bu ise işletmelerimizin dış pazarlarda rekabet güçlerini yükseltecektir.

Merkezine bağımsız denetimi olarak şekillenen Ticaret Kanunu denetime tabi olduğu hâlde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş hükmünde kabul edileceğini belirterek bağımsız denetim zorunluluğuna uyulmaması halinde uygulanacak yaptırımını açıklamış, bu yönüyle bağımsız denetime verdiği önem dikkat çekmiştir.

3.3. Murakıplık Müessesesine Son Verilerek Denetim Uygulamalarının Yalnızca Yetkilendirilmiş Uzman Meslek Mensuplarınca Yapılması Presibinin Benimsenmesi

Eski düzenleme anonim şirketlerin iç denetiminin murakıplar vasıtasıyla yürütüleceğini hükme bağlamış ancak bu kişiler için herhangi bir eğitim, mesleki uzmanlık yahut yeterlilik şartı aramamış ve hatta bunların şirkete karşı bağımsız ve tarafsız olmasına ilişkin hüküm getirmemiştir. Yalnızca fiil ehliyetine sahip olmanın yeterli olduğu murakıplık müessesesi kendinden beklenen faydayı sağlayamamış neticede denetim olgusu yalnızca ismen varlığını sürdürebilmiş, işlevsel olmaktan çıkarak etkinlik sağlayamamıştır. 3568 sayılı meslek kanunu ise bağımsız denetim görevinin yalnızca TÜRMOB tarafından yetkilendirilerek SMMM veya YMM ünvanına sahip olan meslek mensuplarınca yapılabileceğini hüküm altına almıştır.

6102 sayılı Kanun ise bu konuda radikal bir değişikliğe giderek bağımsız denetçi olarak yetkilendirilecek kişilerin yalnızca SMMM veya YMM ünvanına sahip olmalarını yeterli görmemiş, bunların ayrıca KGK tarafından belirlenen diğer şartları sağlayıp gerekli sınavlarda başarılı olmaları ve denetçi olarak yetkilendirilmiş olmaları şartını da aramıştır. Buna

göre 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 (Bağımsız Denetim Kuruluşu) olabilir (TTK m.400). Alman Ticaret Kanunundaki (HGB m.319) sisteme benzer bir düzenleme yapan Kanun bağımsız denetçiyi gerçek kişi bağımsız denetçi ve tüzel kişi bağımsız denetim kuruluşu olmak üzere ikiye ayırmış aynı zamanda denetçiliği bir meslek olarak benimsemiştir. Denetçi yetkilendirme görevini kendine toplayan KGK, 31.01.2014 tarihinde, Uluslararası Bağımsız Denetim Otoriteleri Forumuna (IFIAR) üye olmuştur. Kendi ülkelerinde bağımsız denetimi düzenleme yetkisine sahip 49 kurumun üye olduğu IFIAR'a üye olunmasıyla KGK tarafından yetkilendirilen tüm denetçi ve denetim kuruluşlarının hazırladıkları bağımsız denetim raporları IFIAR'a üye diğer ülkelerde de geçerlilik kazanmıştır. Böylece KGK tarafından yetkilendirilen denetçiler ve bunların hazırladıkları denetim raporları uluslararası arenada kabul görme fırsatı yakalamıştır.

Denetime dayalı bir mali sistem kurmayı hedefleyen TTK bu amaçla geniş yetki ve sorumluluk verdiği denetçilerin muhasebe, denetim, hukuk ve sair alanlarda yüksek düzeyde bilgi sahibi, mesleki yetkinliği ispatlanmış, meslek etik ilkelerine sadık, kaliteli ve güvenilir denetim gerçekleştirecek teknik donanıma sahip, mevzuata ve uluslararası denetim standartlarına hâkim, dinamik, sorumluluk sahibi, şüpheli, üstün ahlaki değer, mesleki itibar ve iyi şöhret sahibi ve en önemlisi tarafsız ve bağımsız olmalarını öngörmüştür.

3.4. Eski Kanun Düzenlemesinde Şirketin Zorunlu Üç Organından Biri Olarak Öngörülen Denetim Kurulunun Organ Niteliğine Son Verilmesi

6762 sayılı Kanunda şirketin üç kanunî ve sürekli organından biri olarak sayılan ve yokluğu bir fesih sebebi olan murakıplık yeni Kanunda kendine yer bulamamıştır. Uygulamada zorunlu denetim organının seçilmesinde bağımsızlık ve tarafsızlık unsuruna yeterince dikkat edilmemesi anonim şirketlerde mali ve idari denetimi birbirine yaklaştırmış, bu durum ister istemez (iç) denetçilerle yönetim kurulu arasında menfaat birlikteliği doğurarak yönetim zafiyetine yol açmıştır. Mevcut sistemin işleyememesi mali ve idari denetimi birbirinden ayırarak denetçinin tarafsızlığına zemin hazırlayacak köklü bir sistem değişikliğine gidilmesini zorunlu kılmıştır.

Eski kanun düzenlemesine kıyasla denetime ilişkin hükümleri çok daha ayrıntılı olarak ele alan ve katı kurallar getiren TTK, denetimin şirket organı olup olmadığı konusunda açık bir hükme yer vermese de anonim şirketin zorunlu organları arasında yalnızca

genel kurul ve yönetim kurulunu sayarak dolaylı olarak denetimin organ niteliğine son vermiştir. Kanun gerekçesinde 6762 sayılı Kanunda denetimin şirketin üç kanunî organından biri olan ve uzman bilgisine sahip olması zorunlu bulunmayan murakıplar eli ile yapıldığı ve fakat yeni Kanunda bu görevin bağımsız denetçilere verildiği belirtilmiştir. Kanun, denetimin bilimsel yanının ağır bastığını ve şirket denetiminin şirket dışında oluşturulacak bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılmasının daha gerçekçi olacağını düşünerek, denetimin yapılmasını şirket organlarına bırakmamıştır (Mutluer ve diğerleri 2013, 43-44).

Denetimin organ niteliğine son veren Kanun, bununla da yetinmemiş bağımsızlığın muhafazası için denetimin şirketin bir başka organının eline geçmesini veya zamanla şirket bünyesinde organlaşmasını engellemeye çalışmıştır. 397. madde gerekçesinde belirtildiği üzere denetim işlevi, hiçbir kısmı veya yönü ile başka bir organa devredilemeyecek veya doğrudan ya da dolaylı olarak kullanılmayacaktır. TTK m. 397 ve devamında öngörülen denetim, bütünü ile yalnızca denetçilere aittir ve denetim işlevine ilişkin yetkilerin tamamı devredilemez ve vazgeçilemez niteliktedir.

3.5. Finansal Tabloların Hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyma Zorunluluğu Getirilmesi

6102 sayılı Kanunun bağımsız denetim haricinde radikal bir değişikliğe gittiği diğer bir husus finansal raporlama alanı olmuştur. Kanun gerekçesinde Türkiye'nin uluslararası ticaret, endüstri, hizmet, finans ve sermaye piyasalarının bir parçası olmak zorunda olduğu bunun içinse uluslararası piyasaların kurumlarına, kurullarına ve kurallarına yer veren bir ticaret kanununa sahip olunması gerektiği belirtilmiştir. Buna göre Türkiye'nin, uluslararası piyasaların bir parçası olması, Türk işletmelerinin de bu piyasaların rekabet gücünü haiz, etkin ve güvenilir aktörlerinden olması için başta gelen şart, işletmelerimizin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre düzenlenmiş ve uluslararası denetim standartları uyarınca denetlenmiş finansal tabloları ile iddialarını ortaya koyabilmeleridir.

Finansal tablolara uluslararası geçerlilik kazandırarak Türk ekonomisinin çok taraflı uluslararası ticaret mecrasında konumunu güçlendirmeyi amaç edinen Kanun, defter tutma yükümlülüğüne tabi gerçek ve tüzel kişilere münferit ve konsolide finansal tablolarını, Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayımlanan uluslararası standartlara uyumlu Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uygun şekilde hazırlama zorunluluğu getirmiştir (TTK m.88).

6102 sayılı Kanun, 6762 sayılı Kanunun aksine anonim şirketlerin hesaplarına ilişkin hükümlere yer vermemiş, bu görevi yalnızca Kamu Gözetim Kurumu'na bırakmıştır. KGK, 26.8.2014 tarihli Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamının Belirlenmesine

İlişkin Kurul Kararında münferit ve konsolide finansal tablolarını TMS doğrultusunda hazırlayacak kurum, kuruluş ve işletmeleri liste halinde belirlemiştir. Buna göre; SerPK uyarınca SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi belirlenmiş işletmeler, Bankacılık Kanunu uyarınca BDDK'nın düzenleme ve denetimine tabi belirlenmiş işletmeler, Sigortacılık Kanunu ile Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri ve BİST'te faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumlar, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile işigal eden anonim şirketler 1.1.2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin münferit ve konsolide finansal tablolarını hazırlarken Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamak zorundadırlar.

Finansal tabloların, uluslararası standartları referans alan ulusal standartlara uygun olarak hazırlanması bunların ihtiyaca uygun, dengeli, gerçek ve güvenilir olmasını sağlayacak, yorumlanmasını ve karşılaştırılabilirliğini kolaylaştıracak, yerli ve yabancı yatırımcıya anlaşılabilir ve kıyaslanabilir bilgi sunulabilecek, nihayet piyasa disiplini ve şeffaflaşmayı temin edecektir. Finansal tabloların önceden belirlenmiş genel geçerliliğe sahip standartlar doğrultusunda hazırlanması, bunların denetimini de kolaylaştıracak ve bağımsız denetimin amacına ulaşmasına yardımcı olacaktır.

Tüm sanayileşmiş ülkelerle birlikte aynı finansal raporlama standartlarını uygulamak ve aynı yorum kurallarına bağlı olmak Türkiye'ye uluslararası itibar sağlayabileceği gibi, gücümüzü karşılaştırabilir ölçeklere göre hesaplamamıza, buna göre stratejik derinlik taşıyan ve sürdürülebilir politikaları belirlememize de olanak verecektir.

3.6. Tutulması Zorunlu Ticari Defterlerin Kapsamının Genişletilmesi ve Fiziki Dosyalama Zorunluluğunun Kaldırılması

Bağımsız denetimin hammaddesi niteliğindeki finansal tabloların gerçeği her yönüyle doğru ve dürüst yansıtabilmesi için ticari defterlerin amacına uygun, açık, anlaşılabilir ve yorumlanabilir olması gerekir. Zira bağımsız denetçilere denetim süreci boyunca şirketin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek en temel kaynak ticari defterlerdir. Bu sebeple ticari defterler işletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi kolaylıkla izlenebilecek sadelikte ve tertipte hazırlanmalıdır.

6102 sayılı TTK defter tutma yükümlüğünü tüm tacirleri kapsayacak şekilde düzenlenmiş ve bu yükümlülüğü yönetim kurulunun devredilemez ve vazgeçilemez görev ve yetkileri arasında saymıştır. Hiçbir tacirin bu yükümlülüğünden ayırık tutulamayacağını belirten Kanun, tutulması zorunlu defterleri yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri olarak sıralamıştır. 6102 sayılı Kanun uygulamada tartışmalı olan bir konuya açıklık getirerek

muhasebeyle ilgili olmasa dahi pay defterini, yönetim kurulu karar defterini ve genel kurul toplantı ve müzakere defterini de ticari defterler arasında saymıştır. Madde gerekçesinde pay, karar ve müzakere defterlerinin ticari defter sayılmasının teoriye uymadığı belirtilmiştir. Karine oluşturmak, ispatta yardımcı olmak gibi işlemlere sahip bu defterlerin ticari defter kapsamına alınması ile söz konusu defterlere, ticari defterlere uygulanan güven ve disiplin kurallarını uygulayabilmek amaçlanmıştır. Böylece uygulamada çoğu kez güvenilemez durumda olan bu defterlere geçerlilik kazandırılmıştır.

Kanun teknolojik gelişmelere paralel olarak defterlerin fiziki ortamda tutulmasına alternatif olarak elektronik ortamda tutulmasına ve bu verilerin elektronik ortamda depolanmasına imkân tanımıştır. Ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması hâlinde bu defterlerin açıklarında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayı aranmayacaktır. Dolayısıyla e-defter uygulaması, işletmeleri işlem yoğunluğundan ve noter masrafindan kurtardığı gibi noter onayının yasal sürede yapılamaması halinde ortaya çıkacak olan sorunları da ortadan kaldırmaktadır.

3.7. Pay Senetleri Borsada İşlem Gören Şirketlerde Yönetim Kuruluna, Riskin Erken Saptanması ve Yönetimi Komitesi Kurma ve Çalıştırma Yükümlülüğü Getirilmesi

Özellikle 2000'li yılların henüz başında domino taşı etkisi yaratarak tüm dünya ülkelerinin mali sistemini sarsan küresel şirket iflasları, 21. yüzyılın başına kadar yönetimin denetimini esas alan denetim uygulamalarının yetersizliğini göz önüne sermiş ve bu tarihten itibaren denetim çalışmalarında riskin erken tespitini amaçlayan risk temelli denetim olgusu önem kazanmıştır. Küresel krizlerin yarattığı etkiye kayıtsız kalmayan 6102 sayılı Kanun, pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kuruluna, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşürebilecek risklerin erken teşhisini sağlamak, tespit edilen risklerle ilgili gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla çalışmalar yapmak üzere uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmek sorumluluğu yüklemiştir. Komiteden beklenen, geçmişi inceleyerek bugünü analiz etmesi ve geçmişten edindiği bulgularla geleceğe ilişkin tahminlerde bulunarak geleceği kontrollü olarak yönlendirip yönetmesidir.

Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde kurumsal yönetim ilkelerinin uygulamasını amaçlayan komite, bir veya daha fazla yönetim kurulu üyesinin görevlendirilmesi suretiyle kurulabileceği gibi, tamamen üçüncü kişilerden de oluşturulabilecektir. Görüldüğü gibi denetçinin aksine komite üyeleri açısından şirkete karşı bağımsızlık şartı aranmamıştır. Zira geleceği ve geleceğin yorumlanmasını konu alan risk komitesi geçmişe yönelik bir inceleme olan bağımsız denetimin aksine bir iç kontrol mekanizması

olarak görev yapacak ve denetimin görev alanına giren yönetimin gözetimi ile ilgilenmeyerek yalnızca risklere odaklanacaktır. Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda gözlemleyerek tespit ettiği riskleri ve bu risklere karşı çareleri de gösterecektir. Bu sayede mevcut risklerin tespit edilmesiyle yeterli kalınmayacak aynı zamanda ivedilikle bu risklerin giderilmesine yönelik gerekli tedbirlerde alınabilecektir.

Finansal tablo denetiminin çerçevesini çizen 398. madde riskin erken saptanması ve yönetimi komitesince hazırlanan raporların denetimini de kapsama dâhil etmiştir. Buna göre komite, her iki ayda bir yönetim kuruluna sunacağı raporun bir örneğini denetçiye de iletcek, bağımsız denetçi hazırlayacağı raporda bu komitenin oluşumu ve işleyişi hakkında da görüş bildirecektir. Denetçinin bir diğer önemli görevi de gereklilik ortaya çıktığı takdirde diğer şirketlerde bu komitenin kurulması amacı ile yönetim kuruluna yazılı olarak bildirimde bulunmaktır.

3.8. Bağımsız Denetime Tabi Şirketlere İnternet Sitesi Oluşturma ve Gerekli Bilgileri Burada Yayınlama Zorunluluğu Getirilmesi

Teknolojik gelişmeler ve internet kullanımının yaygınlaşması neticesinde Kanun, şeffaflığı ve hesap verilebilirliği sağlamak amacı ile yalnızca Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetime tabi olan sermaye şirketlerine, kuruluşlarının ticaret siciline tescili tarihini izleyen üç ay içinde internet sitesi oluşturma zorunluluğu getirmiştir. Bu zorunluluk denetime tabi olmayan sermaye şirketleri hakkında uygulanmayacaktır.

Kayıt dışı ekonomiyi en aza indirerek piyasa güvenini temin etmeye çalışan Kanun, internet sitelerinin oluşturulmasını yeterli görmemiş, bu sitelerin aktif kullanılmamasını da zorunlu hale getirerek şirketlere kanunen yapılması gereken ilanları bu siteler aracılığıyla yayımlayarak kamuoyuna duyurma yükümlülüğü getirmiştir.

Denetime tabi şirketlere, gerekli verileri internet sitesinde yayımlama zorunluluğu getirilmesi ile toplumun menfaati dikkate alınarak bilgi alma hakkının korunması ve bilgi asimetrisinin giderilmesi amaçlanmıştır. Bu doğrultuda internet sitesinin bilgi toplumu hizmetlerine ayrılmış bölümünün herkesin erişimine açık tutulacağı, erişim hakkının ilgili olmak veya menfaati bulunmak gibi kayıtlarla sınırlandırılmayacağı yahut herhangi bir şarta da bağlanamayacağı hükme bağlanmıştır.

İnternet sitesinde yayımlanacak içeriği; finansal tablolar, kanunen açıklanması gerekli ara tablolar, özel amaçlarla çıkarılan bilançolar ve diğer finansal tablolar, yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu, değerlendirme ve denetim raporları, yönetim kurulu kararları, yönetim kurulu başkan ve üyelerine ödenen ücretler gibi şirkete ilişkin birçok veriyi dâhil ederek düzenleyen TTK, bu düzenleme ile ticari sırların

korunmasız bırakılacağı gerekçesiyle eleştirilmiştir. Bu eleştiriler sonucu internet sitesine konulacak içerik; tacirin sicil numarası, ticaret unvanı, işletmesinin merkezi; anonim şirketlerde yönetim kurulu başkan ve üyelerinin, limited şirketlerde müdürlerin, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticilerin adları ve soyadları ile taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı; şirket birleşmelerinde birleşmeye katılan şirketlerden her birinin son üç yıllık yılsonu finansal tablolarıyla yıllık faaliyet raporları ve gerektiğinde ara bilançoları; anonim şirkete karşı fesih davası açılması halinde kesinleşmiş mahkeme kararı; denetim görevini üstlenen denetçinin bilgileri; genel kurul toplantısına çağrı ilanı; genel kurul toplantı tutanağı; genel kurul kararı aleyhine iptal veya butlan davası açılması halinde mahkeme kararı; esas sözleşme değişikliklerine ilişkin kararlar ve sermayenin artırılmasına veya azaltılmasına ilişkin kararlar ile sınırlı tutulmuştur. Yapılan düzenleme ile finansal tabloların ve denetim raporlarının internette yayınlanması zorunluluğu kaldırılmıştır. Ancak bu düzenleme payları borsada işlem gören halka açık anonim şirketler açısından bir değişiklik yaratmamıştır. Zira bu şirketler, SPK'nın 9.4.2008 tarihli Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği doğrultusunda yıllık ve ara dönem faaliyet raporları ile bunlara ilişkin bağımsız denetim raporlarını, en az beş yıl süreyle internet sitelerinde yayımlamak zorundadırlar. Bağımsız denetime tabi olup ta bunlar dışında kalan şirketler açısından ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorunluluğu getirilmiştir. Böylece finansal tablo kullanıcılarının denetim raporuna erişimi engellenmiş olsa dahi en azından denetçi görüşünün ne yönde olduğuna ilişkin bilgi sahibi olunabilecektir.

İnternet sitesi oluşturma ve kanunen yapılması gerekli ilanları ilan tarihinden itibaren en geç beş gün içinde ve en az alt ay süre ile yayımlama yükümlülüğüne uyulmaması, ilgili kararların iptal edilmesinin sebebini oluşturacak ve Kanuna aykırılığın tüm sonuçlarının doğmasına yol açarak kusuru bulunan yöneticiler ile yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunu doğuracaktır.

4. 6102 SAYILI KANUNUN TARTIŞMALI KONULARI

Tamamlanması oldukça uzun vakit almasına rağmen kabulünün hemen ardından başlayarak içerik, kullanılan dil ve yapım tekniği yönünden yapılan eleştiriler ve neticesinde yapılan değişikliklerle yepyeni bir görünüme kavuşan Türk Ticaret Kanununun, genel felsefesi ana hatlarıyla değiştirilmiş ve Kanun eksen kaymasına uğratılmıştır. Türk hukuk tarihi açısından otoritelere devrim olarak nitelendirilen ve ulusal hukuku Avrupa müktesebatına yaklaştırma eğiliminde olan pek çok köklü yenilik, yapılan değişikliklerle törpülenmiş veya tamamen ortadan kaldırılmıştır. Bu durum Avrupa Komisyonunun 2012 yılı Türkiye İlerleme Raporunda

da eleştirilmiş ve özellikle 6335 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerden bazılarının AB müktesebatıyla uyumlu olmadığı vurgulanmıştır. Yapılan değişiklikler neticesinde 6102 sayılı Kanun haklı olarak eleştiri oklarının hedefi olmuştur.

4.1. Bağımsız Denetimin Kapsamının Daraltılması

Tüm sermaye şirketlerini zorunlu bağımsız denetim kapsamına almayı vaat eden ve 13.1.2011 tarihli ilk düzenlemesi de bu yönde olan Kanun ile ölçek ayırımı yapılmaksızın ve hiçbir istisnaya yer verilmeksizin tüm şirketler bağımsız denetim kapsamına alınmıştır. Bu düzenlemeye paralel olarak anonim ve limited şirketlerde zorunlu organ niteliğine sahip murakıplık müessesesine son vermiştir. Bir iç denetim mekanizması olan denetim organının yeni düzenleme ile kaldırılması bu şirketlerin zaten bağımsız denetimden geçeceği gerekçesiyle sorun teşkil etmemiştir. Ancak bağımsız denetimin kapsamını tüm sermaye şirketleri olarak belirleyen 397. madde uygulanma kabiliyeti olmadığı ve örnek alınan Alman ticaret hukukunda dahi küçük ölçekli şirketlerin kapsam dışı bırakıldığı gerekçesiyle eleştirilmiştir. Eleştirilere kayıtsız kalmayan kanun yapıcı 30.6.2012 tarihli 6335 sayılı Kanun değişikliği ile uygulanma imkânı dahi bulamayan tüm sermaye şirketlerinin denetimine son vermiş, kapsamın Bakanlar Kurulunca belirlenen ölçütlere göre şekilleneceğini düzenlemiştir. Ancak yapılan düzenleme bu sefer de 6102 sayılı Kanunun bu değişikliklerle içi boşaltılarak bağımsız denetim alanında beklenen katma değer ortadan kaldırıldığı ve denetim alanında eski ticaret kanununa nazaran daha sınırlayıcı bir sistem getirdiği gerekçesiyle eleştirilmiştir. Nihayet 11.4.2013 tarihli 6455 sayılı Kanun değişikliği ile bağımsız denetimin kapsamı dışında kalan anonim şirketlerin, usul ve esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenen denetime tabi olacağı düzenlenmiştir. Bu durum ilk düzenlemeye dönlük yeniden tüm anonim şirketlerde bir denetim mekanizması oluşturulduğuna dair yanıltıcı bir algı yaratılmıştır.

Gelinen son noktada Kanun, denetim kapsamı açısından çoklu bir ayrıma gitmiştir. Buna göre anonim ve limited şirketlerden yalnızca Bakanlar Kurulunca belirlenen şirketler bağımsız denetim kapsamında olacak, anonim şirket nev'inden olup ta kapsam dışı kalanlar Bakanlıkça yürütülecek denetime tabi olacak, limited şirket nev'inden olup ta kapsam dışı kalan şirketler ise iç denetim de dâhil hiçbir denetime tabi olmayacaktır. Her ne kadar 6102 sayılı Kanun bağımsız denetim kapsamı dışında kalan anonim şirketlerin denetimini öngörse de kanun düzenlemesinin yapıldığı tarihten bu yana üç yıla yakın bir zaman geçmesine rağmen Anonim Şirketler ile Tarım Satış Kooperatifleri ve Üst Kuruluşlarının Denetlenmesine Dair Yönetmelik Taslağının yayımlanması dışında bu şirketlerin denetimine yönelik herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Tasarı 2013 yılında görücüye çıkmış, 2015 yılında yayımlanmak üzere Başbakanlığa

gönderilmiş ancak bugün için henüz somut bir gelişme yaşanmamıştır. Kanunda ikincil düzenlemelerin ne zamana kadar tamamlanacağına dair bir emredici hüküm olmaması, düzenlemenin hala yapılamaması sonucunu yaratmıştır. Yönetmelik düzenlemesinin bir an önce tamamlanarak daha fazla vakit kaybetmeden uygulamaya geçilmesi şarttır.

Bugün için Bakanlar Kurulunca tespit edilen beş bin civarı büyük ölçekli şirket dışında kalan şirketlerin tamamı uygulamada tamamen denetim dışı kalmıştır. Bu haliyle bağımsız denetim vasıtasıyla ekonomide kurumsallaşmayı, hesap verilebilirliği ve şeffaflaşmayı vaat eden Kanun fiyasko ile sonuçlanmış, bu durum 6102 sayılı Kanun açısından ciddi bir itibar kaybına neden olmuştur.

4.2. TMS Uygulama Kapsamının Daraltılması

6102 sayılı Kanunun genel gerekçesinde de belirtildiği üzere bir ülke ekonomisinin sermaye ve kredi piyasalarının bir parçası olabilmesi, ülkenin yabancı sermayeyi çekebilmesi ve pay senetlerini büyük menkul değerler borsalarına kote ettirebilmesi için, tam şeffaflığa dayalı, uluslararası muhasebe standartlarına göre çıkarılmış finansal tablolara, bunlara göre hazırlanan yıllık rapora ve denetleme raporuna ihtiyaç vardır. Kanun bu ihtiyacı karşılamak için münferit ve konsolide finansal tablolarının düzenlenmesinde, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uyma zorunluluğu getirmiştir. Bu doğrultuda finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimini gerçekleştirecek olan denetçi yürüteceği denetim kapsamında bunların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olup olmadığını inceleyecektir. Yani bugün için hala geçerliliğini muhafaza eden kanun hükümlerine göre şirketler finansal tablolarını TMS'ye uygun olarak hazırlayacak, denetçi de bunun denetimini gerçekleştirecektir. Bu hükümlerle amaçlanan dolaylı olarak finansal tabloların Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla tam uyumlu olarak hazırlanmasını sağlamaktır. Bu yönüyle Kanun Avrupa Birliği müktesebatıyla uyum yakalamayı hedeflemiştir.

KGK, 17.11.2012 tarihinde yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarını Uygulama Kapsamının Belirlenmesine İlişkin Kurul Kararında kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK) ve Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi şirketler açısından münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TMS uygulama zorunluluğu getirmiş böylece Kanun ile ikincil düzenleme arasında eşgüdüm sağlanmıştır. Ancak Kurumun 26.8.2014 tarihinde yayımlanan yeni Kararında bağımsız denetime dâhil olup ta ekli listede kendine yer bulamayan şirketler 1.1.2014 tarihi itibarıyla TMS uygulama kapsamından

çıkartılmıştır⁶. Dolayısıyla Kanun 88. maddede TMS uygulama yönünde açıkça bir zorunluluk öngörmesine rağmen Kurum aksi yönde bir karar almıştır. Bu bağımsız denetim açısından da eleştirel bir durum yaratmıştır. Zira bağımsız denetime tabi olup TMS uygulama kapsamı dışında kalan şirketler açısından artık TMS'ye -dolaylı olarak IFRS'ye- uygunluk yönünden bir denetim yapılamayacaktır. Bu haliyle yapılan ikincil düzenlemeler aracılığıyla Kanunun denetim konusunda içinin oyulduğunu ve ana felsefesine yabancılaştırıldığını söylemek yanlış olmayacaktır.

Prensipite münferit ve konsolide finansal tabloların uluslararası standartlarla uyumlu TMS'ye uygun düzenlenmesini benimseyen TTK ticari defterler açısından da TMS uygulama zorunluluğu getirmiş bu düzenleme ile gerektiğinde esnafın dahi TMS uygulayacağını hükme bağlamıştır. Madde gerekçesinde yapılan açıklamaya göre defterler, Türkiye Muhasebe Standartlarına, bu standartlarda hüküm bulunmayan hallerde doğrudan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun tutulacaktır. Ticari defter ifadesi ile tüm muhasebe sistemini kasteden Kanun açısından muhasebenin tutulduğunda Türkiye Muhasebe Standartları ve bu bağlamda IFRS emredici niteliktedir. Evrensel nitelik taşıdığına inanılan düzenleme uygulama alanı bulamadan değiştirilmiştir. Zira Türkiye Muhasebe Standartlarının ve Vergi Usul Kanununun değerlemeye ilişkin farklı hükümler içermesi vergi matrahının hesaplanmasında tartışmalara neden olmuştur. Bu tartışmalar neticesinde birbiriyle çatışan Kanun maddelerinin uyumlaştırılması amacıyla 6335 sayılı Kanun değişikliği ile ticari defterlerin Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun tutulması kuralı Kanun metninden kaldırılmış ve ticari defterlerin Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümlerine göre tutulması kuralı devam ettirilmiştir. Defter tutma yükümlülüğünün düzenlendiği 64. maddenin gerekçesinde muhasebenin, VUK ve vergi mevzuatına göre ve vergi için tutulamayacağı, aksine vergi sisteminin verilerini ve sonuçlarını bu suretle tutulan muhasebeye dayandırması gerektiği üzerinde titizlikle durulmuş ancak yapılan değişiklik neticesinde kanunda yine bir geriye dönüş yaşanmıştır.

4.3. Vergi (Tasdik) Denetiminin Bağımsızlık Tehdidi Olarak Görülmemesi

Denetimi ve denetçiyi tanımlayan unsur bağımsızlıktır. Meslek etik ilkeleri doğrultusunda denetçi denetim faaliyetini esasen ve şeklen bağımsız olarak yürütmelidir. Bu sebeple, denetçi ile şirket arasında konusu şirketin denetlenmesi olan bir iş ilişkisinin varlığı kabul edilemez. Denetçinin müşteri işletmeye denetleme dışında hukuk, yeniden yapılanma, değerlendirme danışmanlığı yapamayacağı kuralı getiren

⁶ Kurum 30.12.2014 tarihinde yayımlanan "Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında ve Sunulmasında Uygulanacak

İlave Hususlar" başlıklı kararında; finansal tablolar, reeskont işlemleri, amortisman, değer düşüklüğü, kıdem tazminatı ve konsolidasyona ilişkin düzenleme yapmıştır.

Sarbanes Oxley Kanununa paralel bir düzenleme yapan 6102 sayılı Kanun, vergi denetim hizmetinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı zedelemeyeceği gerekçesiyle vergi denetimini hizmet sınırlaması kapsamında değerlendirmemiştir. Zira Kanun gerekçesinde vergi denetiminin ve vergi menfaatinin korunmasının bağımsız denetimin görevi dışında kaldığı kabul edilmiş ancak bu hizmetlerin birbirine yardımcı ve destek olduğu gerekçesiyle vergi denetiminin bağımsız denetime ilişkin hizmet sınırlamasında bir istisna oluşturacağını belirtmiştir. Bağımsız denetime ilişkin her konuda AB düzenlemelerini referans alan ve hatta daha kapsamlı düzenlemeler getirmeye çalışan 6102 sayılı Kanunun vergi denetiminin bağımsız denetimden sıyrılması konusunda aksi bir tutum benimsemesi kabul edilebilir değildir. Zira bu konuda 6102 sayılı Kanun ile tamamen zıt prensiplere sahip Avrupa Parlamentosunca 3.4.2014 tarihinde onaylanan Denetim Yönergeleri ve Direktifleri düzenlemesinde bağımsız denetçinin denetlenen şirkete aynı hesap döneminde bağımsız denetim hizmeti yanında eş zamanlı olarak vergi danışmanlığı dâhil olmak üzere çeşitli vergi hizmetleri sağlaması durumunda bağımsızlık unsurunun zarar göreceği belirtilmiştir.

Ticaret hukuku alanında AB müktesebatına uyum sağlamayı ilke edinen Kanunun Avrupa Parlamentosu tarafından yapılan son düzenlemeye uygun olacak şekilde gerekli değişikliği kanun metnine işlemesine yönelik beklentileri boşa çıkarması ve bağımsızlığı koruma amacı ile bu konuda sınırlama alanını genişletmemesi Kanun açısından eleştiri gerektiren bir başka husus olmuştur.

4.4. Bağımsız Denetim Raporlarının Kamunun Erişimine Açılmaması

Bağımsız denetimin son aşaması denetim faaliyeti boyunca yürütülen çalışma ve incelemeler neticesinde finansal veriler üzerinden edinilen kanaatin bir rapor haline getirilmesi ve bunun ilgi duyanlara iletilmesidir. Yani bağımsız denetim yalnızca bir inceleme değil aynı zamanda bu incelemenin kullanıcılara sunulmasıdır. Zira yöneticilerle finansal bilgi kullanıcıları arasındaki bilgi asimetrisi ancak finansal tablolara ve bunların ekseninde hazırlanan bağımsız denetim raporlarına ulaşım ile aşılabilecektir. Bu amaçla 6102 sayılı kanun teknolojik gelişmelerden faydalanarak sermaye şirketlerine internet sitesi oluşturma ve bunun bir bölümünü bilgi toplumu hizmetlerine özgüleme görevi vermişti. Finansal tabloların denetimi neticesinde hazırlanan raporun kamunun ulaşımına açılması hiçbir şekilde mahrem ve ticari sır niteliğini haiz bilgilerin açıklanmasını gerektirmediği halde yukarıda da değinildiği gibi hüküm yapılan eleştiriler neticesinde 6335 sayılı Kanun ile değiştirilerek toplumun bilgi alma hakkı engellenmiştir. Bu yönüyle de 6102 sayılı Kanun üzerinde yapılan değişiklikler şeffaflaşma ilkesinden uzaklaştırarak düzenlemeden beklenen verimi sınırlandırmıştır.

4.5. Bağımsız Denetim Mesleğine Yeni Katılacaklar İçin Güçlükler

6102 sayılı Kanunda bağımsız denetim faaliyetini yürütecek olan denetçiye bağımsızlık dışında aranan temel niteliklerden diğeri yeterliliğe sahip olmalarıdır. Bu amaçla Kanun bağımsız denetimin ancak SMMM veya YMM ruhsatına sahip olup KGK tarafından yetkilendirilen kişilerce yürütülebilmesi hükme bağlanmıştır. Yetkilendirmeye ilişkin ayrıntılı düzenlemeler ise Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde yapılmıştır. Yönetmelikle denetim faaliyetinde bulunmak isteyen adayların 9 bent halinde düzenlenen şartların tamamını taşıması öngörülmüştür. BDY ile getirilen şartlarla, bağımsız denetçi olmak isteyen adayların 30 yaşından önce mesleğe başlaması mümkün görünmemektedir. Türkiye açısından son derece dinamik olan ve gelişime ihtiyaç duyan bağımsız denetim alanında genç meslek mensuplarına mesafeli yaklaşılması ve sürecin çok uzun olması, bağımsız denetimi kariyer mesleği olarak tercih eden gençlerde motivasyon kaybına yol açabilir. Böylece bağımsız denetim mekanizması taze kandan yoksun bırakılarak mesleğe yönelik dezavantajlı bir durum meydana gelebilecektir.

5. SONUÇ

Kurumsal yönetim kanunu olarak da adlandırılan yeni TTK'nın sermaye şirketleri açısından getirdiği başlıca yeniliklerden biri, bağımsız denetimin kapsamının genişletilmesi olmuştur. Kanun ayrıca bağımsız denetimin etkinliğini artırmaya, bağımsızlığı güçlendirmeye yönelik düzenlemeleri de öngörmüştür. Ancak Türk şirket kültürü, uygulama ve gerçekler, idealist bir düşünce tarzıyla hazırlanan kanunda bazı revizyonlar yapmayı zorunlu kılmıştır. Buna rağmen her yıl BKK ile düşürülen hadler, bağımsız denetimi şirketlerin gündemine daha çok girdirmektedir.

Bağımsız denetim standartları ve KGK'nın gözetim faaliyetleri bağımsız denetimin etkinliğinin ve dolayısıyla kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler getirmekle birlikte, aşağıda sıralanan hususlarda ayrıntılı düzenleme yapma ihtiyacı bulunmaktadır. Bu kapsamda;

- ✓ Bağımsız denetimin asıl çalışma zeminini oluşturan muhasebe ve muhasebe mesleğinin kalitesine yönelik düzenlemeler,
- ✓ Türkiye ortalamasında %30'lar düzeyine gerileyen kayıt dışı ekonominin azaltılması,
- ✓ KOBİ denetimi diye adlandırılan ve Gümrük ve Ticaret Bakanlığında bekleyen tasarının yasalaşması,
- ✓ Bağımsız denetime yönelik asgari ücret tarifesinin yayınlanması,
- ✓ Aynı şirkete tasdik denetimi ile bağımsız denetimin aynı denetim kuruluşu tarafından verilmesinin önlenmesi,

✓ Bağımsız denetimi kariyer mesleği olarak seçen gençler için staj süresinin uzunluğu gibi dezavantajlı durumların ortadan kaldırılması yararlı olacaktır.

KAYNAKÇA

1. Arıkan, Y. ve B. Güvemli. 2013. “Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirle Odası”, Mufitad Dergisi, 5.
2. Başpınar, A. 2004. “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, 146.
3. Bezirci, M. ve F. Karasioğlu. 2011. “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 21.
4. Çarıkcıoğlu, P. 1995. “Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Gelişimi”, I.Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu, İSMMO Yayın No 16.
5. Dönmez, A. B. Berberoğlu ve A. Ersoy. 2005. “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi, 9.
6. Güvemli, O. 2011. “Türkiye’de Muhasebe Örgütünün Kuruluşu ve Gelişmesi”, Mufitad Dergisi, 1.
7. Güvemli, O. 2014. “Osmanlıda Devlet Muhasebesi Mesleğinin Özellikleri”, Mufitad Dergisi, 6.
8. Güvemli, O. 2016. “Türk Muhasebe Düşüncesinde Tanzimat (1839) İle Başlayan Büyük Değişim”, Mufitad Dergisi, 10.
9. İlkin, S. 1971. “Türk Milli İthalat ve İhracat Anonim Şirketi”, ODTÜ Gelişme Dergisi, 2 (Bahar).
10. Mutluer, M.K. M.S. Uslu. Ve Z. Bildirici. 2013. Sermaye Şirketlerinin Denetimi, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul
11. Özkorkut, K. 2005. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’ na Göre Anonim Şirketlerin Denetiminde Yeni Bir Dönem: Bağımsız Denetleme Kuruluşları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler”, Batider, 2.
12. Saraçoğlu, F. 2009. “1930-1939 Döneminde Vergi Politikası”, Maliye Dergisi, 157.
13. Uman, O. 2010. “Vergi Denetiminin Türk Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi,45.
14. Uzay, Ş. A. Taç ve M. Erciyes. 2009a. “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe- 1”, Mali Çözüm Dergisi, 95.
15. Uzay, Ş. A. Taç ve M. Erciyes. 2009b. “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe- 2”, Mali Çözüm Dergisi, 96.

TÜRK TİCARET KANUNU VE SON YASAL DÜZENLEMELERİN FİNANSAL RAPORLAMA VE DENETİME ETKİSİ

THE IMPACT OF TURKISH COMMERCIAL CODE AND THE LATEST LEGAL REGULATIONS ON FINANCIAL REPORTING AND AUDITING

Necdet SAĞLAM* , Nurcan AZGIN**

* Prof. Dr., Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı, nsaglam@anadolu.edu.tr

** Arş. Gör., Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı nazgin@anadolu.edu.tr

ÖZ

Küreselleşme sonucu yaşanan hızlı değişim ve gelişmeyle birlikte 1956 yılından beri yürürlükte olan “6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)” günümüz ihtiyaçlarına cevap vermekte yetersiz kalmış ve yerini 1 Temmuz 2012’de “6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu”na bırakmıştır. Kanun 1 Ocak 2013 yılında uygulanmaya başlanmıştır. Yeni TTK muhasebe uygulamalarında ve raporlamaya ait düzenlemelerin yapmanın yanı sıra Kamu Gözetim Kurumu (KGK)’yı yetkilendirmiştir. Yeni TTK’nın uygulanmaya başlanmasından itibaren kanunun bazı maddelerinde değişiklik yapılmıştır. Bu çalışmada yeni TTK’da muhasebe ve denetime ilişkin getirdiği yenilikler, sorunlar ve çözüm önerileri üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kavranlar: Yeni Türk Ticaret Kanunu, Kamu Gözetim Kurumu, Muhasebe, Raporlama, Denetim.

Jel Kodları: M41, M42, M48

ABSTRACT

In accordance with rapid change and development as a result of globalization “Turkish Commercial Code (Law Number 6762)” which has been valid since 1956, has been insufficient and was replaced by “Turkish Commercial Code (Law Number 6102)” on 1st July 2012. The Code was applied on 1st January 2013. New TCC authorized Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (POA) to conduct regulations regarding accounting practice and reporting. Alterations have been done within some articles of TCC since it came into effect. In this study, we focused on TCC’s innovations related to accounting and auditing, complications it has caused and solution offers regarding these complications.

Keywords: New Turkish Commercial code, Public Oversight Authority, Accounting, Reporting, Auditing.

Jel Codes: M41, M42, M48

1. GİRİŞ

2005 yılından itibaren hazırlıkları yapılan 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu, 13 Ocak 2011 tarihli TBMM Genel Kurulu’nda temel yasa olarak görüşülüp kabul edilmiş ve 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazete’de (RG) yayımlanmıştır. Yeni TTK Ticari İşletme, Ticaret Şirketleri, Kıymetli Evrak, Taşıma İşleri, Deniz Ticareti, Sigorta Hukuku olmak üzere altı kitap ve 1535 maddeden oluşmaktadır. Kanunda muhasebeyle ilgili olarak defter tutma, envanter çıkarma, finansal tabloların hazırlanması ve denetime ilişkin çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

Yeni TTK ile şirketler için kurumsallaşma politikaları ve kurumsal yönetim ilkelerinin benimsendiği görülmektedir. Burada hedef uzun ömürlü, başarılı ve rekabetçi şirketlerin oluşturulması ya da varlıklarının devamının sağlanmasıdır. Şirketlerde şeffaflığı sağlamak amacıyla, kamuyu aydınlatma ve bilgilendirme yükümlülüğü düzenlenmektedir.

Getirilen yeni düzenlemelerle şirket yönetim kurullarına ilave sorumluluklar eklenmiş ve finansal raporlama standartları ile birlikte bağımsız denetim konusunda da yeni düzenlemeler getirilmiştir. (www.ey.com)

Çalışmada yeni TTK’da muhasebe ve denetime ilişkin getirdiği yenilikler, sorunlar ve çözüm önerileri üzerinde durulmuştur.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Yeni TTK’yla ilgili konuda çeşitli çalışmalar yapılmış ve burada yapılan çalışmalardan bir kısmına yer verilecektir.

Altaş (2013) çalışmasında, ticaret şirketlerin Gümrük ve Ticaret Bakanlığı (GTB)’nin denetimine tabi işlemleri ile denetlenenlerin yükümlülükleri üzerine bir araştırma yapmıştır.

Fidan ve Cinit (2013) çalışmalarında, 2013 yılından itibaren ülkemizde Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) uygulayacak olan muhasebe meslek mensuplarının, söz konusu standartlara ilişkin bilgi düzeyinin ölçülmesi ve standartların uygulanması sırasında meslek mensuplarını etkileyecek muhtemel faktörleri belirlemeye çalışmışlardır.

Çankaya ve Dinç (2012) çalışmalarında, finansal raporlama standartlarının uygulama başarısını etkileyen faktörleri tespit etmişlerdir. Çalışma sonucunda, sosyal ve kültürel faktörler ile uygulama başarısı arasında ters ilişki ve eğitim faktörü ile uygulama başarısı arasındaki pozitif yönlü ilişki olduğu ortaya çıkarılmıştır.

Ulusan ve diğerleri (2012) çalışmalarında, muhasebe meslek mensuplarının 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler konusundaki görüşleri ve bu görüşlerin meslekteki çalışma yılları ve eğitim seviyeleri açısından farklılık gösterip göstermediğini ortaya koymuştur. Araştırmaya katılan meslek mensuplarından 6102 sayılı Yeni TTK'nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yeniliklerin doğru ve gerekli ya da yeterli olduğu görüşüne katılanların sayısının katılmayanlardan biraz daha fazla olduğu sonucuna varmıştır. Yine meslek mensuplarının 6102 sayılı Yeni TTK'nın muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler arasında en fazla doğru ve gerekli olduğunu düşündükleri yeniliklerden biri Yeni TTK'nın defterler ve belgeler ile ilgili getirdiği yeniliktir. Bu yenilik "Yeni TTK'nın teknik gelişmeleri dikkate alarak defter ve belgelerin fiziki dosyalamaya ilaveten elektronik ortamda da saklanmasına olanak tanınması doğru ve gereklidir" yeniliğidir.

Demir (2011) çalışmasında, Ticaret Kanunu ile vergi mevzuatı arasındaki amaçsal ve ilkesel farklılıkları ortaya koyulmuş ve ticari defterler her iki yasa bakımından ayrıntıları ile ele alınmıştır.

Haftacı ve Badem (2011) çalışmalarında, yeni TTK'nın önem arz eden hükümlerden hareketle muhasebe mesleğini ilgilendiren, muhasebeleştirme sürecinde ticari defterlerle ilgili düzenlemeler, dönem sonunda sonuç çıkarma sürecinde raporlama ile ilgili düzenlemeler ve finansal raporların denetlenmeden anlam ifade etmediğini açıkça ortaya koyan bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeleri ele almıştır.

Şengel (2011) çalışmasında, yeni TTK'nın sermaye şirketleri ile ilgili getirdiği yenilikleri incelemiş ve değerlendirmiştir. Yeni TTK'nın getirdiği yeniliklerle ekonominin gelişmesine önemli katkılar sağlayacağı sonucuna varmıştır.

Aygören ve Kurtcebe (2010) çalışmasında, Yeni TTK'ya, işletmelerin uluslararası standartlara uyumu ve bağımsız denetimi yönüyle ekonomik hayata getireceği düzenlemeleri ele almıştır.

3. TTK YASALAŞMA SÜRECİ

Uzun süren hazırlık çalışmaları sonucu 1535 maddelik TTK. TBMM'de temel yasa olarak görüşülerek kabul edilmiş ve 14 Şubat 2011 tarihli resmi gazetede yayınlanmıştır. Kanunda eski TTK'daki mevcut bölümler korunarak yeni bir bölüm olan taşımacılık bölümü eklenmiştir.

Kanunun yürürlüğü ile ilgili başka 44 maddelik bir kanun hazırlanmış ve 6103 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun 14 Şubat 2011'de RG'de yayınlanmıştır. TTK'nundaki bölümler ve madde sayıları aşağıdadır. Görüldüğü gibi en fazla madde sayısı ticaret şirketlerindedir.

- Birinci Kitap Ticari İşletme (Madde Sayısı 113)
- İkinci Kitap Ticaret Şirketleri (Madde Sayısı 521)
- Üçüncü Kitap (Kıymetli Evrak (Madde Sayısı 205)
- Dördüncü Kitap (Yeni)Taşıma İşleri (Madde Sayısı 67)
- Beşinci Kitap Deniz Ticareti (Madde Sayısı 484)
- Altıncı Kitap (Sigorta Hukuku (Madde Sayısı 120)
- Son Hükümler
- Geçici Maddeler

TTK'da yer verilen ilke, kavram ve kurumların kabul edilmesinde, dünya konjonktürüne paralel olarak Türkiye ihtiyaçları da göz önünde bulundurulmuş ve AB düzenlemeleri dikkate alınmıştır. Dil sadeleştirilmiştir. Ticari İşletme ve Kıymetli Evrakta çok değişiklikler yapılmamış Şirketler, Taşıma İşleri, Deniz ve Sigorta'da son derece radikal değişikliklere yer verilmiştir. Şirketlere ait bazı yenilikler aşağıda sıralanmıştır:

- Tek Pay Sahipli Anonim Şirket ve Tek Ortaklı Limited Şirket Kurabilme İmkânı
- Anonim ve Limited Şirketlerde Esas Sözleşme Hükümleri
- Şirketler Topluluğu
- Şirketlere İlişkin Yapısal Değişiklikler: Bölünme, Birleşme, Devralma
- Şirkete Karşı Borçlanma Yasağı
- Elektronik Ortamda Genel Kurul ve Yönetim Kurulu
- Envanter ve değerleme hükümleri
- Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uygun finansal tablolar düzenleme
- Şirketlerin Denetimi
- Kurumsal Yönetim.

Yeni TTK, tüm sermaye şirketlerine uygulanan iç yönetime, iç ve bağımsız denetime ilişkin somut hükümler getirmiştir. Kanunda kurumsal yönetim yaklaşımı; şeffaflık, adillik, hesap verilebilirlik ve sorumluluk olmak üzere dört ana temel üzerindedir.

TTK'nın uygulaması için aşağıdaki yönetmelik ve tebliğ çıkarılmıştır.

Tablo 1: TTK'nın Uygulanması İçin Çıkarılan Yönetmelik ve Tebliğler

Yönetmelik/Tebliğ adı	Bakanlık	RG. Tarih ve No:
Ticaret Unvanları Hakkında Tebliğ	GTB	14.Şubat 2014,
Sermaye Şirketlerinin Açacakları İnternet Sitelerine Dair Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	GTB	21 Eylül 2013, 28772
Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ	GTB Ve MB.	19 Aralık 2012, 28502
Ticari Defterlere İlişkin Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ	GTB Ve MB	6 Haziran 2013, 28669
Sermaye Şirketlerinin Açacakları İnternet Sitelerine Dair Yönetmelik	GTB	31 Mayıs 2013, 28663
Ticaret Sicili Yönetmeliği	GTB	27 Ocak 2013 28541
Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik	GTB	28 Ağustos 2012, 28395
Münfesi Olmasına veya Sayılmasına Rağmen Tasfiye Edilmemiş Anonim ve Limited Şirketler ile Kooperatiflerin Tasfiyelerine ve Ticaret Sicili Kayıtlarının Silinmesine İlişkin Tebliğ	GTB	30 Aralık 2012, 28513
Bağımsız Denetim Yönetmeliği	KGK	26 Aralık 2012, 28509
Halka Açık Olmayan Şirketlerde Kayıtlı Sermaye Sistemine İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ	GTB	19 Ekim 2012, 28446
Ticaret Şirketlerinde Anonim Şirket Genel Kurulları Dışında Elektronik Ortamda Yapılacak Kurullar Hakkında Tebliğ;	GTB	29 Ağustos 2012, 28396
Anonim Şirketlerin Genel Kurullarında Uygulanacak Elektronik Genel Kurul Sistemi Hakkında Tebliğ	GTB	29 Ağustos 2012, 28396
Halka Açık Olmayan Anonim Şirketlerin Genel Kurullarında Birikimli Oy Kullanımına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ	GTB	29 Ağustos 2012, 28396
Ticaret Şirketlerinin Gümrük Ve Ticaret Bakanlığınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik	GTB	28.Ağustos 2012, 28395
Anonim Şirketlerin Genel Kurul Toplantılarının Usul Ve Esasları İle Bu Toplantılarda Bulunacak Gümrük Ve Ticaret Bakanlığı Temsilcileri Hakkında Yönetmelik	GTB	28 Kasım 2012, 28481

4. TİCARİ DEFTERLER

Ticari defterler, işletmelerin mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini, dönem sonunda gerçekleşen iş ve işlemlerini gösteren defterlerdir. TTK'nın 64. ve 65. maddeleri ticari defterlere ilişkin düzenlemeler yapmıştır.

6102 sayılı TTK m.64(1)'de "her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, TMS'ler ve 88'inci madde hükümleri başta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır" demektedir. Fakat daha sonra bu madde 6335 sayılı kanunla değiştirilerek "Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap

dönemi içinde elde edilen neticeleri, bu kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır." şeklinde değiştirilmiştir. Bu da bütün tacirlerin TMS'ye göre kayıt tutma konusunu değiştirmiş ve kanunda yer alan birçok madde de karışıklığa neden olmuştur. Bu maddenin gerekçesi her tacirin ticari defter tutmak yükümlülüğüne ilişkin emredici bir kural koymakta ve bu yükümlülüğün hiçbir tacir ayırık tutulamaz denmektedir. TTK m.64(2)'de Tacirin, işletmesiyle ilgili olarak göndermiş olduğu her türlü belgeyi saklama yükümlülüğüne ve belgeleme ve kaydın belgeye (evrak-ı müsbiteye) dayanması ilkesi öngörülmüştür. TTK m.64(3) ticari defterlerin açılış ve kapanış onayları, kapanış onayının süresi ile ilgili hükümleri içerir. Bu maddede değişiklik yapılmış açılış ve kapanış onayları yapılacak defterler

maddeye eklenmiş ve bu defterlerin açılış ve kapanışlarının hangi sürelerde yapılacağı belirlenmiştir. Ayrıca deftere resmiyet verilmesi yani onay gereğini belirtmekte ve bunun usulünü göstermektedir. Pay, karar ve müzakere defterlerinin ticarî defter sayılması teoriye uymamakta, uygulamanın gereksinimini duyduğu gibi kural olarak kanuna girmiş bulunmaktadır.

TTK m. 64(4)'de yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri yanı sıra aşağıdaki defterleri de ticari defterler arasında sayılmıştır.

- Pay defteri,
- Yönetim kurulu karar defteri
- Genel kurul toplantı ve müzakere defteri

TTK m.64(5) yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterlerin Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bir tebliğ ile belirlenir derken madde daha sonra değiştirilmiştir. Bu değişiklikle TTK'na tabi gerçek ve tüzel kişiler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175 inci ve mükerrer 257 nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır. Bu Kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez şeklinde değiştirilmiştir. Bu değişiklikle defterlerin VUK'na göre tutulması zorunluluğu bir daha vurgulanmıştır. Ancak dönem sonu değerlemesinin ve finansal tabloların nasıl olacağı belirtilmemiştir.

TTK 65 maddesi 1. Fıkrasına göre; Defterler ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe tutulur, defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılır (TTK. TTK m.65(2)). Defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılabilsin ve bu süre içinde bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şarttır. Bu çerçevede 19/12/2012 tarihinde RG'de yayımlanan GTB ile Maliye Bakanlığı (MB)'nın ticari defterlere ilişkin tebliğinin amacı; gerçek ve tüzel kişi tacirler tarafından fiziki veya elektronik ortamda tutulacak ticari defterlerin nasıl tutulacağını, defterlerin kayıt zamanını, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esaslarını belirlenmiştir. Tebliğ tacirler tarafından tutulan ticari defterleri kapsamaktadır. Ayrıca elektronik ortamda tutulacak defterler ile ilgili 13/12/2011 tarihli ve 28141 sayılı RG'de yayımlanan 1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği hükümleri uygulanmaktadır. Bu düzenlemede defterlerde kayıtların açık, anlaşılır ve maddelerin ayrı ayrı yapılmasıyla muhasebeleştirilmede yeni disiplin getirilmiş olmaktadır.

5. ENVANTER ve DEĞERLEME

TTK'nın 66. ve 67. maddesi finansal tablolar düzenlenirken envanter ve değerlendirme işlemleri düzenlenmiştir. TTK m.66(1)'ye göre her tacir, ticari işletmesinin açılışında bir envanter çıkarır ve TTK m.66(2)'ye göre tacir açılıştan sonra faaliyet dönemi sonunda envanter çıkarır ve hesap yılı on iki ayı geçirmez. TTK m.66(3) maddi duran malvarlığına dâhil varlıklarla, ham ve yardımcı maddeler ve işletme malzemeleri düzenli olarak ikame edilmekte ve toplam değerleri işletme için ikinci derecede önem taşıyorsa, değişmeyen miktar ve değerle envantere alınmaktadır. TTK m.66(4) ile aynı türdeki stok malvarlığı kalemleri, diğer aynı nitelikteki veya yaklaşık aynı değerdeki taşınabilir malvarlığı unsurları ve borçlar ayrı ayrı gruplar hâlinde toplanabilir ve ortalama ağırlıklı değer ile envantere konulabilir. TTK m.66(1) gerekçesi ilk envanterin, şirketin taşınmazlarının, alacak ve borçlarının, nakit parasının ve diğer varlıklarının eksiksiz ve doğru bir şekilde gösterilmesi gerektiğini belirtmiştir. Tamlik, doğruluk yanında varlıkların ve borçların teker teker gösterilmesi, yani kalemlerde toplama, hamur ve mahsup yapmama, konsolide etmeme ilkeleri yanında denetlenebilirlik kuralını içerir. TTK m.66(2) gerekçesi her faaliyet yılının sonunda çıkarılacak envanteri hükme bağlamakta ve faaliyet (hesap) dönemini on iki ay ile sınırlamaktadır ve envanterin çıkarılması süresini de kesin bir şekilde belirtmeksizin emredici bir kurala bağlamıştır. TTK m.66(3) gerekçesinde ise kural olarak değişmeyen değer ilkesini benimsemiştir. Kural malvarlığı unsurlarının teker teker değerlendirilmesidir. TTK m.66(4) aynı grup içerisinde girebilecek stok malvarlığı, taşınır malvarlığı unsurları ve borçların ayrı ayrı gruplandırılmasına ve ortalama ağırlıklı değerle envantere konulmasına olanak veren bir hükümdür.

Ayrıca TTK m.67 ile envanteri kolaylaştırıcı yöntemleri düzenlemiştir. TTK m.67(1) Envanter çıkarılırken, malvarlığı mevcudu, sondaj yöntemine göre ve genel kabul gören matematiksel-istatistiksel yöntemler yardımı ile çeşit, miktar ve değer olarak belirlenir. Kullanılan yöntem, TMS'ye uygun olmalıdır. TTK m.67(2) kapanış envanteri düzenlenmesinde TMS'ye uygun başka bir yöntemin uygulanması suretiyle, cins, miktar ve değer olarak malvarlığı mevcudunun güvenle tespiti sağlanabiliyorsa fizikî envanter gerekli değildir. TTK m.67(3) faaliyet döneminin kapanışında, fizikî sayım veya ikinci fıkraya göre izin verilen diğer bir usul kullanılarak malvarlığı kalemlerinin cins, miktar ve değerine göre faaliyet döneminin kapanışından önceki üç veya sonraki iki ay içinde bulunan bir gün itibarıyla düzenlenmiş özel bir envantere gösterilmişse, ayrıca bu özel envantere dayalı olarak ve TMS'ye uygun bir şekilde ileriye dönük tahmin yöntemiyle, faaliyet döneminin sonunda mevcut varlıkların o faaliyet döneminin sonu itibarıyla değerlendirilmesi doğru yapıyorsa, varlıklara ilişkin envanterin yapılmasına gerek yoktur.

6. TTK VE KGK DÜZENLERİNE GÖRE FİNANSAL RAPORLAMA

6.1 TTK'da Finansal Tablo Düzenlemeleri

Eski TTK'nun da sadece bilanço tablosundan bahsedilirken, yeni TTK ile günün şartlarına ve UFRS'de dikkate alınarak yeni finansal tabloların oluşturulmasına ait düzenlemeler yer almıştır. Finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin TTK'nın kanun maddeleri 69, 72. ve 78. maddelerinde hükümler yer almaktadır.

TTK m.69 yılsonu finansal tablolar; TMS'ye uyularak düzenlenmeli, açık ve anlaşılır olmalı, düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılmalıdır. Bu maddede finansal tabloların çıkarılma süresi ile ilgili kesin bir zaman aralığı belirlenmemiştir. Bu durum envanter zamanında olduğu gibi finansal tabloların düzenlenmesinde de sübjektif uygulamalar oluşturabilir. Buna rağmen finansal tabloların oluşturulmasında düzenli bir işletme faaliyeti akışı için gerekli sürenin 3 ay olarak belirlenmesi sübjektif etkiyi azaltma yönündedir (Bilen ve diğerleri 2014, 17) Bu maddenin gerekçesi TMS'ye göre belirlenir ve tamamlanır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'nin belirleyeceği kurallar ve bunlara dayalı TMS'yle dinamik bir nitelik taşır.

TTK m.72(1) finansal tabloların işletmenin varlıklarını, kaynaklarını, dönem ayırıcı işlemleri ve tüm gelir ve giderlerini TMS'ye uygun olarak gösterme zorunluluğunu ifade eder. TTK m.72(2) aktif kalemler pasif kalemlerle, giderler gelirlerle, taşınmazlara ilişkin haklar, bunlarla ilgili yüklerle mahsup edilemez. Maddenin gerekçesi bir bilançoya hakim, Türkçeye "tamlık" sözcüğü ile çevrilen "completeness" ilkesini açıkça öngörmekte ve açıklık ilkesi gereği mahsubu yasaklamaktadır.

TTK m.73(1) TMS'de aksi öngörülmemişse bilançoda, duran ve dönen varlıklar, özkaynaklar, borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar ayrı kalemler olarak gösterilir ve yeterli ayrıntıya inilerek şemalandırılır. TTK m.73(2) Duran varlıklar içinde işletmeye devamlı surette tahsis edilmiş bulunan varlıklar yer alır.

TTK m.74 aktifleştirme yasağı düzenlenmiştir. TTK m.74(1) TMS'de aksi öngörülmemişse, işletmenin kuruluşu ve özkaynak sağlanması amacıyla yapılan harcamalar için bilançoya aktif kalem konulamaz. TTK m.74(2) Bedelsiz olarak elde edilmiş, maddi olmayan duran varlıklar için bilançonun aktifine kalem konulamaz; meğerki TMS'de aksi öngörülmüş olsun. TTK m.74(3) Sigorta sözleşmelerinin yapılması için gerekli olan giderler aktifleştirilemez; meğerki TMS'de aksi öngörülmüş olsun. Bu maddenin gerekçesi tamlık ilkesinin bir uygulamasıdır. Bilirkişi, kuruluş denetçisi, noter, avukat ücretleri, tescil giderleri ve çeşitli resimler gibi kuruluş giderleri sonucunda işletmeye herhangi bir varlık girmez. Bir işletmenin kendi yarattığı, kendisine ait ticaret unvanı, marka, patent,

faydalı model, tasarım gibi fikrî mülkiyet hakları ve peştemaliye (good will) benzeri işletme değerleri de aktifleştirilemez. Son fıkrada öngörülen aktifleştirme yasağı, AT Yönergesinin gereğidir. (Kanun madde gerekçesi)

TTK m.75 gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek muhtemel kayıplar için TMS'de öngörülen kurallara göre karşılık ayrılır. Bu maddenin gerekçesi Karşılıklar bilanço hukukunun en ünlü kalemlerinden biri olup, şüpheli borçlardan, askıdaki işlemlerden, gelecekte yerine getirilecek borçlardan doğması olası kayıplar için ayrılan, amaç hükmü belirli yedek akçelerdir. Karşılıklar, TMS'na göre ayrılır.

TTK m.76 Bilanço gününden sonraki belirli bir süre içinde giderleşecek olan harcamalar ile gelir unsuru oluşturacak tahsilatlar hakkında TMS uygulanır. Bu maddenin gerekçesi geçici hesapların genel olarak tanımını veren bu hüküm, uygulanacak kurallar yönünden TMS'na göndermede bulunmaktadır.

TTK m.77 bono düzenlenmesi ile poliçe ve çek düzenlenmesinden, devrinden, poliçenin kabulünden, kefaletlerden, avalden, garanti sözleşmelerinden, akreditif teyitlerinden, üçüncü kişilerin borçları için verilen teminatlardan, üçüncü kişiler lehine taahhütlerden doğan sorumluluklar ile TMS'da öngörülen diğer sorumluluklar pasifte gösterilmemişlerse, bilançonun altında veya ekte TMS göre açıklanır. Rücudan doğan alacaklar ve borçlar ile ilgili sorumluluk ilişkileri de ekte belirtilir. Bu maddenin gerekçesi şeffaflık ilkelerinin gereği olarak, pasifte yer almayan sorumluluk ilişkilerinin ekte açıklanmasını öngörmektedir.

TTK m.78 (1) Finansal tablolarında yer alan varlıklar ile borçlarla ilgili olarak, aşağıdakilerle sınırlı olmamak ve TMS'da öngörülen ilkeler de dikkate alınmak üzere şu değerlendirme ilkeleri geçerlidir:

- Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynı olmalıdır.
- Fiilî veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilir.
- Bilanço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir.
- Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır; özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün muhtemel riskler ve zararlar, bunlar bilanço günü ile yılsonu finansal tablolarının düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile, dikkate alınır; kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse hesaba katılır. Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde TMS'lerdeki esaslara uyulur.

- Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilat tarihlerine bakılmaksızın yılsonu finansal tablolarına alınırlar.
- Önceki yılsonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemler korunur.

TTK m.514 finansal tabloları hazırlama yükümlülüğünü düzenlemiş ve yönetim kurulu, geçmiş hesap dönemine ait, TMS’lerde öngörülmüş bulunan finansal tablolarını, eklerini ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlar ve genel kurula sunar. Bu maddenin gerekçesi anonim şirket yönetim kurulunun yıl onu finansal tablolarını, eklerini belirli süre içinde genel kurula sunma görevini hükme bağlamaktadır. Görev yönetim kurulunun tüm üyelerine yönelik bir kurul görevidir.

TTK m.528 maddesinde finansal tablolar ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin hükümleri ifade etmektedir. Bankalar ile diğer kredi kurumlarının, finansal kiralama ve faktöring gibi finansal şirketlerin, sigorta ve reasürans şirketlerinin, Sermaye Piyasası Kanunu kapsamındaki tüm kurumların finansal tabloları ile konsolide finansal tablolarına ilişkin olarak TMS’lerde ve KGK’ca belirlenmiş idari düzenlemelerde hüküm bulunmayan hallerde, söz konusu alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulan kurum, kurul ve kuruluşların özel kanunlarında yer alan hükümler uygulanır.

TTK’da ilk kez Holding şirket ve şirketler topluluğu tanımlanmıştır. TTK m.519 holding şirket başlıca amacı başka işletmelere katılmaktan ibarettir. Birden çok sermaye şirketinin, hakimiyet ilişkileri bağlamında, önceden belirlenmiş ve somut politikalara göre yönetilmesi amacıyla oluşturulan kurumlara şirketler topluluğudur. Bu şirketlerin yukarıda belirtilen kapsamda TMS’ye uygun konsolide finansal tabloları düzenlemesidir.

6.2 KGK Düzenlemeleri ve Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi

KGK Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, 17/11/2012 tarihli ve 28470 sayılı RG’de yayımlanan “Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamının Belirlenmesine İlişkin Kurul Kararı” uyarınca finansal tablolarını TMS göre düzenlemek zorunda olan şirketlerin finansal tablolar aracılığıyla ilgililere sunduğu bilgilerin gerçeğe ve ihtiyaca uygunluğunu, karşılaştırılabilirliğini, doğrulanabilirliğini ve anlaşılabilirliğini arttırmak, finansal tablolarının yeknesak olmasını sağlamak ve denetimini kolaylaştırmak amacıyla hazırlanmıştır. Finansal tablo örnekleri ve kullanım rehberinde yapılan açıklamalar, TMS kapsamında şirketlerin yapması gereken tüm sunum ve açıklama hükümlerini kapsamayıp, uygulama birliği sağlamayı ve yönlendirici olmayı amaçlar (www.kgk.gov).

TMS’ye Uygun Finansal Raporlama, 13/1/2011 tarihli 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa tabi gerçek ve tüzel

kişilerden TMS’ye göre münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenleyecek olanlar “Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamının Belirlenmesine İlişkin Kurul Kararı” ile belirlenmiştir. Söz konusu Karar uyarınca; 660 sayılı KHK’da belirtilen kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar, 6102 sayılı Kanunun 397nci maddesi çerçevesinde Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi olacaklar ve aynı Kanunun 1534 üncü maddesinin ikinci fıkrasında sayılan şirketler münferit ve konsolide finansal tablolarını hazırlarken TMS’yi uygular (www.kgk.gov).

26/08/2014 tarihli ve 29100 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan KGK kararıyla bağımsız denetime tabi olup TMS uygulamayan işletmelerin ise KGK tarafından bir düzenleme yapıncaya kadar yürürlükteki mevzuatı uygulayarak finansal tablolarını hazırlaması öngörülmüştür. Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi, bağımsız denetime tabi olup tam set TMS uygulamayan işletmelerin finansal tablolarında uygulayacakları finansal raporlama çerçevesidir. Amaç, işletmelerin büyüklüğü ile finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına uygun olarak, gerçeğe uygun sunum sağlayan kaliteli ve anlaşılabilir finansal tabloların oluşturulmasıdır (www.kgk.gov).

6102 sayılı TTK’nın 88 inci ve Geçici 1 inci maddeleri uyarınca KGK yetkisini ilişkin olarak;

- 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK) uyarınca KAYİK tanımı kapsamına alınan işletmelerin,
- 6102 sayılı TTK’nın 1534 üncü maddesinin ikinci fıkrasında sayılan işletmelerin ve
- 6102 sayılı TTK’nın 397 nci maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu Kararıyla (BKK) bağımsız denetime tabi olacak işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarında TMS uygulanmasını öngörerek kullanmıştır.

6.3 Yıllık Faaliyet Raporu ve Bağlılık Raporları

Yeni TTK şirket genel kurullarında ortaklara etkin ve yeterli ölçüde bilgi verilmesine ilişkin düzenlemeler getirmiştir. Bu düzenlemeler faaliyet raporu ile yapılmaktadır. Türk Ticaret Kanunu'nun 375, 397, 398, 401, 402, 405, 437, 516, 517, 518, 616 ve 625 maddesinde Yıllık Faaliyet Raporuyla ilgili hükümler yer almıştır.

Yeni TTK 375 maddesinde yönetim kurulunun görevleri arasında pay, yönetim kurulu karar ve genel kurul toplantı ve müzakere defterlerinin tutulması, yıllık faaliyet raporunun ve kurumsal yönetim açıklamasının düzenlenmesi ve genel kurula sunulması, genel kurul toplantılarının hazırlanması ve genel kurul kararlarının yürütülmesi yer almıştır.

Yıllık faaliyet raporunu tüm sermaye şirketleri düzenlenmesi gerekmektedir. Yani, anonim şirketler, limited şirketler ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin, bu raporu düzenlemesi zorunludur. Bu çerçevede GTB tarafından “Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik” 28 Ağustos 2012 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak, yürürlüğe girmiştir.

Yıllık faaliyet raporunda şirketin ilgili hesap dönemine ait iş ve işlemlerinin akışı, her yönüyle finansal durumu doğru, eksiksiz, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtılmak zorundadır. Yıllık faaliyet raporu, şirket faaliyetlerinin izlenebildiği ve şirketin kurumsal yönetilip yönetilmediğini görülmesini sağlayan temel belgedir. Yıllık faaliyet raporu, şirketin, o yıla ait faaliyetlerinin akışı ile her yönüyle finansal durumunu, doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtır. Bu raporda finansal durum, finansal tablolara göre değerlendirilir. Raporda ayrıca, şirketin gelişmesine ve karşılaşması muhtemel risklere de açıkça işaret olunur. Bu konulara ilişkin yönetim kurulunun değerlendirmesi de raporda yer alır (Sağlam, 2014).

Bağlılık Raporu yükümlülüğünün amacı, Şirketler Topluluğunda hakim şirket lehine ve bağlı şirket aleyhine işlem yapılması durumunun (varsa) raporlanması ve menfaat sahiplerinin olası kayıplarının denkleştirilmesinde bir baz teşkil etmesidir.

Bağlı şirketin (yavru şirket) yönetim kurulu, faaliyet yılının ilk üç ayı içinde, şirketin hâkim ve bağlı şirketlerle ilişkileri hakkında bir rapor düzenler.

Raporda, şirketin geçmiş faaliyet yılında hâkim şirketle, hâkim şirkete bağlı bir şirketle, hâkim şirketin yönlendirmesiyle onun ya da ona bağlı bir şirketin yararına yaptığı tüm hukuki işlemlerin ve geçmiş faaliyet yılında hâkim şirketin ya da ona bağlı bir şirketin yararına alınan veya alınmasından kaçınılan tüm diğer önlemlerin açıklaması yapılır.

Bağlı şirket yönetim kurulu hazırladığı bağlılık raporunda, şirketler açısından ticari sır niteliğinde olan bilgiler açıklanmadan, yalnızca şirketler arasında yapılan "hukuki işlemin varlığı ve sözleşme kapsamında risklere karşı şirketlerin karşılıklı olarak aldığı önlemleri veya herhangi bir önlem alınmamışsa, kendilerince bilinen hal ve şartlara göre her bir hukuki işlemde uygun bir karşı edim sağlanıp sağlanmadığı ve alınan veya alınmasından kaçınılan önlemin şirkete zarara (kayba) uğrattığı" konusundaki değerlendirmesi açıklanmalıdır.

Şirketler topluluğunda şirketlerin raporlama ilişkilerini ve söz konusu raporların amaçlarını düzenleyen 199'uncu maddeye aykırı davranılması halinde, Yeni TTK'nın 562'nci maddesinin üçüncü fıkrası gereği 200 günden az olmamak üzere adli para cezası düzenlenmiştir.

6.4 Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun (TTK) 88 inci ve Geçici 1 inci Maddeleri uyarınca gerçek ve tüzel kişi tacirlerin bireysel ve konsolide finansal tablolarını hazırlarken KGK tarafından belirlenen ve yayımlanan TMS uygulamaları öngörülmüştür.

26/08/2014 tarihli ve 29100 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan KGK Kararımızla genel olarak kamu yararını ilgilendiren kuruluşların münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TMS uygulaması zorunlu kılınmış, diğer işletmelerin ise isteğe bağlı olarak TMS'yi uygulamalarına izin verilmiştir. Bu karar gereğince bağımsız denetime tabi olup TMS uygulamayan işletmelerin ise Kurum tarafından bir düzenleme yapıncaya kadar yürürlükteki mevzuatı uygulayarak finansal tablolarını hazırlamaları gerektiği ifade edilmektedir (www.kgk.gov).

Avrupa Birliği (AB)'nde 1606/2002 sayılı Tüzük uyarınca payları borsada işlem gören işletmelerin konsolide finansal tablolarını UFRS'ye göre hazırlamaları zorunludur. Diğer işletmelerin finansal tablolarını UFRS'ye uygun olarak hazırlayıp hazırlamamaları ise üye ülke tercihinin bırakılmıştır. Üye ülke tercihinin bağlı olarak UFRS uygulamayan işletmeler finansal tablolarını AB Muhasebe Direktiflerine uygun olarak hazırlamaktadır. Bununla birlikte, AB Komisyonu 2013 yılında mevcut direktiflerinde bir revizyona giderek 2013/34/EU sayılı Muhasebe Direktifini (AB Direktifi) yayımlamış olup bu direktifin uygulanma tarihi 1/1/2016'dir. Söz konusu AB Direktifi UFRS'ye göre basitleştirilmiş muhasebe ilkeleri getirmekle birlikte finansal tablolarda gerçeğe uygun sunumun sağlanması amacı korunmaktadır (www.kgk.gov).

KGK tarafından bağımsız denetime tabi olup TMS uygulamayan işletmelerin finansal tablolarında da doğru, ihtiyaca ve gerçeğe uygun sunumu temin etmek ve AB mevzuatına tam bir uyum sağlamak üzere Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi çalışmalarına başlanmıştır.

Yerel Finansal Raporlama Çerçevesinin hazırlanmasında; AB Direktifi, İngiltere'nin UFRS uygulamayan işletmeler açısından yürürlükte olan standardı FRS 102 ve ülkemizde daha önceden uygulanmış muhasebe düzenlemelerinin yanı sıra diğer ülkelerin yerel finansal raporlama çerçevelerinden faydalanılmıştır (www.kgk.gov).

Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi görüşe açılmış olup 18-20 Aralık 2015 tarihleri arasında Ankara Kızılcahamam'da Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı tarafından “Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağının Değerlendirilmesi” konulu bir çalıştay yapılmış ve görüşler KGK'ya iletilmiştir. Çalıştay komisyonları, çalışmalarında; KOBİ UFRS' deki son değişiklikleri, AB yönergesindeki değişiklikleri “izin ver veya zorunlu tut” ilkelerini, opsiyonlu uygulamaları ve KOBİ UFRS

uygulamasını benimseyen İngiltere Uygulamasını göz önünde bulundurmıştır. Taslak metni, VUK 'a göre değil dünya gelişmelerine paralel olarak değerlendirmiştir. Komisyon üyeleri, Türkiye Uygulamalarının dünyadaki gelişmeleri kapsamaması arzu etmektedir. Böylece Türk işletmelerinin dünyaya daha kolay açılabilceğini ve yurtdışındaki işletmelerle rekabet edebileceğine inanmaktadır. Aynı şekilde Türkiye'ye de KOBİ niteliğindeki işletmelerin yatırım amacıyla gelebileceğini görüşündedir. (Bkz. <http://modav.org.tr/images/calistayraporu.pdf>)

7. DENETİM

7.1 Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetçi, bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetimle görevlendirdiği her kıdemdeki denetim elemanlarıdır (www.spk.gov).

TTK 397 maddesine göre bağımsız denetçi olmak için SMMM ve YMM olmak yeterlidir. Ancak Kamu Gözetim Kurumu TTK'ya göre denetime ilişkin düzenlemeleri yapmakla yetkilidir ve Bağımsız Denetim Yönetmeliği 26.12.2012 Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Buna göre geçiş döneminde 15 yıllık tecrübeye sahip SMMM ile YMM'ler üniversitelerce düzenlenen eğitime katılarak bağımsız denetçi belgesi alabilmektedir (Sağlam ve Yolcu 2014, 80).

Tablo 2: Denetçi Yetkilendirme İşlemlerine İlişkin İstatistikler

Kurul Tarafından Onaylanan Başvuru Sayısı	14.827
Resmi Sicile Kaydı Gerçekleşen Denetçi Sayısı	13.561
Tescil Ve İlan Süreci Devam Eden Denetçi Sayısı	1.266

Kayı yapılan toplam 13.561 denetçinin 2.625'i YMM ve 10.936'sı SMMM'dir. Kadın YMM sayısı 192 ve erkek YMM sayısı 2.433'tür. Kadın SMMM sayısı 1.800 ve erkek SMMM sayısı 9.135'tir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği uyarınca bağımsız denetçi olabilmek için aşağıda üniversiteler geçiş dönemi eğitimler düzenlenmiştir.

Tablo 3: Geçiş Dönemi Eğitimine Başlama Yetkisi Verilen Üniversiteler Listesi

Vakıf Üniversiteleri	Özel Üniversiteler
Ankara	Başkent
Bülent Ecevit	Beykent
Çukurova	Fatih
Dumlupınar	Işık
Eskişehir Osmangazi	İstanbul Ticaret
Gazi	İstanbul Aydın
Gaziantep	Yeditepe
İnönü	İzmir Ekonomi
İstanbul	
Karadeniz Teknik	
Kocaeli	
Marmara	
Muğla Sıtkı Koçman	
Pamukkale	
Sakarya	
Selçuk	
Uludağ	
Uşak	

Yukarıdaki tablodan da görüldüğü gibi 8 özel ve 18 vakıf üniversitesi toplamda 26 üniversite geçiş dönemi eğitimine başlama yetkisi almışlardır.

Üniversiteler tarafından verilen meslek mensuplarının geçiş dönemi eğitimlerin içerikleri şu şekildedir:

- Sigortacılık mevzuatına ilişkin konular
- Bankacılık mevzuatına ilişkin konular
- Finansal sistem, sermaye piyasaları ve sermaye piyasası mevzuatı
- Türkiye muhasebe standartları, TMS ve TFRS yorumları
- Kurumsal yönetim ilkeleri
- Bağımsız Denetim standartları (BDS)
- Genel kalite kontrol standardı (ISOC-1)
- Etik kuralları
- Türk Ticaret Kanunu'nun denetime ilişkin hükümleri

TFRS ve denetim dışında eğitimler internet üzerinden yapılmıştır. Geçiş döneminde eğitim veren üniversitelerin bir kısmı kendi dokümanını kullandı, bir kısmı ise diğer üniversitelerin dokümanlarından faydalandı. Bu üniversitelerin listesi şu şekildedir.

Tablo 4: Geçiş Dönemi Eğitimlerinde Kendi Dokümanını Kullanan ve Kullanmayan Üniversiteler

Kendi Dokümanını Kullanan Üniversiteler	Kendi Dokümanını Kullanmayan Üniversiteler
Ankara	Bülent Ecevit
Başkent	Çukurova
Beykent	Dumlupınar
Fatih	Eskişehir Osmangazi
Gazi	Gaziantep
Işık	İnönü
İstanbul	İzmir Ekonomi
İstanbul Ticaret	Karadeniz Teknik
İstanbul Aydın	Kocaeli
Uludağ	Marmara
Sakarya	Muğla Sıtkı Koçman
	Pamukkale
	Selçuk
	Uşak
	Yeditepe

Geçiş dönemi sonrası bağımsız denetçi olmak isteyenler KGK'nin yapacağı sınava girmesi gerekmektedir. Bağımsız denetim şirketinde SMMM stajı yapanlar hariç SMMM belgesi almış kişilerin 3 yıl bir denetim şirketinde staj yapmasıyla ancak bağımsız denetim sınavına girebilmektedir. Önümüzdeki dönemde bağımsız denetçi belgesini alıp bağımsız denetim yapmayanların uygulama eğitimlerine gitmesi planlanmaktadır.

7.2 Bağımsız Denetim Kuruluşları

Bağımsız denetim kuruluşu, bağımsız denetim tebliğinde belirtilen şartları taşıyan ve Kanun uyarınca sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkilendirilen kuruluşlardır. Bağımsız denetim yönetmeliğine göre 3 tür denetim şekli mevcuttur; KAYİK Dahil Bağımsız Denetim Kuruluşu, KAYİK Hariç Bağımsız Denetim Kuruluşu ve denetim ağı (www.spk.gov).

KAYİK dahil denetim kuruluşunun ortakları SMMM veya YMM, paylarının veya hisselerinin nama yazılı sermaye şirketi olması, Ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresinin bulunması, denetçilerinin Bağımsız Denetçi Belgesine sahip olması, Denetçilerinin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olması, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerini yazılı olarak oluşturmuş olması, en az iki sorumlu denetçisinin bulunması gibi şartlara sahip olunması istenmektedir.

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2 nci maddesinde “KAYİK: Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet

alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşları ifade eder.” (www.kgk.gov).

Denetim ağı, bağımsız denetim kuruluşlarının veya bağımsız denetçilerin aralarında hukuki bir bağ olup olmadığına bakılmaksızın; kâr veya maliyet paylaşımını hedefleyen veya ortak bir mülkiyet, kontrol veya yönetimi, ortak kalite kontrol politikalarını ve süreçlerini, ortak bir iş stratejisini, ortak bir marka veya unvan kullanımını ya da mesleki kaynakların önemli bir kısmını ortaklaşa kullanmayı amaçlayan işbirliğine yönelik yapılanmayı amaçlayan ağıdır.

Türkiye’de 2016 yılı itibariyle KGK bünyesinde bağımsız denetim için yetkilendirilen 197 bağımsız denetim kuruluşu vardır. Yetkilendirme Kamu yararını ilgilendiren KAYİK kapsamında denetim yapabilenler ve diğerleri olarak ikiye ayrılırlar. Yukarıda belirtilen yönetmeliğe göre denetim finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dâhil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara BDS çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacı ile yapılır. Denetim, kullanıcılara denetim konusunun denetim kıstasına uyumuyla ilgili makul veya sınırlı güvence sağlar. Sınırlı güvence sağlayacağı ilgili mevzuatında veya denetim sözleşmesinde açıkça belirtilmemiş ise denetim makul güvence verecek şekilde gerçekleştirilir. Makul ve sınırlı güvence seviyesinin gerektirdiği denetimin kapsamı BDS çerçevesinde belirlenir.

SPK Seri: X, No:28 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”de Sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak isteyen bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler için, öncelikle KGK tarafından yetkilendirilmiş olma şartı getirilmiştir. Bağımsız denetçilerin, Kanun’a tabi ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarının bağımsız denetim çalışmalarında görev alabilmeleri için, KGK tarafından yetkilendirildikleri tarihi takiben her yıl en az bir olmak üzere, iki yılda en az iki adet Kanun kapsamında olmayan ortaklığın bağımsız denetim çalışmasında fiilen yer almış veya sermaye piyasasında bağımsız denetim yapmaya yetkili kuruluşlarda denetçi yardımcısı olarak fiilen iki yıl çalışmış olmaları şartı getirilmiştir (www.spk.gov).

7.3 Bağımsız Denetime Tabi Kuruluşlar

TTK'nın en fazla değişen düzenlemelerinden birisi şirketlerin denetimidir. Bu da ülkemizde denetimin ne kadar sevildiğinin ayrı bir göstergesidir. Bu değişikliklerin ilki yasa yürürlüğe girmeden, diğeri ise yürürlüğe girdikten sonra yapılmıştır. Malum, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 13 Ocak 2011 tarihinde kabul edilen ilk halinde her ölçekteki anonim, limited, paylı komandit şirketin ve şirketler topluluğunun denetiminin, bağımsız denetim kuruluşlarına veya

küçük ve orta ölçekli sermaye şirketlerde bir veya birden fazla serbest muhasebeci mali müşavire veya yeminli mali müşavire bırakılması öngörülmüştü. Ancak, TTK yürürlüğe girmeden bir gün önceki RG’de yayımlanan 6335 sayılı Kanun ile TTK’nın denetime ilişkin maddelerinde değişikliğe gidildi ve her ölçekteki (küçük, orta, büyük) şirketin bağımsız denetime tabi olması zorunluluğundan vazgeçilerek, bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna verildi. Bakanlar Kurulu da yıllar itibarıyla bağımsız denetime tabi olacağını belirlemiştir. Ancak bu kapsamına girmeyen şirketler denetim dışı tutulmuştur (Altaş 2014).

7.3.1 Kamu Yararına Kuruluşlar (KAYİK)

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2 nci maddesinde “KAYİK: Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununda tanımlanmış olan ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için KGK tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlardır. (www.kgk.gov).

7.3.2 KAYİK Kapsamında Olmayan Şirketler

Bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine ilişkin kararda bağımsız denetime tabi olacak şirketler m.3(1) tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayan şirketler ile ekli (I) sayılı liste kapsamında yer alan şirketler, 6102 sayılı Kanun ile 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabidir.

Tablo 5: Bağımsız Denetim Hadleri

Yıllar	Aktif Toplamı	Yıllık Net Satış Haslatı	Çalışan Sayısı
2016	Kırkmilyon ve üstü Türk Lirası	Seksenmilyon ve üstü Türk lirası	İkiyüz ve üstü
2015	Ellimilyon ve üstü Türk Lirası	Yüzmilyon ve üstü Türk lirası	İkiyüz ve üstü
2014	Yetmişbeş milyon ve üstü Türk Lirası	Yüzelli milyon ve üstü	İkiyüzelli ve üstü
2013	Yüzelli milyon ve üstü Türk Lirası	İkiyüz milyon ve üstü Türk Lirası	Beşyüz ve üstü

7.4. Kapsam Dışındaki Anonim Şirketlerin Denetimi

28 Mart 2013 tarihli ve 6455 sayılı Gümrük Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile TTK’nın 397’nci maddesine beşinci ve altıncı fıkralar eklendi. Eklenen beşinci fıkrada “Dördüncü fıkra kapsamı dışında kalan anonim şirketler ile 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları bu fıkra hükümlerine göre denetlenir” denilmektedir. Yani, bağımsız denetime tabi olmayan anonim şirketler TTK’nın 397’nci maddesinin beşinci fıkrasındaki denetimi yaptırmakla yükümlü kılındı. Böylece, sayıları yaklaşık olarak yüz bini bulan anonim şirketin tamamı denetim kapsamına alınmıştır. Bu da ikili bir denetim anlayışını ortaya çıkarmıştır. Geline nokta, bağımsız denetim kapsamına giren anonim şirketler TTK’nın 397’nci maddesinin dördüncü fıkrasında; bağımsız denetim kapsamı dışında kalanlar ise beşinci fıkrasında belirtilen denetime tabidirler (Altaş 2014).

TTK’nın m.397/f.5 hükmünde bu denetime ve denetçilere ilişkin usul ve esaslar GTB’nca hazırlanan ve Bakanlar Kurulu’nca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenecektir. TTK’nın m.397/f.6 ise “Beşinci fıkra kapsamında denetime tabi olduğu halde söz konusu denetimi yaptırmayanların finansal tabloları ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir” denilmiştir. Böylece, m.397/f.5 ile getirilen denetimin yaptırılmaması hali de, bağımsız denetim yaptırmama gibi, anonim şirketler açısından ağır sayılacak bir hukuki sonuca bağlanmış ve denetimden geçmemiş finansal tablolar ile yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş sayılacağı vurgulanmıştır (Altaş 2014).

Bağımsız denetimin kapsamı dışında kalan şirketler için Anonim Şirketler ile Tarım ve Satış Kooperatifleri ve Üst Kuruluşlarının Denetlenmesine Dair Yönetmelik Taslağı ile bu kuruluşların denetlenmesine ilişkin usul ve esaslar ile denetim yapacak denetçilerin niteliklerine, uyacakları etik ilkelere, görev ve yetkilerine, seçilmelerine, görevden alınmalarına veya ayrılmalarına; denetimin ve denetim raporlarının içeriğine ve raporun genel kurula sunulmasına ilişkin hususları düzenlemektedir. Yönetmelik GTB’ca hazırlanarak Bakanlar Kuruluna sunulmuştur. Ancak Bakanlar Kurulu yönetmeliği çeşitli nedenlerle tekrar bakanlığa iade etmiştir. Geçen süreye rağmen ilgili yönetmelik hala çıkarılmamıştır.

Bu durumda TTK. 397/f.6 hükmü karşısında, anonim şirketlerin 2013,2014 ve 2015 yıllarına ait finansal tablolarının, TTK bu denetimi yaptırmayanların finansal tablolarının düzenlenmemiş hükmünde sayılacağını tehlikesi ortaya çıkmaktadır. Acilen TTK’nın 397/f.5 hükmündeki yönetmelik yayınlamalı veya TTK’nın m.397/f.5 hükmü kaldırılarak eskiye dönük bir düzenleme yapılmalıdır.

7.5 Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Denetimi

Ticaret Şirketlerinin GTB'nca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik GTB'nca 28 Ağustos 2012 tarihinde yayınlanmıştır. 102 sayılı Türk Ticaret Kanununa göre kurulan ve faaliyet gösteren ticaret şirketleri ile kuruluşları ve faaliyetleri diğer kanunlarla düzenlenen ticaret şirketlerinin, Kanuna tabi işlemlerinin denetlenmesini kapsar.

Yönetmeliğe göre GTB Müfettişleri şirket kuruluş, yönetime ait süreçlerin yanında Ticari defterlere ilişkin işlemler, Birleşme, bölünme ve tür değiştirme işlemleri, denetçinin seçilmesine Finansal tablolara, yıllık faaliyet raporlarına ve yedek akçelere yönelik işlemler, Kâr, kazanç ve tasfiye payına ilişkin işlemler vb. işlemleri denetleyecektir.

Müfettişler denetim teknikleri olarak finansal tablom denetimine benzer olarak varlık incelemesi, gözlem: doğrulama, bilgi toplama, kayıt sisteminin kontrolü, hesaplama, belge incelemesi ve örnekleme kullanacaktır.

7.6 Denetim Sektörü Sorunları

Türkiye'de, bağımsız denetimde yetkilendirme ve geçiş eğitimleri tamamlanmıştır. Ancak denetim uygulanması konusunda oldukça fazla sorunlar vardır. Örneğin yukarıda da belirtildiği gibi bağımsız denetim kapsamındaki Anonim Şirketlerin nasıl denetleneceği hala belirsizdir. Diğer taraftan YMM bağımsız denetçilerin tam tasdik kapsamında sözleşme yaptıkları şirketlerin bağımsız denetimini yapmaları tartışılması gereken bir konudur. Diğer taraftan KAYİK kapsamı dışındaki şirketlerin denetiminde TMS değil de Muhasebe Uygulama Tebliğine göre hazırlanmış tabloların denetlenmesi bağımsız denetimin özellikle uluslararası boyutlarına ters bir durumdur ve şirketlerin finansal tablolarının gerçeğe uygun değerini göstermesi pek mümkün görülmemektedir. Bağımsız denetim sektöründe karşılaşılan diğer sorunları şu şekilde özetleyebiliriz (Yolcu, 2015):

- Bağımsız denetimdeki rekabetin yoğun olarak bağımsız denetim ücretlerinde yaşanması; bu durum, öncelikle bağımsız denetim mesleğine olan ilgiyi azaltırken, sektöre yönelen yeni mezunların düzeyini düşürmektedir,
- Bağımsız denetimin, denetlenen şirketler nezdindeki algısının eksik ve yanlış olması; denetlenen şirketlere yönelik olarak bağımsız denetimin sağladığı katma değer anlaşılmaması,
- Kurumsal şirketler dışında, denetlenen şirketlerde kurumsal yönetim uygulamalarının bulunmaması,
- Bağımsız denetim ücretleri 3568 Sayılı Yasanın 46. Maddesi kapsamında asgari ücret tarifesi her yıl Resmi Gazetede yayımlanmaktadır. RG'de yayımlanan asgari ücretlerin uygulanmaması, bağımsız denetimin kalitesini olumsuz etkilediğinden, TÜRMOB ve bağımsız denetim konusunda düzenleyici ve denetleyici kurumlar

KGK, SPK, BDDK arasında ortak bir gözetim mekanizmasının olmaması,

- Bağımsız denetim kuruluşlarının raporlama kapasitelerine göre iş kabul etmemeleri,
- KGK tarafından 15 yıllık mesleki deneyim kapsamında kısa süreli eğitim sonucu yetkilendirilen denetçilerin ağırlıklı çoğunluğunun sadece ek bir ruhsat ve ek bir gelir kaynağı olarak değerlendirmek amaçlı sektöre bakışı,
- KGK tarafından KAYİK tanımının güncellenmemiş olması nedeniyle, KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşlarının KAYİK DAHİL/HARİÇ kapsamının bağımsız denetim uygulamasında net olarak tanımlanmamış olması nedeniyle, yetkilendirme ve yıllık yenileme harç ödemelerindeki haksız rekabet,
- KGK tarafından yetkilendirilen denetçilerin, bağımsız denetim kuruluşu olmaksızın iş kabul etmeleri sonucu, yetkilendirme ve yıllık yenileme harç ödemelerindeki oluşan haksız rekabet,
- Bakanlar Kurulunca TTK çerçevesinde bağımsız denetime tabi işletmelerin sayısal olarak az olması. Hatta kapsamda bulunmasına rağmen bazı işletmelerin bağımsız denetim yaptırmaması,
- KGK'nın bağımsız denetime tabi şirketlerin finansal tablolarının TMS/TFRS'lere uygun olarak düzenlenmesini erteleterek uzatması.

8. SONUÇ VE ÖNERİLER

TMS/TFRS uygulaması TTK. Yapılan son değişikliklerle maalesef tam olarak uygulamamaktadır. TMS/TFRS'nin tüm sermaye şirketleri veya belirli büyükteki şirketler için uygulanması ülkemizdeki muhasebe ve raporlama kalitesi açısından ve dünya ile entegrasyonu sağlamak için önemlidir. Gerekli yasal değişiklikler yapıldıktan sonra Muhasebe Uygulama Tebliğinin TMS/TFRS'ye göre revize edilmesi ve yıl içinde kayıtların TMS/TFRS'ye uygun yapılmasında yarar vardır. Şuanda TTK'ya göre muhasebe karı (ticari bilanço) ve VUK'na göre mali kar (mali bilanço) bulunmakta ve bir şirketin iki bilançosu bulunmaktadır. Bu bilançolardan birisi maliyeye beyanname ekinde sunulmakta birisi de genel kurula sunulmaktadır. Halbuki bir işletmenin tek bir bilanço olmalı ve maliyeye verilen beyannamenin ekinde TMS/TFRS farkları gösterilebilir.

Diğer taraftan, bağımsız denetimin kapsamının geliştirilmesi olumlu bulunurken, SMMM ve YMM'lerin denetim ağı şeklinde denetim yapmaları yetki almış denetim şirketleri açısından anlamlı değil ve rekabeti bozmaktadır.

Ayrıca Muhasebe Uygulama Tebliğine göre hazırlanan finansal tabloların denetimi TMS/TFRS'ye dönüştürülmeden denetlenmesi denetimin ruhuna

aykırı ve şirketin gerçeğe uygun değerini göstermemektedir.

Bağımsız denetimde özellikle fiyatlandırma ve haksız rekabetin kaldırılması için düzenlemelere ihtiyaç vardır.

Anonim şirketin denetimine ait yönetmelik hala çıkarılmamış ve anonim şirketler denetimsiz kalmıştır.

KAYNAKÇA

- Altaş, S. 2013. “Ticaret Şirketlerinde Bakanlık Denetimi ve İlgililerin Yükümlülükleri”, Mali Çözüm Dergisi, Mayıs-Haziran.
- Altaş, S. 2014. “Yönetmelik Çıkmadığı İçin Uygulanamayan Yasa Hükümü Olur mu?” <http://www.dunya.com/yorum-inceleme/yonetmelik-cikmadigi-icin-uygulanamayan-yasa-hukmu-olur-mu-238164h.htm> (Erişim Tarihi: 14.01.2016).
- Aygören, H. ve Kurtcebe E. 2010. “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Bağımsız Denetim, Uluslararası Muhasebe Standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Basel II Kriterleri Yönüyle Genel Değerlendirmesi”, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 6.
- Bilen, A. Solmaz, H. ve Çevik, S. 2014. “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe ve Finansal Tablolarda Oluşan Değişiklikler”, Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi C:2 S:6 Yaz.
- Çankaya, F. ve Dinç, E. 2012. “Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Başarısını Etkileyen Faktörler: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 17, Sayı 1.
- Demir, Ş. 2011. “Türk Ticaret Kanunundaki Değişikliklerin Muhasebe ve Vergilendirme Yönüyle Değerlendirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, Mart-Nisan.
- Erdoğan, M. 2013. Denetim, Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2618 Açık öğretim Fakültesi Yayını No: 1586, Eskişehir.
- Fidan, M. ve Cinit H. 2013. “Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algı Düzeylerinin Tespitine Yönelik Uygulama (Eskişehir İli Örneği)”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz.
- Haftacı, V. ve Badem, A.C. 2011. “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan.
- Sağlam N., Yolcu M. 2014. Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Sağlam N. 2014. “Şirketlerde Ortakların Yeterli Ölçüde ve Etkin Bilgilendirilmesi: Faaliyet Raporu”, <http://www.dunya.com/yorum-inceleme/sirketlerde-ortaklarin-yeterli-olcude-ve-etkin-bilgilendirilmesi-faal-224330h.htm> (Erişim Tarihi: 10.01.2016).
- Şengel, S. 2011. “Yeni Türk Ticaret Kanununun Sermaye Şirketleri ile İlgili Getirdiği Yeniliklerin Değerlendirilmesi”, Zeitschrift für die Welt der Türken Journal of World of Turks, Vol.3, No.2.
- Uluslan, H. Eren, E. ve Köylü, Ç. 2012. “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz.
- Yolcu, M. 2015. “Bağımsız Denetim Sektörünün Sorunları”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mehmet-yolcu/004/> (Erişim Tarihi: 12.01.2016).
- https://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Finansal_1_Tablo_Ornekleri_20.5.2013.pdf (Erişim Tarihi: 15.01.2016).
- http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Ek_1_Yerel%20Finansal%20Raporlama%20%C3%87er%20%C3%A7eve%20Tasla%20C4%9F%20C4%B1.pdf (Erişim Tarihi: 15.01.2016).
- [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/100_soruda_TTK/\\$FILE/100SorudaTTK-061212-02.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/100_soruda_TTK/$FILE/100SorudaTTK-061212-02.pdf) (Erişim Tarihi: 02.02.2016).
- <http://www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=20130628&subid=0&ct=c> (Erişim Tarihi: 23.01.2016).
- <http://modav.org.tr/images/calistayraporu.pdf> (Erişim Tarihi: 15.01.2016).
- 6762 Sayılı TTK.
- 6102 Sayılı TTK.

GÜVENCE DENETİM STANDARTLARI VE GÜVENCE DENETİM SÜRECİ

STANDARDS AND PROCESS OF ASSURANCE ENGAGEMENTS

Engin DİNÇ*, Esra ATABAY**,

* Prof. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü

** Öğr. Gör., Karadeniz Teknik Üniversitesi, Vakıfkebir Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları

ÖZ

Denetim, günümüz dünyasında gittikçe daha fazla önem kazanmaya ve çeşitlenmeye başlamıştır. İşletmeler, tarihi finansal bilgilerin yanında bugüne ve geleceğe yönelik her türlü bilginin güvenilirliğine önem vermeye başlamışlardır. Bu durum, denetim alanında "Güvence Denetimi" adında yeni bir denetim türünün doğmasına neden olmuştur. Güvence denetimi, bağımsız denetim ve sınırlı denetim dışında kalan denetim hizmetlerini ifade etmektedir. Bu yeni denetim anlayışı, Türkiye'de pek fazla bilinmemektedir. Bu nedenle, bu çalışmada, güvence denetim hizmetlerinin genel hatlarıyla tanıtılması amaçlanmıştır. Bu amaçla, çalışma kapsamında, güvence hizmetleriyle ilgili mevcut çalışmalara yer verilmiş ve ardından güvence denetim hizmetlerinin tanımı, türleri, unsurları, amaçları ve güvence denetim süreci anlatılmaya çalışılmıştır.

Anahtar kelimeler: Güvence sözleşmeleri, Güvence hizmetleri, Denetim

Jel Kodu: M420

ABSTRACT

Recently, auditing is getting more popularity and diversity. Companies do not only pay attention to historical financial information but also have special interest in the reliability of all kinds of present and future related data. This fact caused emergence of a new type of auditing, also known as "Assurance Engagement". Assurance engagement implies audit services, which exclude independent audit and limited audit. This new auditing approach is not widely known in Turkey. Therefore, this study aims to explain outlines of assurance engagement services. Hence, this study addresses studies conducted on engagement services, then, definition, types, components, purpose and process of assurance engagement services are explained.

Keywords: Assurance Engagement, Assurance Services, Auditing

Jel Code: M420

1. GİRİŞ

İşletmelerin uluslararası hale gelmesi, ortaklık yapılarının değişmesi, mali tablolarda manipülasyonların yapılması ve ortakların birbirlerine karşı artan güvensizlikleri gibi birçok faktör bağımsız denetim ve güvence hizmetleri kavramlarına duyulan ilgi ve gereksinimi arttırmıştır. Bu bağlamda, işletmelerin hem kendi paydaşları arasındaki güvenin, hem dış kullanıcılara verilen güvenin, hem de finansal bilgileri kullanan taraflara sunulan finansal bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması son derece önemli hale gelmiştir.

Teknolojik gelişmeler, ülkeleri, ekonomileri, finansal piyasaları ve işletmeleri birbirlerine yakınlıktır. Bu hızlı değişim, bilgi kullanıcılarının denetimden beklentilerini de değiştirmektedir. Artık, günümüzde, bağımsız denetim ve vergi denetimi gibi hizmetlerin yanında, farklı konularda daha detaylı ve kapsamlı bilgiler, raporlar ve güvence hizmetleri talep edilmeye başlanmıştır (Gülten 2014; <http://www.dt-audit.com/haber/bd-guvence-hizmetleri-219.html>).

Finansal bilgi kullanıcıları bağımsız denetim anlamındaki güvence hizmetinin yanı sıra, bilgi teknolojileri, sürdürülebilirlik raporları gibi pek çok konuda güvence talep edebilmektedir. Talep edilen güvence hizmeti, uygulayıcılar tarafından gerekli ölçütler baz alınarak değerlendirilmekte ve ilgili hedef kullanıcılara yönelik güvence raporu düzenlenmektedir. Güvence denetimleri sonucunda, gerek hizmet sunan gerekse hizmet alan işletmeler, söz konusu hizmetle ilgili üçüncü taraftan güvence sağlamış olmaktadır. Bu güvence raporu ile yeni iş olanakları ve yeni müşteriler kazanılırken aynı zamanda sunulan hizmetin kaliteli ve isteğe uygun olduğunun bir garantisi de ilgili kullanıcılara sunulmaktadır.

Ülkemizde gerek bağımsız denetim gerekse bağımsız denetim dışındaki denetim hizmetleri ile ilgili çalışmalar yapma yetkisi Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na verilmiştir. Kurum, 1 adet kalite kontrol standardı, 36 adet Bağımsız Denetim standardı, 2 adet sınırlı bağımsız denetim standardı, 1 adet ilgili hizmetler standardı ve

4 adet güvence denetim standardı yürürlüğe koymuştur. Yayınlanan standartlar baz alındığında denetim hizmetleri; bağımsız denetim, sınırlı denetim, üzerinde mutabık kalınan işlemler ve güvence denetimi olmak üzere 4 sınıf altında toplanabilir. Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasına *bağımsız denetim* denmektedir¹. Bağımsız denetim, gerek bireysel denetçilerin gerekse denetim firmalarının alışagelmiş denetim faaliyetleri arasında yer alan belirli işletmeler için zorunlu olan bir denetim türüdür. *Sınırlı denetim* ile işletmelerin ara dönem ve yıllık finansal tablolarının geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarının değerlendirilerek rapora bağlanması amaçlanmaktadır². “Üzerinde mutabık kalınan işlemler” ile ilgili yayınlanan ilgili hizmetler standardında; söz konusu denetim faaliyeti; işletmenin, denetçinin varsa üçüncü bir tarafın üzerinde mutabık kaldığı bağımsız denetim niteliğindeki prosedürlerin denetçi tarafından uygulanması ve somut bulguların raporlanması şeklinde gerçekleştirilen denetim türü olarak ifade edilmektedir³. Dördüncü denetim hizmet türü olarak ele alınmış olan güvence denetimi standartları ise, taraflar arasında sözleşmeye dayanan bir ilişkinin, taraflar haricindeki bir uzman tarafından doğrulanması veya doğrudan belirli ölçütler göz önünde bulundurularak kontrol edilmesi yani denetlenmesi⁴ sonucunda uzman tarafından güvence sunulmasını sağlayan bir denetim işlemidir.

Bu çalışmada, Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayınlanan denetim standartları içinde yer alan güvence denetim standartlarının tanıtılması amaçlanmıştır. Bu amaçla, çalışmada, güvence hizmetleri ile ilgili Türkiye’deki akademik çalışmalar hakkında bilgiler verilmiş, güvence denetimi kavramı, güvence denetiminin unsurları, amaçları, kapsamı ve denetim süreci temel düzeyde açıklanmaya çalışılmıştır.

2. DÜNYA’DA VE TÜRKİYE’DE GÜVENCE DENETİMİ İLE İLGİLİ GELİŞMELER VE AKADEMİK ÇALIŞMALAR

2.1. Dünya ve Türkiye’deki Gelişmeler

Güvence denetimi ile ilgili ilk çalışmaların AICPA tarafından ele alındığı bilinmektedir. AICPA, 1980’lerin başından itibaren bağımsız denetim dışındaki güvence hizmetleri ile ilgili çalışmalar yürütmektedir. Bu konuda, çalışma yapan bir başka kurum ise IFAC’tır. IFAC bünyesinde 2002 yılında kurulmuş IAASB ise on yıllık çalışmalarının sonucunu 2010 yılında “Uluslararası Kalite Kontrol, Denetim, Gözden Geçirme, Diğer Güvence ve İlgili Hizmet Standartları El Kitabını” yayımlayarak ortaya koymuşlardır. Güvence hizmetleri konusunda, diğer ülkelerde de gelişmeler yaşanmıştır. Avustralya’da Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü tarafından 1998 yılında güvence hizmetleri ile ilgili rapor yayınlanmıştır. Rapor, denetim mesleğinde geleneksel denetim hizmetlerinin güvence sağlama hizmetlerine doğru bir kayma gösterdiğine işaret etmektedir. Yine, Kanada’da Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü, 90’lı yılların ortasında güvence hizmetleri ile ilgili bir çalışma grubu oluşturmuştur. Birleşik Krallıkta ise, 2006 yılında Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü tarafından güvence hizmetleri ile ilgili rapor yayınlanmıştır. Kıta Avrupa’sı ülkelerinde ise güvence denetimi ile ilgili özel bir çalışmanın bulunmadığı görülmektedir. Ancak, Avrupa birliğinin 8. Yönergeyi kabul etmesi ile birlikte IFAC’ın güvence hizmetleri ile ilgili düzenlemeleri Kıta Avrupa’sı ülkelerinin gündemine girmiştir.

Türkiye’de güvence hizmetleri alanında ilk çalışmanın TÜRMOB tarafından yapıldığı görülmektedir. TÜRMOB tarafından oluşturulan “Türkiye Denetim Standartları Kurulu” IAASB tarafından yayımlanan denetim standartlarını 2004 yılında Türkçeye çevirerek yayınlamıştır. Türkiye’de güvence hizmetlerine yönelik ilk hukuki çalışmanın SPK tarafından yapıldığı görülmektedir. SPK’nın 2006 yılında yayınladığı, seri 10, 22 No’lu tebliğin 33. Kısımında bağımsız denetim dışındaki güvence hizmetleri ele alınmıştır. Yine 2007 yılında 26643 sayılı resmi gazetede yayımlanan “Bankalarda Bilgi Sistemleri Yönetiminde Esas Alınacak İlkelere Yönelik Tebliğ” ile BDDK’nın güvence hizmetlerine yönelik düzenlemeler yaptığı görülmektedir.

Türkiye’de güvence hizmetleri alanında en geniş düzenleme KGK (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu) tarafından yapılmıştır. 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan bu kurum günümüzde Türkiye’de denetim ve muhasebe alanında düzenleme yapmakla yetkili tek kurumdur. Bu kurum, günümüz itibarıyla güvence hizmetleri konusunda 4 adet standart hazırlamış ve resmi gazetede yayımlayarak yürürlüğe koymuştur.

¹ Bkz. “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” Seri: X, No:22, md:4 (b)

² Bkz. “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” Seri: X, No:22, md:4 (f)

³ İHS 4400 Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler Standardı, paragraf 4

⁴ Güvence Denetimleri Standardı 3000 (GDS 3000), Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Hakkında Tebliğ (Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:45); Giriş, paragraf 2

2.2. Akademik Çalışmalar

Bağımsız denetim ve sınırlı denetim dışındaki güvence hizmetleri ile ilgili yapılmış akademik çalışmaların sayısı son derece sınırlıdır. Yabancı literatür tarandığında, bu konudaki ilk çalışmanın 1998 yılında yapıldığı görülmektedir. Holstrum ve Hunton (1998) çalışmalarında pazarda talep gören yeni bilgi türleri için duyulan yeni güvence hizmetlerinin gelişimi için güncel girişimleri ve bunların sonucunda muhasebe eğitmenleri için ortaya çıkan evrensel rekabeti incelemiştir. Bu alanda bir başka çalışma Reed (2001) tarafından yapılmıştır. Bu çalışma, ABD'deki denetim firmalarının yeni güvence hizmetlerini vermeye başlayıp başlamadıklarını analiz etmektedir. Ayrıca, bu çalışma ABD'deki denetim firmalarının güvence hizmetlerini yerine getirip getirmediğini, belirlenen alanlarda bir büyüme veya düşüş yaşayıp yaşamadıklarını ve Güvence Hizmetleri Kurulunun önerileri ve telkinlerini kullanıp kullanmadıklarını belirlemek için Özel Güvence Hizmetleri Komitesinin araştırma sonuçlarını ele almaktadır. Uluslararası yayınlar içinde, bu konuda yapılmış bir başka çalışma ise, Hasan ve diğerleri (2005), tarafından yapılmış çalışmadır. Bu çalışmada, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından hazırlanan ve 2002 yılında IFAC *Research Monograph* No: 1'de yayımlanan güvence sözleşmelerinin türleri ve düzeylerine ilişkin belirteçler hakkındaki araştırma raporunun bulgularını genişletmeyi amaçlamışlardır. Bu amaca ulaşmak için, 11 ülkedeki 5-büyük denetim firması ve 5-büyük denetim firması dışındaki denetim firmalarına anket formu göndermişlerdir.

Uluslararası alanda, güvence hizmetleri konusunda yayınlanmış kitaplar incelendiğinde sıkça karşılaşılan araştırmacıların Alvin A.Arens, Mark S.Beasley ve Randal J. Elder olduğu ve bu yazarlar tarafından konuyla ilgili çalışmaların yapıldığı görülmektedir. Ayrıca David N. Ricchiute, Iris Stuart, Timothy Louwers, Robert Ramsay gibi araştırmacıların da güvence hizmetleriyle ilgili çalışmalar yaptığı dikkat çekmektedir. Bu çalışmalar, "Denetim ve Güvence Hizmetleri", "İleri Denetim Yaklaşımı" gibi başlıklar altında geliştirilmiş kitap çalışmaları şeklindedir. Sadece güvence hizmetlerini konu alan herhangi bir kitap çalışmasına rastlanmamıştır.

Yerli literatür incelendiğinde güvence hizmetleriyle ilgili çalışmaların, çok az sayıda olduğu belirlenmiştir. Türkiye'de güvence hizmetlerini ele alan ilk ve tek akademik çalışma Altıntaş (2011) tarafından hazırlanan doktora tezidir. Bu çalışmada, denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının güvence hizmetlerini ne kapsamda verdiklerinin ve bu hizmetler ile ilgili görüşlerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu amaca ulaşabilmek için, ülkemizde Sermaye Piyasası Mevzuatı kapsamında yer alan İstanbul'daki bağımsız denetim şirketlerinde çalışan meslek mensupları üzerinde çalışma gerçekleştirilmiştir.

Güvence hizmetlerinden bahseden ilk kitap ise, Ersin Güredin tarafından 2007 yılında yayınlanan "Denetim ve Güvence Hizmetleri" adlı kitaptır. Güvence hizmetleri konusunun Türkiye'de tanınmasına vesile olan akademik çalışmalar ise KGK tarafından organize edilen ve geçici hüküm gereğince KGK gözetiminde ve KGK'nın eğitim yetkisi verdiği çeşitli üniversiteler tarafından gerçekleştirilen Bağımsız Denetçilik Eğitimlerinde kullanılan denetim materyalleridir. Buna örnek olarak, Sakarya Üniversitesi-SAUSEM tarafından yayınlanan ve Nuran Cömert ve diğerleri (2013) tarafından kaleme alınan "Bağımsız Denetim" adlı yayın verilebilir. KGK gözetiminde gerçekleştirilen bu eğitimler, güvence hizmetleri konusunun tanınmasında önemli bir iz bırakmıştır.

Güvence denetimi ile ilgili düzenlemeler ülkemiz mevzuatlarına ilk olarak 12 Kasım 2014 tarihinde "İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi" ile ilgili Güvence Denetim Standardının KGK tarafından yürürlüğe konmasıyla girmiştir. Ülkemizde oldukça yeni olan bu denetim hizmetinden gerek uygulayıcılar gerekse işletmeler pek de haberdar değildirler. Farkındalığı arttıracak yayınların, eğitimlerin, seminer ve sempozyumların gerçekleştirilmesi oldukça önem taşımaktadır. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bu konuda şu ana kadar dört standart yayınlamıştır. Bu standartlardan bir tanesi güvence denetimine ilişkin kavramsal çerçeveyi ortaya koyan, Güvence Denetim Standardı (GDS) 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Denetimi Dışındaki Diğer Güvence Denetimleri Standardı" dır. Diğer üç standart ise, farklı alanlarda güvence denetimi gerçekleştirecek uygulayıcılar için rehber niteliği taşıyan standartlardır.

3. GÜVENCE DENETİMİ

Denetim kavramının, farklı gruplar tarafından farklı algılandığı bir gerçektir. Çünkü denetimin birçok türü bulunmaktadır. Örneğin, iç denetim, kamu denetimi, uygunluk denetimi, özel denetim, bağımsız denetim, faaliyet denetimi, güvence denetimi, sınırlı denetim gibi farklı denetim türleri mevcuttur ve her bir denetim türünün amacı farklıdır (Dinç ve Atabay 2013). Bu denetim türleri içinde, en az tanınanı güvence denetimleridir.

3.1. Güvence Denetimi Kavramı

İngilizce karşılığı "*assurance*" olan güvence kelimesi, Türk Dil Kurumu'na göre "bir sözleşmede taraflardan birinin sorumluluğu üzerine alması, birinin şüphelerini dağıtmak için söylenen inandırıcı söz, teminat" şekillerinde tanımlanmakta ve Fransızca "*garantie*" kelimesinden gelmektedir⁵. Güvence hizmeti kavramı

⁵ Bkz. http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_karsilik&view=kaarsilik&kategori=1&karsilik_liste&ayn1=bas&kelime1=garanti (13.11.2013)

Bozkurt (2012:2)'a göre, karar alıcılar açısından yararlanacakları herhangi bir bilginin kalitesini iyiye götürmek için verilen profesyonel bir hizmet olarak tanımlanmıştır.

Güvence ve denetim kelimelerinin anlamlarından yola çıkarak güvence denetimini; “ taraflar arasında sözleşmeye dayanan bir ilişkinin, taraflar haricindeki bir uzman tarafından doğrulanması veya doğrudan belirli ölçütler göz önünde bulundurularak kontrol edilmesi yani denetlenmesi⁶ sonucunda uzman tarafından güvence sunulmasını sağlayan bir denetim işlemi” şeklinde tanımlamak mümkündür. Güvence denetimine ilişkin genel çerçeveyi belirleyen Güvence Denetim Standardı 3000’de güvence denetimi; denetim konusu bilgi veya süreçten fayda sağlayan kullanıcıların denetim konusu ile ilgili güvence seviyelerini arttırmaya yönelik, denetçi veya uzman kişiler tarafından belirli ölçütlere göre gerçekleştirilerek yeterli ve uygun kanıt elde edilmesi ve bu kanıtlardan yola çıkarak bir güvence raporunun hazırlanmasını sağlayan denetim olarak tanımlanmaktadır⁷.

3.2. Güvence Denetiminin Gerekliği

Denetimi ortaya çıkaran temel neden, işletmenin sunduğu bilgilere güven duyma arzusudur. Çeşitli taraflar, işletmelerin sunduğu gerek finansal gerekse finansal olmayan bilgileri kullanarak kararlar alırlar veya aldıkları kararların doğruluğunu teyit ederler. Dolayısıyla da, sunulan bilgilerin güvenilir olması işletme tarafları açısından son derece önemlidir. Çünkü işletmelerden elde edilen bilgilerin güvenilir olmama riski vardır (Bozkurt 1999’dan aktaran: Erdoğan 2002:61). Bunun bir sonucu olarak, tarafların, güvenilir ve doğru bilgiye ihtiyaç duymaları, finansal tablo kullanıcıları ile finansal tablo sunan taraflar arasında çıkar çatışmalarının yaşanması, muhasebe sistemlerinin karmaşıklığı ve bilgilerin çokluğu ve her bir kullanıcının güvenilir bilgiye kendisinin doğrudan erişmesinin mümkün olmaması gibi nedenlerle denetim gerekli hale gelmiştir (Kavut ve diğ., 2009:13). Bu gereklilik sadece bağımsız denetim anlamında değil, işletmeyi ve dolayısıyla kullanıcıları ilgilendiren tüm faaliyetler için gereklidir. Kullanıcılar, ya bilginin kalitesine gözü kapalı inanacaklar ya da kullanacakları bilginin güvenilirliğini değerlendirip destekleyen üçüncü bir tarafa inanacaklardır (Soltani, 2007:49). Dolayısıyla, bilginin kalitesinin ve gerek sunulan gerekse alınan hizmetlerin kontrollerinin üçüncü bir tarafça yapılarak bir güvence görüşünün ortaya konması işletme ile

ilgili tarafların işletmeye olan güven duygularını da arttırmaktadır. Güvence denetimi bu anlamda üçüncü taraflarca sunulacak güven duygusunun yaratılması açısından son derece önemlidir.

3.3. Güvence Denetiminin Amaçları

Güvence denetimi ile denetçinin varmak istediği amaçlar, Güvence Denetim Standardı 3000’in 10. Paragrafında açıklanmıştır. Söz konusu standart; güvence denetimleriyle ilgili genel çerçeveyi ortaya koyan ve uygulayıcılara rehberlik eden bir standarttır. Güvence denetim çalışmaları yürütülürken, bu standardı temel almak ve beraberinde güvence denetimi gerçekleştirilen süreçle ilişkili diğer güvence denetim standartlarına uygun rapor hazırlanmak zorundadır. Güvence denetimi ile denetçinin ulaşmak istediği amaçlar genel çerçeve kapsamında şu şekilde sıralanmıştır: a) denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerip içermediği hakkında içinde bulunulan şartlara uygun olarak makul güvence veya sınırlı güvence elde etmek, b) güvence raporu yoluyla, denetim konusunun ölçüm veya değerlendirmesinin çıktısına ilişkin sonuç bildirmek, (eğer denetim konusu birden fazla süreç var ise, her birine ait ayrı sonuç raporlarının hazırlanması gereklidir, bunların güvence seviyelerinin aynı olması gerekmez) ve c) gerek GDS 3000’e gerekse ilgili diğer tüm güvence denetim standartlarına uygun zorunlu bildirimleri yapmaktır. Güvence denetimi yapan bir uygulayıcı, güvence vereceği süreç veya denetim konusunu inceleyerek hedef kullanıcıların karar almalarında etki yaratabilecek önemli yanlışlıkların olup olmadığını tespit etmek ve görüşüne binaen güvence raporu hazırlamak zorundadır. Yürüttüğü denetim çalışmaları esnasında güvence denetimine ilişkin genel çerçeveye ve denetim konusuna uygun yürürlükte bulunan diğer güvence denetim standartlarına uyma zorunluluğu vardır.

3.4. Güvence Denetiminin Türleri

Güvence denetimi, denetim sonucunda 1) sunulan güvence seviyesi, 2) sözleşme türü ve ulaşılan sonuca göre iki grupta sınıflandırılmaktadır.

3.4.1. Sunulan Güvence Seviyesi Açısından:

Güvence denetimi, denetçinin hedef kullanıcılara sağladığı güvence açısından iki grupta ele alınmaktadır. Birincisi **makul güvence denetimi** olup; denetçinin, denetimin yapıldığı şartlarda, varacağı sonuca dayanak olarak güvence denetim riskini kabul edilebilir düzeyde düşük bir seviyeye indirdiği güvence denetimidir⁸. İkinci güvence denetim türü **sınırlı güvence denetimidir**. Bu denetimde, denetçi, uyguladığı prosedürler ve elde ettiği kanıtlara dayanarak, denetim konusu bilginin önemli

⁶ Güvence Denetimleri Standardı 3000 (GDS 3000), Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Hakkında Tebliğ (Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:45); Giriş, paragraf 2

⁷ Güvence Denetimleri Standardı 3000 (GDS 3000), Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Hakkında Tebliğ (Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:45); Tanımlar, paragraf 12(i)

⁸ Güvence Denetimleri Standardı 3000 (GDS 3000), Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Hakkında Tebliğ (Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:45); Tanımlar, paragraf 12(i)-a

yanlılıklar içerip içermediği hususunda bir güvence raporu sunar. Sınırlı denetimde denetçinin belirlediği kabul edilebilir risk, makul güvence denetiminde belirlenen kabul edilebilir riske göre daha yüksektir⁹. Bunun nedeni, uygulanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamının daha sınırlı olmasıdır.

3.4.2. Sözleşme Türleri ve Ulaşılan Sonuç Açısından:

Güvence denetimleri gerek denetçiler gerekse denetçi dışındaki taraflarca gerçekleştirilebilirler. Denetçiler tarafından gerçekleştirilen denetim türüne “**doğrudan denetim**” adı verilirken, denetçiler dışındaki uzmanlar tarafından gerçekleştirilen denetimlere “**doğrulama hizmeti**” adı verilmektedir. Doğrulama hizmeti, denetçi dışındaki uzmanlar tarafından denetim konusu bilgi, belirli ölçütlere göre ölçülmekte ve denetlenmektedir¹⁰. Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesinin 10. Paragrafında, doğrulama hizmetleri olarak “Beyana dayalı güvence sözleşmeleri” ifadesi kullanılmaktadır. Bunun da nedeni, denetçi dışındaki tarafların, denetim konusu ile ilgili yaptığı güvence çalışmaları sonucunda beyan şeklinde rapor sunmalarıdır. Sürdürülebilirlik, mevzuata uygunluk gibi konulardaki güvence denetimleri doğrulama hizmeti olarak kabul edilmektedir. Bu tür güvence denetiminde denetçinin vardığı sonuç, denetime konu bilginin önemli yanlılık içerip içermediğine ilişkindir. **Doğrudan denetim**, denetçinin, dayanak denetim konusunu geçerli ölçütler uygulanmak suretiyle ölçtüğü veya değerlendirdiği ve sonucu bir güvence raporuyla taraflara sunduğu denetime verilen addır¹¹. Bu güvence denetiminde, uygulayıcı, hem konuyu değerlendirir hem de kullanıcıların ulaşamadığı değerlendirme ve ölçmeyi gerçekleştiren sorumlu taraftan bir beyan alır.

3.5. Güvence Denetiminin Unsurları

Güvence denetimi ile ilgili yapılan tanımlardan, türlerinden ve kapsamından hareketle güvence denetiminin unsurlarını 5 başlık altında toplamak mümkündür. Söz konusu unsurlar; a) üç taraflı ilişki, b) konu, c) ölçüt, d) kanıt ve e) yazılı güvence raporudur (TÜDESK, 2008:102).

3.5.1. Üç Taraflı İlişki

Güvence kelimesinin sözlük anlamından yola çıkarak, güvence sözleşmelerinde birbirleriyle ilişkili üçayağın bulunduğunu söylemek mümkündür. Güvence, bir olay, kişi veya işlem için, söz konusu olay, kişi veya işlem ile ilgili bulunan bir tarafa, üçüncü bir kişi tarafından sunulan teminattır. Kavramda bahsi geçen üç taraf vardır: Güvenceyi verecek olan uygulayıcılar (denetçi yada uzman), güvencenin alınacağı taraf olan sorumlu taraflar ve güvencenin sunulacağı taraf olan kullanıcılar.

Uygulayıcı kapsamında sadece denetçiler değil, konuyla ilgili alanın uzman olan kişiler de güvence sunabilirler (Bozkurt 2012:2). Çünkü güvence talepleri birçok alanda geçerlidir ve her alan için denetçi unvanına sahip bireyler olmayabilir. **Sorumlu Taraflar**; birey veya bir kuruluşun temsilcisi olarak denetim konusundan sorumlu olan kişi veya kişilerdir. Örneğin, finansal beyanların hazırlanmasından veya iç kontrolün işlemesi ve yürütülmesinden yönetim sorumludur. **Kullanıcılar** ise; uygulayıcının hazırladığı güvence raporunu kullanacak olan kişi ya da kurumlardır. Bunlar işletmelerin hazırladıkları finansal ya da finansal olmayan raporları kullanarak karar verecek olan taraflardır. Aşağıdaki şekil tarafların görev ve sorumluluklarını özetlemektedir:

3.5.2. Konu

Güvence sözleşmelerinde, yönetim beyanları ve belgeler, yönetim politikaları, performansı, sistem ve süreçleri, uyum durumu, uygunluk beyanı, veri performans belirteçleri ve yönetimin tüm raporları güvence konusu edilebilir (LBMA 2013:26). Konular değişik özelliklere sahip olabilir. Güvence hizmetinin konusu, belirlenmiş ölçüt karşısında tutarlı bir şekilde değerlendirilebilmeli ve saptanabilir olmalıdır.

Aşağıda, güvence sözleşmelerine konu olabilecek durumlara örnekler verilmiştir.

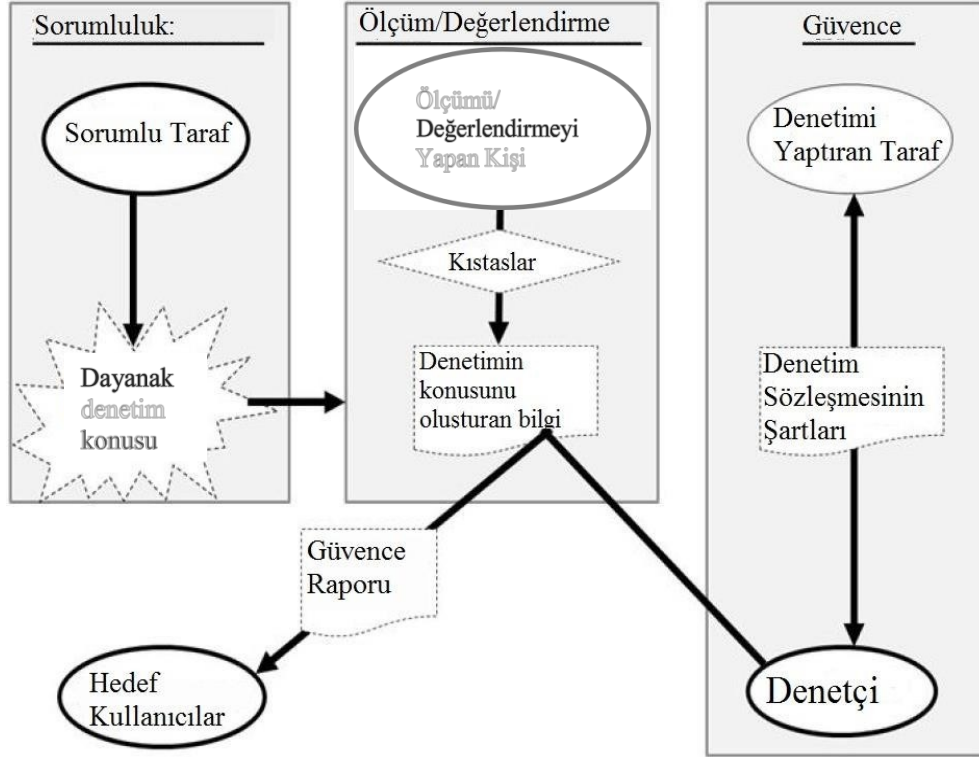
- Finansal tablolar
- Performans Göstergeleri
- Fiziki Özellikler (örneğin: kapasite alanı)
- Analizler, Kara geçiş analizleri gibi
- Kurumsal yönetim, Mevzuata uygunluk, İnsan Kaynakları Uygulamaları
- Finansal tablolarda yer alan sürdürülebilirlik açıklamalarının güvenilirliği
- Hibe, sözleşme düzenlemelere uygunluk beyanların doğruluğu
- İç Kontrol, bilgi sistemleri hakkındaki beyanların doğruluğu: Belirli bir zamanda uygulanan sistem ve sürece ilişkin tanım, tasarım veya işlevsellik
- İleriye Yönelik Finansal Bilgiler: Tahminler, projeksiyonlar, beklenen nakit akış tablosu veya beklenen finansal durum tablosu gibi)
- Proforma Finansal Bilgiler

⁹ Güvence Denetimleri Standardı 3000 (GDS 3000), Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Hakkında Tebliğ (Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:45); Tanımlar, paragraf 12(i)-b

¹⁰ Güvence Denetimleri Standardı 3000 (GDS 3000), Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Hakkında Tebliğ (Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:45); Tanımlar, paragraf 12(ii)-a

¹¹ Güvence Denetimleri Standardı 3000 (GDS 3000), Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Hakkında Tebliğ (Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:45); Tanımlar, paragraf 12(ii)-b

- Sera Gazı Beyanı
- Sürdürülebilirlik Raporu
- Denetim Komitesinin etkinliğine ilişkin değerlendirme
- Sosyal Sorumluluk Beyanları



Şekil 1: Güvence Denetimine Konu Olan Tarafların Görev ve Sorumlulukları

Kaynak: GDS 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Standardı, Ek, sayfa: 80

3.5.3. Ölçüt

Ölçüt, güvence raporunun oluşturulması için uygulayıcının temel alacağı önceden belirlenmiş kurallar bütünüdür. Hangi konuya ilişkin güvence talep ediliyorsa, o konunun hazırlanmasında temel alınan kurallar, ölçüt olarak kullanılabilir. Örneğin, finansal bilgiler üzerine rapor hazırlanması istenmişse, uygulayıcının temel alacağı kriter, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesi olacaktır. Güvence raporlarının oluşturulmasında uygulayıcılar, mutlaka gerek otoriteler tarafından belirlenmiş gerekse yasa ve yönetmelikler tarafından düzenlenmiş ölçütleri kullanmak zorundadırlar. Ölçütün, güvence konusu ile uygun olması gereklidir. Eğer bir ölçüt, *ilgili-ilintili, eksiksiz, güvenilir, tarafsız ve anlaşılabilir* ise bu ölçütler güvence konusuna uygun ölçütler olarak kabul edilir¹². Ölçütler, yetkili kuruluşlarca belirlenerek kanun veya yönetmelik şeklinde

sunulabilirler. Bunun dışında, meslek mensupları ile işletme yönetimi birlikte de ölçütleri belirleyebilir (Altıntaş, 2011:25).

3.5.4. Kanıt

Kanıt, uygulayıcının güvence raporu oluşturulabilmesi için elde etmek zorunda olduğu ispat niteliği taşıyan belge ve bilgilerdir. Uygulayıcının elde edeceği kanıt, görüş oluşturmaya yetecek nicelik ve nitelikte olmalıdır. Yeterli nicelikteki kanıtın elde edilmesinde uygulayıcı mesleki şüphecilikten uzaklaşmamalıdır.

Denetçi, prosedürleri tasarlarken ve uygularken, kanıt olarak kullanılacak bilgilerin ihtiyaca uygunluğunu ve güvenilirliğini araştırır. Kanıtlar, denetçi dışındaki bir uzmandan edinilebilir, daha önceki denetçilerden veya işletmenin iç denetçisinden bilgi sağlamak suretiyle toplanabilir, ilgili taraflardan yazılı açıklamalar şeklinde beyanlar talep edilerek elde edilebilir. Elde

¹² IFAC Handbook Framework, paragraf 36

edilen bu belge ve bilgiler, genellikle kesin olmaktan ziyade ikna edici mahiyettedir¹³.

Denetçi kanıt toplarken duruma göre makul güvence veya sınırlı güvence elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin bileşiminden faydalanabilir. Kanıt toplarken denetçinin başvuracağı denetim prosedürleri; tetkik, gözlem, teyit, yeniden hesaplama, yeniden uygulama, analitik prosedürler ve sorgulamadır¹⁴. Denetçinin sunacağı güvence düzeyine göre denetim prosedürleri değişiklik göstermektedir. Denetçi veya uygulayıcı, belirli bir sınırlı güvence denetiminde, makul güvence denetimine göre işletme personelinin sorgulanmasına ve analitik prosedürlere daha çok vurgu yapıp, kontrol testlerine ve dışkaynaklardan kanıt elde edilmesine daha az başvurabilir¹⁵. Sınırlı güvence denetiminde inceleme için daha az kalem seçilebilir veya daha az prosedür uygulanabilir¹⁶.

3.5.5. Güvence Raporu

Denetçi, güvence konusu ile ilgili değerlendirme ve incelemelerini tamamladığında güvence konusu hakkında bir sonuca varır. Elde ettiği bu sonuca göre yazılı olarak ilgili taraflara görüşünü beyan etmesi gerekir. Denetçinin güvence konusuna yönelik yaptığı incelemeler sonucunda elde ettiği görüşü açık şekilde beyan ettiği yazılı rapora “güvence raporu” denmektedir.

GDS 3000’e göre güvence raporunun taşınması gereken bazı unsurlar vardır¹⁷. Standarda göre, a) güvence raporunun bağımsız bir rapor olduğuna dair raporda başlık yer almalıdır (*Başlık*), b) Rapor, sunulduğu taraf ya da tarafların kimliğini ve ikametgâhını içermelidir (*Muhataf*), c) Sözleşme konusunun ilgili olduğu zaman veya dönem, uygun olduğunda, konunun bağlantılı olduğu şirket veya şirketin parçasının adı ve kanıtların inandırıcılığı etkileme derecesine yönelik açıklama (*temel sözleşme konu bilgisini ve uygunsuz, konuyu tanımlama/saptama*) bilgilerine yer verilmelidir, d) Konunun değerlendirilmesinin ve ölçülmesinin dayandığı ölçütlerin belirlenmesi, ifade edilen görüşün anlaşılmasında önem arz eder. Dolayısıyla, güvence raporu, kullanıcıların, denetçinin görüşünü anlayabilmesi için, değerlendirilen ve ölçülen konuya aykırı ölçütleri ortaya koyar; e) Uygun olduğu yerde,

herhangi bir önemli ve ölçüte aykırı konunun değerlendirilmesi ve ölçülmesiyle ilgili önemli sınırlamaların raporda açıklanması gerekir, f) güvence raporu belirli kullanıcı gruplarının isteği üzerine veya belirli bir amaca yönelik olarak hazırlanıyor ise, bu durumun raporda belirtilmesi gerekmektedir, g) sorumlu taraf ile denetçinin sorumluluklarına raporda yer verilmesi gerekmektedir, h) güvence talebinde bulunan tarafa, yapılan iş ile ilgili bilgi vermek amacıyla özet açıklama yapılmalıdır, ı) denetçinin değerlendirmeleri sonucunda vardığı görüş raporda beyan edilmelidir. Varılan sonuç, makul güvence sözleşmesinde pozitif formda, sınırlı güvence sözleşmesinde negatif formda ifade edilmelidir, k) denetçinin hangi tarihe kadarki olayları göz önünde bulundurduğu bilgisinin kullanıcılara açıklayıcı olması mahiyetinde güvence raporunda tarih yer almalıdır ve son olarak l) güvence hizmetini sunan denetçi firmanın veya kişinin adı ve adresi raporda belirtilmelidir.

Denetçi güvence hizmeti sonucunda vardığı görüşü dört şekilde beyan edebilir. Bunlar; olumlu, olumsuz, şartlı ve görüş bildirmekten kaçınmadır. Denetçi, sorumlu tarafın beyanlarına dayanarak veya doğrudan konu ve ölçüte dayanarak incelemeler gerçekleştirebilir. Güvence konusu, denetçinin temel aldığı ölçütle uyum sağlıyorsa beyanı *olumlu* olacaktır. Denetçinin, inceleme yapmasına yönetim tarafından herhangi bir engel veya sınırlama konulmuşsa ve bu sınırlama denetçinin görüş beyan etmesine engel teşkil etmiyorsa denetçi şartlı görüş beyan etmelidir. Güvence konusu, denetçinin belirlediği ölçütlere uygun değil ve bu uygunsuzluk denetçinin belirlediği önemlilik düzeyinde değilse yine denetçi *şartlı görüş* beyan edecektir. Şartlı görüşte denetçi, incelemiş olduğu güvence konusu hakkında genel olarak olumlu görüşe sahiptir ancak olumlu görüş beyan etmesine engel teşkil edecek bazı şartlı durumlar söz konusudur (Usul, 2013:199). Denetçi, güvence konusu ile ilgili yeterli miktar ve nitelikte kanıt topladıktan sonra baz aldığı ölçütlere uygunsuzluk tespit ederse ve bu uygunsuzluk önemli düzeyde olup kullanıcıların kararları üzerinde etki yaratıyorsa *olumsuz görüş* beyan etmelidir. Eğer denetçi, görüş beyan edecek düzeyde yeterli miktar ve nitelikte kanıt toplayamazsa veya görüşüne etki edecek önemli düzeydeki belirsizlikler sonradan ortaya çıkarsa *görüş bildirmekten kaçınacaktır*.

Denetçi, hedef kullanıcılarla etkin bir iletişim sağlamayı kolaylaştırmak amacıyla raporunu kısa veya uzun şekilde hazırlayabilir. Kısa güvence raporlarında genellikle temel unsurlar yer alır. Uzun güvence raporlarında ise, denetçinin görüşünü etkilemeyen denetim sözleşmesinin şartları, kullanılan geçerli

¹³ KGK, Güvence Denetim Standardı 3000, Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri, prg: A53

¹⁴ KGK, Güvence Denetim Standardı 3000, Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri, prg: A108

¹⁵ KGK, Güvence Denetim Standardı 3000, Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri, prg: A3 (a)

¹⁶ KGK, Güvence Denetim Standardı 3000, Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri, prg: A3 (b)

¹⁷ KGK, Güvence Denetim Standardı 3000, Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri, prg:69

kıstaslar, bulgular, önemlilik seviyesi gibi ilave birtakım bilgiler de bulunur¹⁸.

3.6. Bağımsız Denetim ve Güvence Denetiminin Karşılaştırılması

Güvence denetimi ile bağımsız denetim ve sınırlı denetim arasında birçok farklılıklar ve benzerlikler mevcuttur. Bu farklılık ve benzerliklerin toplu bir şekilde ele alınması güvence denetiminin daha iyi anlaşılmasında yardımcı olacaktır.

Güvence denetim süreci, bağımsız denetim ve sınırlı denetim sürecinde olduğu gibi denetim talebiyle başlar ve denetim çalışmalarının tamamlanmasıyla sona erer. Bağımsız denetimden farklı olarak, uygulayıcının sunacağı güvencenin makul güvenceyle kısıtlı olmayıp sınırlı güvence seviyesinde de olabilmesidir. Her zaman makul güvence sunulmayabilir. Güvence denetim talebi gerek hizmeti/bilgiyi kullanan gerekse hizmeti/bilgiyi sunan taraflarca veya herhangi bir üçüncü tarafça yapılabilir. Bağımsız denetim çalışmalarında denetimin konusu işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin işletme yönetimine ve işletmeden bilgi almak isteyenlere yönelik denetlenmesidir. Güvence denetimlerinde ise sadece finansal bilgiler değil finansal olmayan bilgilerin de gerek denetimi gerekse doğrulanması yoluyla üçüncü taraflara karşı güvence yaratılmasıdır. Güvence denetimi, genel olarak işletmenin faaliyetleriyle ilgili süreç denetimlerini veya üçüncü taraf güvencelerini kapsamaktadır. Güvence denetimi, bağımsız denetim gibi zorunlu bir denetim türü olmayıp dönemleri itibarıyla da farklılık göstermektedir. Bağımsız denetim 1 yıllık dönemi kapsarken güvence denetimi daha kısa dönemler halinde raporlanır. Güvence Denetimi çalışmaları birkaç haftalık çalışmalar halinde olabilir. Aşağıdaki tabloda Bağımsız denetim ile güvence denetimi karşılaştırması özet olarak sunulmuştur:

Tablo 1: Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Karşılaştırması

Konular	Güvence Denetimi	Bağımsız Denetim
Denetim konusu	Finansal ve finansal olmayan bilgiler	Finansal bilgiler
Sunulan güvence	Sınırlı güvence & makul güvence	Makul güvence
Denetimi Yaptıran Taraf	- İşletme yönetimi - Yetkilendirilen kurum veya kuruluşlar - Hedef kullanıcılar - Farklı bir üçüncü taraf	İşletme yönetimi
Yazılı Sözleşme	Zorunlu	Zorunlu
Denetimin tarafları	Üç taraflı ilişki	İki taraflı ilişki
Bağımsızlık sorgulaması	Zorunlu	Zorunlu
Risk değerlendirme	Var	Var
Maddilik testleri	Var	Var
Çalışma kâğıtları	Var	Var
Denetim süreci	1 yıldan daha kısa	1 yıl
Önemlilik düzeyi	Finansal olmayan bilgiler için hesaplama içermez	Sayısallaştırılır
Güvence raporu	Sınırlı güvence veya makul güvenceye göre iki farklı tipte rapor	Tek tip rapor

4. GÜVENCE DENETİM STANDARTLARI

Türkiye’de muhasebe ve denetim alanında düzenleme yapma yetkisi olan tek kurum olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), güvence denetimi ile ilgili 4 standart yayınlamıştır. Bu standartlardan GDS 3000 nolu standart güvence denetimi ile ilgili genel kuralları belirlemektedir. Temel kuralları belirleyen bu standart dışında kalan diğer standartlar ise güvence denetimi türlerini ele almaktadır. Buna göre, 3 tür güvence denetiminden bahsetmek mümkündür. Bunlar;

- GDS 3400 İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi
- GDS 3420 Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri
- GDS 3402 Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları’dır.

¹⁸ KGK, Güvence Denetim Standardı 3000, Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri, prg: A160

4.1. GDS 3400 İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi

Bu standart, içinde tahmin ve öngörü barındıran gelecekle ilgili hazırlanmış olan finansal bilgilerin güvenilirliklerinin artırılması amacıyla denetçilerden talep edilen bir güvence denetim türüdür. Gelecek bir yada birkaç yıllık işletme bütçesi, Gelecek bir yada birkaç yılı kapsayan tahmini bilanço, tahmini gelir tablosu, tahmini nakit akım tablosu, faaliyet raporlarında yer alan ileriye yönelik tahminler yada öngörüler, fizibilite etüdlerindeki tahminler ve öngörüler gibi konular bu standart kapsamında sayılabilir.

4.2. GDS 3420 Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri

Bu standart, şirketlerin halka arzları esnasında, Sermaye Piyasası Kurulu'nun şirketlerden talep ettiği izahnamelerde yer alan proforma finansal bilgilerin güvenilirliklerinin artırılması amacıyla denetçilerden talep edilen bir güvence denetim türüdür. Şirketler, halka arz için hazırladıkları izahnamelerde yer alan proforma finansal bilgilerin güvenilirliklerini artırmak için denetçilerden bu tür güvence denetimi hizmeti talep edebilmektedir.

4.3. GDS 3402 Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları

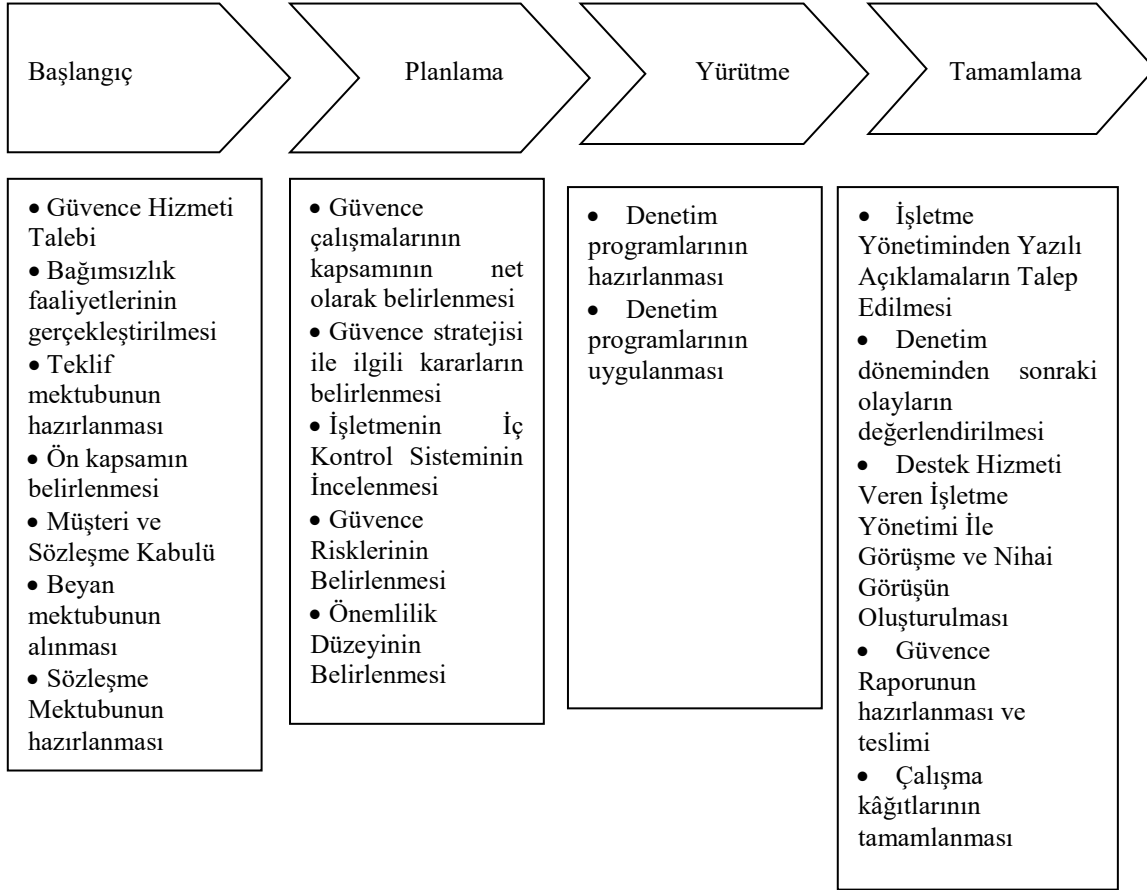
Bu standart, bazı hizmetleri dış kaynak kullanımı yolu ile gerçekleştiren işletmelerde, satın aldıkları hizmetlerin kalitesini ve güvenilirliklerini artırmaya yönelik olarak denetçilerden talep ettikleri veya hizmet veren işletmelerin verdikleri hizmetin kalitesi ve güvenilirliğini ispat etmek amacıyla denetçilerden talep ettikleri güvence denetimleridir. Bu tür güvence denetimlerinde, denetimin konusu, hizmeti veren işletmenin iç kontrol sistemi uygunluğu ve etkinliğidir.

5. GÜVENCE DENETİM SÜRECİ

Bağımsız denetim sürecinde olduğu gibi güvence denetim çalışmaları da; güvence denetimini talep edenler ve uygulayıcılar tarafından gerçekleştirilmesi gereken bir takım faaliyetlerin yer aldığı süreci gerekli kılmaktadır. Denetçi güvence denetim çalışmalarını yürütürken GDS 3000'i temel almak ve ayrıca ilgili güvence hizmetleriyle ilişkili güvence denetim standardına uygun rapor hazırlamak zorundadır.

Ayrıca, güvence denetim çalışmalarını yürütecek olan denetçinin veya denetim firmasının aynı bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten denetçiler veya denetim firmaları gibi Kalite kontrol standartlarına ve mesleki etik ilkelere uygunluk şartına sahip olmaları gerekmektedir.

Güvence hizmetleri sürecinin ilk aşaması, güvence hizmetleri çalışmalarına yönelik başlangıç faaliyetleridir. Bu aşama, güvence talebinde bulunan işletmeden ("müşteri işletme") güvence raporu hazırlayacak denetim firmasına veya bireysel denetçiye yada uzman kişiye ("uygulayıcı") yönelik talebin gelmesi ve ardından uygulayıcının talebi değerlendirmesi ve sözleşme mektubunun hazırlanması ile başlamaktadır. Sözleşme mektubunu takiben, güvence denetim çalışmaları ile ilgili planlama aşamasına geçilir. Bu aşamada, güvence kapsamının netleştirilmesi, zamanının planlanması, çalışma alanının planlanması çalışmaları yer almaktadır. Güvence sürecinin planlanmasından sonra, güvence hizmetleri çalışmalarının yürütülmesi aşamasına geçilir. Bu aşamada, çeşitli teknikler uygulanarak güvence denetiminin konusu ile ilgili kanıtların toplanması sağlanır. Güvence denetim sürecinin son aşamasında ise, çalışmaların tamamlanması ve raporlamaya yönelik faaliyetler yerine getirilir. Bu amaçla, çalışma kâğıtları gözden geçirilir, beyan mektubunun kabulü sağlanır, yönetim iddialarının kesin olarak değerlendirilmesi sağlanır, rapor hazırlanarak yönetime teslim edilir. Raporun teslimini takiben 60 gün içinde çalışma kâğıtlarının tasnif edilmesi ve dosyalanması çalışmaları tamamlanır. Aşağıdaki şekil güvence denetim sürecini özet olarak göstermektedir.



Şekil 2: Güvence Denetim Süreci

5.1. Başlangıç Aşaması

Sözleşme öncesi faaliyetler olarak da tanımlanabilen bu aşama, müşteri işletmenin güvence hizmeti almaya karar vermesi ile başlar. Güvence hizmeti almak isteyen işletmeler, yetkili denetim firmaları arasından güvence talebinde bulunacağı denetim firmasını seçerek, talep ettiği güvenceye ilişkin konu kapsamını belirten bir talep mektubu gönderir. Talep mektubuna, denetim firmasının, işletme hakkında ön bilgi sahibi olmasını sağlayacak nitelikte dokümanlar da ilave eder. Müşteri işletme, talebini posta, e-mail, telefon veya diğer iletişim kanallarını kullanarak denetim firmasına iletebilir. Söz konusu talep yazısında, denetim mevzuatı (hangi yasa, mevzuat veya standarda tabi olunacak), denetim alanı (bilgi teknolojileri, güvenlik, tasarım uygunluğu, proforma finansal bilgi, ileriye yönelik finansal bilgi vs.), denetime ilişkin tanımlama, denetimden ne beklendiği, irtibata geçilecek sorumlu kişi ve tasdik ile ilgili bilgiler yer alır. Talep mektubunda, güvence talebinin makul düzeyde mi yoksa sınırlı düzeyde mi olduğu belirtilmek durumundadır. Belirtilmemesi ise, uygulayıcı firma ile müşteri işletme arasındaki görüşmelerde bu konu açıklığa kavuşturulmalıdır.

Talebi takiben, uygulayıcı firma (denetim firması yada bireysel denetçi yada uzman), güvence talebinde bulunan müşteri işletme hakkında, genellikle telefon ile olmak üzere diğer iletişim araçlarını da kullanarak,

işletmenin içinde bulunduğu sektör, faaliyet alanı, işletmede çalışan personel bilgisi, yönetim kadrosu, yönetimin düşünce yapısı, yönetim ile ilişkisi bulunan taraflara ilişkin bilgiler elde eder. Toplanan bilgiler ışığında **çelişki ve bağımsızlık** kontrolü (*conflict and independence check*) gerçekleştirilir. Bu kontrol, talepte bulunan müşteri işletmenin kabul edilmesi durumunda uygulayıcının bağımsızlığına gölge düşürüp düşürmeyeceğini tespit etmek amacıyla yapılır. Güvence raporu sağlayacak firmanın, müşteri işletmeye daha önce danışmanlık hizmeti sağlaması, çıkar çatışmasının olması, müşteri işletme ile ticari veya birinci derece yakınlık ilişkisine sahip olması gibi hususlar bağımsızlığı zedeleyici nitelikte olup, bu tür hususların varlığı ile ilgili soruşturma gerçekleştirilir. Soruşturma, önceden hazırlanmış soru formlarının kullanılması ile gerçekleştirilebilir. Soruşturma sonucunda, bağımsızlık ile ilgili sonuç, sorumlu denetçinin mesleki yargısına göre değişiklik gösterir. Alınan cevaplar içerisinde “evet” yanıtlarının çokluğu veya bağımsızlığı zedeleyebileceğine inanılan hususun önem düzeyi bağımsızlık ile ilgili yargının oluşmasında önem taşır. Sorumlu denetçi tarafından değerlendirilen bu form sonucunda bağımsızlığı tehlikeye düşürecek hususların var olması halinde, bu hususların ortadan kaldırılmasına yönelik önlemlerin mevcut olup olmaması, mevcut ise önlemlerin uygulanabilir olup olmaması değerlendirilir. Önlemlerin mevcut olmaması veya denetim firması

tarafından önlem alınamaması, müşteri işletmeye yönelik güvence çalışmalarını olumsuz yönde etkileyerek bir risk teşkil edecektir. Dolayısıyla, risk var ise denetim firması talepte bulunan müşteri işletmeye teklif dahi vermemelidir. Ancak yapılan bağımsızlık kontrolü neticesinde uygulayıcı ile müşteri işletme arasında bağımsızlığı zedeleyecek herhangi bir husus söz konusu değil ise veya risklerin ortadan kaldırılmasına yönelik önlemler alınabiliyorsa, uygulayıcı talepte bulunan işletmeye teklif mektubu gönderebilir. Teklif mektubu, uygulayıcının (denetim firmasında çalışan denetçi veya bireysel denetçi) denetim yaklaşımını, yöntemini, denetimi gerçekleştirecek ekip bilgilerini, denetim ücretini içerecek şekilde hazırlanır. Bu mektup, teklifin kabul edilmesi halinde taraflar arasında imzalanacak sözleşme mektubunun bir örneği şeklinde de olabilir. Güvence talep eden işletmeye yönelik hazırlanan teklif mektubu, herhangi bir hizmet teklif mektubu niteliğinde olup sadece hangi güvence denetim standardına uygun yerine getirileceği hususu özellik arz etmektedir. Uygulayıcı tarafından hazırlanan teklif mektupları, fikri mülkiyet kapsamında olup firmanın rekabet avantajı sağlaması açısından gizlilik kapsamında tutulmaktadır.

Güvence çalışmalarının başlayabilmesi için öncelikle uygulayıcının kendisinden istenen güvence talebinin çerçevesini genel olarak belirlemesi gerekir. Bu doğrultuda denetim firması bazı bilgileri elde etmek ve güvence çalışmalarının çerçevesini genel hatlarıyla ortaya koymak zorundadır. Bu çerçevenin belirlenmesinde, güvence talebinde bulunan tarafın kim olduğu, destek hizmeti veren işletmenin alt yüklenici kuruluşa sahip olup olmadığı, bu kuruluşun güvence kapsamında tutulup tutulmayacağı, güvence dönemi ve güvence talebinin kapsamı özellik arz etmektedir.

Uygulayıcı (bireysel denetçi veya denetim firmasında çalışan denetçi) güvence sınırını (kapsamını) belirledikten sonra güvence hizmet talebini ve akabinde güvence hizmetini yerine getirmeyi kabul edip etmeyeceğine karar verir. Güvence hizmet talebinin kabul edilmesinde temel kriter müşterinin güvenilirliği iken, güvence hizmetinin yerine getirilmesinin kabulünde temel kriter, bireysel denetçinin veya denetim firmasının bu hizmeti yerine getirme konusunda yeterli kaynak, zaman ve personele sahip olup olmamasıdır.

Denetim firması, güvence hizmetini yerine getirmeyi kabul ettikten sonra, müşteri işletmeden, kendisine ait sorumlulukları kabul ettiğine ve anladığına dair yazılı beyan almalıdır.

Risk değerlendirmesi yapılan ve güvence hizmeti verilmesi uygun görülerek teklif verilen işletmenin, teklifi kabul etmeleri ve ardından uygulayıcının (bireysel denetçi veya denetim firmasında çalışan denetçinin) daha ayrıntılı bir şekilde güvence talebinde bulunan müşteri işletmeyi

değerlendirmesiyle, talebi ve işi kabul etmesi durumunda güvence hizmetleri sözleşmesi imzalanır. Güvence hizmetleri sözleşmesi, güvence talebinde bulunan taraf (hizmet bedelini ödeyecek taraf) ile güvence raporu verecek denetçi (bireysel denetçi veya bağımsız denetim firmasında çalışan denetçi) arasında düzenlenen, güvence hizmetinin amacının, konusunun, başlangıç ve bitiş zamanlarının ve kapsamının, tarafların sorumluluklarının, hizmet ücretinin ve raporlamaya ilişkin açıklayıcı bilgilerin yer aldığı yazılı bir belgedir.

5.2. Planlama Aşaması

Güvence çalışması, sözleşme mektubunun hazırlanmasını takiben, bu çalışmaların ne kadar sürecek bir zaman diliminde, kimler tarafından, hangi kaynaklar kullanılarak ve nasıl gerçekleştirileceğini belirlemek amacıyla planlanmalıdır. Plan, ilgili faaliyetin yürütülmesinde ve en doğru şekilde sonuca ulaşmasında kolaylık sağlayan ve faaliyetin yürütülmesinden önce ilgili ve sorumlu kişiler tarafından gerçekleştirilen bir ön faaliyettir. Bu planlama iyi organize edilirse, güvence çalışmasının sonuca ulaşması en kısa şekilde ve güvenilir olarak yerine getirilmiş olur.

Planlama çalışmalarında öncelikle, denetim sözleşmesinin şartlarını, dayanak denetim konusunu ve kullanılacak ölçütlerin neler olduğunu çok iyi hazmedilmiş olunmalıdır. Bu aşamada, yapılacak denetim planlaması güvence talebinin makul yada sınırlı olmasına göre değişecektir. Güvence denetim hizmetinin planlanması aşamasında, güvence denetim kapsamı net olarak belirlenir, güvence stratejisi ile ilgili kararlar alınır, güvence denetimine tabi işletmenin iç kontrol sistemi incelenerek güvence riskleri belirlenmeye çalışılır. Bunun için, hazırlanacak soru formalı ile işletmenin kontrol ortamı, risk değerlendirme süreci, kontrol faaliyetleri, bilgi iletişim sistemi ve izleme fonksiyonu sorgulanarak işletme tanınmaya çalışılır. Bu tanıma çalışmaları sonucunda, işletmede önemli hata ve hile olma ihtimali mesleki tecrübe ve muhakeme kullanılarak tahmin edilmeye çalışılır. Önemli yanlışlıkların ortaya çıkma ihtimallerine göre sorumlu denetçinin belirleyeceği güvence denetim riski değişecektir. Müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin güçlü olması durumunda güvence denetim riski düşürülerek daha az sayıda kanıt toplama kararı verilebilir. Ters durumda ise güvence denetim riski yükseltilecek daha fazla sayıda kanıt toplama kararı verilecektir.

Planlama çalışmalarında önemlilik düzeylerinin tespit edilmesi önemlidir. Denetimin konusuna göre önemlilik düzeyi nitel ve nicel düzeyde kullanılabilir. Ancak, güvence denetimlerinde daha çok nitel düzeyde önemlilik kullanılmaktadır. Önemlilik değerlendirmesi denetçinin mesleki tecrübesine bağlı bir konudur. Genel olarak, bir konu karar alıcıların

kararını önemli düzeyde etkilediği düşünülüyorsa, o konunun önemli olduğu kabul edilir.

Planlama kapsamında ele alınan bir diğer konu güvence stratejisiyle ilgili kararların belirlenmesidir. Güvence stratejisi, taraflar arasında imzalanan sözleşmeye bağlı olarak gerçekleştirilecek güvence çalışmalarının zaman ve kaynak açısından değerlendirilerek çalışma kâğıdına yazılması demektir. Bu aşamada, sözleşme faaliyetlerinin zamanlaması, güvence ekibinin belirlenmesi ve görevlendirilmesi, taraflarla iletişim, uzmanlık ihtiyacı ve iç denetim değerlendirmeleri önemli rol oynar.

Planlama çalışmaları, denetimin ayrı bir safhası olmayıp denetim süresince devam eden ve devamlı güncellenebilen bir süreçtir. Denetçi, değişen şartlar ve yeni bilgiler ışığında planlamayı tekrar gözden geçirebilir. Ekip planlamasında, müşteri işletmenin küçüklüğüne göre denetim ekibi tek kişiden oluşabilir.

Planlama çalışmalarının son etabı, denetim programlarının (denetim prosedürleri) hazırlanmasıdır. Denetim programları, zamanın ve kaynakların daha etkin olarak kullanılmasını sağlar. Denetim programları, neyi, niçin, nasıl, nerede, ne zaman ve kim tarafından yapılacağını belirleyen yazılı çalışma kâğıtlarıdır.

5.3. Yürütme Aşaması

Bu aşamada, yazılı hale getirilmiş denetim programlarının sahada uygulanmasına başlanır. Denetim programlarının uygulanmasında;

- Tetkik,
- Gözlem,
- Teyit,
- Yeniden hesaplama,
- Yeniden uygulama,
- Analitik inceleme teknikleri,
- Sorgulama gibi kanıt toplama teknikleri kullanılır.

Denetçinin güvence çalışmaları esnasında kullandığı kanıt toplama teknikleri bağımsız denetimde olduğu gibi çok çeşitli değildir. Sorumlu denetçi, bu prosedürlerden hangilerini kullanacağını, güvence denetiminin konusuna ve kapsamına göre belirlemektedir. Bu prosedürler yardımı ile toplanan kanıtların yeterli miktar ve nitelikte olması gerekir. Toplanan kanıtların yeterli olup olmadığı ise sorumlu denetçinin tecrübesine bağlıdır.

Bu aşamada, uzman yardımı alınabilmektedir. Yardım alınacak uzmanın tarafsızlığının ve mesleki deneyiminin mutlaka değerlendirilmesi gerekir. Bu aşamada, sorumlu denetçi müşteri işletmenin iç denetçisinden de faydalanabilir. Ancak, faydalanacağı iç denetçinin, tarafsız olduğuna, mesleki bilgi ve denetim sahibi olduğuna dair kanaat sahibi olması gerekir.

5.4. Tamamlanma Aşaması

Bu aşamada denetçi, güvence çalışmalarının sonuna gelmiştir. Çalışmanın tamamlanması için yönetimden yazılı açıklamalar talep eder, denetim döneminden sonraki olayları değerlendirir, elde ettiği bilgilere dayanarak güvence çalışmalarının belgelendirilmesini sağlar, güvence raporunu hazırlayarak güvence talebinde bulunan hizmet kuruluşuna sunar.

Güvence çalışmalarını yerine getiren denetçi, güvence çalışmalarını gerçekleştirdiği işletmenin yönetiminden güvence denetimi süresince kendisine sundukları tüm beyanların doğrulaması amacıyla yazılı açıklamalar talep eder. Bu aşamada talep edilen yazılı açıklamalar, işlemeden önce başlangıcında alınan yönetim beyanından farklıdır ve bu beyana ilave olarak alınır (GDS 3000, paragraf 56-57). Yazılı açıklamalar, güvence çalışmaları yürüten denetçiye hitaben yazılır. Bu beyan, açıklama mektubu niteliği taşır. Bu açıklama mektubunun tarihi, güvence raporu tarihinden sonra değil, bu tarihe mümkün olan en yakın tarihtir (GDS 3000, paragraf 59).

Güvence denetim çalışmalarının tamamlanması aşamasında, çalışmaları yürüten denetçi, güvence raporunu, yaptığı çalışmalara göre düzenler. Kuruluşun sistem tanımının geçerli olduğu dönem sonu ile denetçinin güvence raporunun tarihine kadarki süre içerisinde bazı olaylar meydana gelebilir. Denetçi, bu tür olayların raporda değişiklik gerektirip gerektirmediğini değerlendirmelidir. Değişiklik gerektiren bir olay söz konusu ise bu olaydan işletme yönetiminin haberdar olup olmadığı sorgulanır. Haberdar olması ve denetim ekibine durumun açıklanmamış olduğunun tespit edilmesi halinde bu durum güvence raporunda açıklanır. Rapor tarihinden sonra ortaya çıkan önemli olaylar hakkında denetçinin prosedür uygulama zorunluluğu yoktur.

Güvence denetim çalışmalarının tamamlanma aşamasının son adımında, denetçinin yaptığı çalışmalar sonucunda ulaştığı görüşün hedef kullanıcılara sunulduğu güvence raporunun hazırlanması ve teslimi yer alır. Güvence raporunda aşağıdaki bilgilerin yer alması gerekmektedir (GDS 3000, paragraf 69):

- Raporun, bağımsız bir güvence raporu olduğunu açıkça gösteren bir başlık
- Muhatap
- Denetçi tarafından elde edilen güvence seviyesine, denetime konu bilgilere ve uygun hallerde dayanak denetim konusuna ilişkin bir tanım veya açıklama.
- Geçerli kıstasların açıklanması/belirtilmesi
- Uygun olması durumunda/gerektiğinde, dayanak denetim konusunun geçerli kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümü veya değerlendirilmesiyle ilişkili her tür önemli yapısal kısıtlamanın açıklanması

- Geçerli kıstasların belirli (özel) bir amaca göre tasarlanması durumunda, kullanıcıların dikkatini bu hususa ve dolayısıyla denetime konu bilgilerin başka hedeflere uygun olmayabileceğine yönlendirecek, onları uyuracak bir ifade
- Sorumlu tarafın ve farklı olması durumunda ölçüm veya değerlendirmeyi yapan tarafın kimliğini ortaya koyan ve bu kişiler ile denetçinin sorumluluklarını açıklayan bir ifade
- Denetimin bu GDS veya denetimin konusuna özgü bir GDS bulunması durumunda söz konusu GDS uyarınca yürütüldüğüne ilişkin bir ifade
- Denetçinin şirketinin, KKS 1'i veya en az KKS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerini uyguladığına ilişkin bir açıklama
- Denetçinin, Kurum tarafından yayımlanan Etik Kuralların bağımsızlık ve diğer etik hükümlerine veya asgari olarak Etik Kurallarda öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerine uyduğuna –uygunluk sağladığına- ilişkin bir açıklama
- Denetçinin ulaştığı sonuca dayanak olarak yürütülen çalışmanın bilgilendirici bir özeti. Sınırlı güvence denetimi olması durumunda, uygulanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin bir değerlendirme yapılması, denetçinin ulaştığı sonucun anlaşılması için önem arz eder. Sınırlı güvence denetiminde, yürütülen çalışmanın özetinde aşağıdaki hususlar belirtilir:
 - Sınırlı güvence denetiminde uygulanan prosedürler, nitelik ve zamanlama açısından makul güvence denetimine göre farklılık gösterir ve kapsamı daha dardır ve
 - Sonuç olarak, sınırlı güvence denetiminde elde edilen güvence seviyesi, makul güvence denetimi yürütülseydi elde edilecek olan güvence seviyesine göre çok daha/önemli ölçüde düşüktür
- Denetçinin ulaştığı sonuç
- Denetçinin olumlu sonuç dışında bir sonuç beyan etmesi durumunda güvence raporu aşağıdakileri içerir:
 - Olumlu sonuç dışında bir sonuca yol açan husus veya hususların açıklandığı bir bölüm ve
 - Olumlu sonuç dışındaki sonuçtan oluşan bir bölüm
- Denetçinin imzası
- Güvence raporunun tarihi.
- Denetçinin adresi.

Güvence denetim çalışmaları sonucunda denetçi yaptığı çalışmalar neticesinde elde ettiği kanıtlardan yararlanarak işletme ile ilgili bir görüş beyan eder. Denetçinin bu görüşü; olumlu, şartlı, olumsuz ya da

görüş belirtmekten kaçınma şeklinde olabilir. “Şartlı” ifadesi bakış açısına göre “olumlu şartlı” veya “olumsuz şartlı” şeklinde yorumlanabilir.

Denetçi, aşağıdaki sonuçlara varması durumunda olumlu sonuç bildirir:

- Makul güvence denetiminde; denetime konu bilgilerin, tüm önemli yönleriyle, geçerli kıstaslara uygun olarak hazırlandığı veya
- Sınırlı güvence denetiminde; uygulanan prosedürler ve elde edilen kanıtlara dayanarak, denetçinin, denetime konu bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir hususun dikkatini çekmediği.

Denetçi, aşağıdaki durumlarda olumlu sonuç dışında bir sonuç bildirir:

- Denetçinin mesleki muhakemesine göre, kapsam kısıtlamasının olması ve bu hususun etkisinin önemli olması halinde, sınırlı olumlu sonuç bildirir veya sonuç bildirmekten kaçınan rapor yazılır. Eğer, toplanan kanıtların yeterli olmadığına inanılıyorsa sonuç bildirmekten kaçınan rapor yazılacaktır.
- Denetçinin mesleki muhakemesine göre, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içeriyor olması halinde, sınırlı olumlu sonuç veya olumsuz sonuç bildiren rapor yazılacaktır. Önemli yanlışlıkların çok önemli ve yaygın olduğuna ve karar alıcıların kararını önemli düzeyde değiştireceğine inanılıyorsa olumsuz sonuç belirten rapor yazılır.

Güvence raporunun hazırlanıp yönetime teslim edilmesiyle denetim süreci sona erer.

5.5. Belgendirme

Denetçi, tüm denetim faaliyetleri boyunca yaptığı denetim çalışmalarını çalışma kâğıtlarında belgelerir. Çalışma kâğıtlarının biçim, içerik ve kapsamı çeşitli faktörlere bağlıdır. Hazırlanan çalışma kâğıtlarında, çalışmayı yapan denetçinin adı soyadı, imzası, çalışma tarihi, çalışmanın amacı, kapsamı, çalışmayı kontrol edenin adı soyadı gibi ön bilgiler yer almalıdır. Çalışmanın kâğıdın, içerik kısmında ise uygulanan prosedürlerin sonuçları, elde edilen kanıtlar, mesleki yargılar, değerlendirme yer almalıdır.

Çalışma kâğıtları sadece güvence çalışmalarını yerine getiren denetçi tarafından hazırlanan kayıtlarla sınırlı değildir. İşletme personeli tarafından hazırlanan ve denetçi tarafından kabul edilen toplantı tutanakları gibi diğer kayıtları da içerir.

Güvence ekibi, denetim şirketinin belirlediği politika ve prosedürleri doğrultusunda güvence raporunu tamamladıktan sonra, rapor tarihinden itibaren 60 gün içinde çalışma kâğıtlarını nihai denetim dosyasında birleştirir (GDS 3000, paragraf 81). TTK'ya göre bu dosyaların saklama süresi 10 yıldır. Bu süre içerisinde, bu dosyaların saklanma sorumluluğu denetim

firmasına yada sorumlu bireysel denetçiye aittir. Çalışma kâğıtlarında yer alan bilgiler güvence çalışmalarının yürütüldüğü müşteri işletmeye özgü bilgilerdir. Dolayısıyla işletme izin vermediği veya yasal bir zorunluluk bulunmadığı sürece çalışmalarını yürüten denetçi tarafından açıklanamaz (KKS 1, paragraf A56). Çalışma kâğıtlarının mülkiyeti denetim şirketine yada sorumlu bireysel denetçiye aittir. Gelecek güvence çalışmalarında kullanılacak olması ve saklama süresiyle ilgili belirli hükümlerin konmuş olması çalışma kâğıtlarının saklanma gerekliliğini ve süresini etkiler (KKS 1, paragraf 60).

6. SONUÇ

Bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetim dışındaki denetim türleri içerisinde yer alan güvence denetimi ülkemize ilk olarak 2014 yılında Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun yayınladığı güvence denetim standardı ile girmiştir. Çok yeni bir denetim türü olması nedeniyle gerek uygulayıcılar gerekse işletmeler tarafından tam olarak bilinmemektedir.

Güvence denetimi, sunulan veya alınan hizmetin, finansal veya finansal olmayan bilginin kalitesinin üçüncü taraflarca doğrulanması sonucu tarafların işletmeye olan güven duygusunu arttıran bir denetim faaliyetidir. Bu denetim çalışmaları, konuyla ilgili uzmanlar veya denetçi unvanına sahip kişiler tarafından KGK'nın yayımladığı güvence denetim standartları baz alınarak gerçekleştirilir. Uygulayıcılar yaptıkları denetim faaliyetleri sonucunda makul güvence veya sınırlı güvence sunabilirler. Güvence denetiminde bağımsız denetimden farklı olarak üç taraflı ilişki söz konusudur. Güvence, üçüncü bir tarafın, finansal veri ve hizmet sunan işletme ile ilgili bilgilerin kalitesini veya hizmetlerin niteliğine dair doğrulama veya doğrudan denetleme sonucu elde ettiği görüşü, hizmet alan tarafa sunmasıdır. Dolayısıyla bu denetim türü; hizmeti/bilgiyi alan, hizmeti/bilgiyi veren ve uygulayıcı olarak nitelendirilen üç tarafı kapsar. Denetim talebi genellikle hizmeti/bilgiyi veren taraftan gelir. Ancak, bazı durumlarda, denetim talebi, hizmeti/bilgiyi alan taraftan da gelebilmektedir. Örneğin, Hastane, kamu kurumları, sivil toplum kuruluşları, eğitim kurumları, iletişim şirketleri gibi kurumlar, hizmet aldıkları işletmelerin hizmet kalitelerini denetlemek isteyebilmektedirler. Yine, hizmet satan işletmeler, bankalara, özel ya da kamu kurumlarına finansal ya da finansal olmayan bilgi verme zorunluluğu olan işletmeler, bu bilgilerin güvenilirliklerini artırmak amacıyla bu tip güvence taleplerinde bulunabilmektedirler.

Güvence denetimi konusu, özel ve kamu sektöründe fazla bilinmeyen bir denetim türüdür. Bu denetim türünün, özel ve kamu sektöründeki kurum ve işletmeler tarafından öğrenilmesi ve kullanılmaya başlanması halinde işletmelerin kurumsallaşmalarında,

maliyet azaltımlarında, kalite artışında, kaynak ve zaman savurganlığının önüne geçilmesinde ve her şeyden önce kamuoyunun güvenini kazanmada önemli işlevleri olacaktır. Çok geniş bir kullanım sahası bulunan güvence denetimlerinin, ülke genelinde tanınmaması ve öğretilmemesi, bu denetim türünün faydalarının yapılacak araştırmalarla ortaya konmaması, son derece önemli eksikliklerdir.

Güvence denetim sistemine ilişkin tarafların farkındalıklarının artması amacıyla gerek Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından gerek meslek örgütleri gerekse akademisyenler tarafından farkındalık yaratmak amacıyla eğitimlerin, seminerlerin veya sürekli eğitimlerin yapılması bu denetim sisteminin bilinmesi ve uygulama açısından yaygınlaştırılması açısından önem arz etmektedir. Bu denetim türünün bilinirliğinin artması aynı zamanda denetim meslek mensupları açısından yeni bir kazanç kaynağı olacaktır.

KAYNAKÇA

1. Altıntaş, N.N. 2011. Bağımsız Denetim ve Vergi Denetimi Dışındaki Güvence Hizmetleri, Türkmen Kitabevi, İstanbul
2. Bozkurt, N. 2012. TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları, TÜRMOB Yayınları, Ankara
3. Dinç, E. ve ATABAY, E. 2013. "Finansal Tablo Kullanıcılarının Bağımsız Denetçinin Hileyi Ortaya Çıkarma Sorumluluğuna Bakış Açılarının Tespitine Yönelik Bir Araştırma", 10. Uluslararası Muhasebe Konferansı, 25-26 Ekim 2013, İstanbul
4. Erdoğan, M. 2002. "Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği", Doğu Üniversitesi Dergisi, 2002, (5), ss.51-63
5. Gülten, S. 2014. "Bağımsız Denetim Şirketlerinde Vergi Dışı Güvence Hizmetleri", <http://www.dtaudit.com/haber/bd-guvence-hizmetleri-219.html> (erişim tarihi: 17.12.2015)
6. Hasan, M. ve diğerleri 2005. "The Different Types of Assurance Services and Levels of Assurance Provided", International Journal of Auditing, Sayı:9, pp:91-102
7. Holstrum, G. L., Hunton J. E. (1998), "New Forms of Assurance Services for New Forms of Information: The Global Challenge for Accounting Educators", The International Journal of Accounting, Vol: 33, No. 3, pp. 347-358
8. Kavut, L. ve diğerleri 2009. Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, İstanbul: İSMMM Yayınları: 130

9. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Güvence Denetimleri Standardı 3000 (GDS 3000) Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Hakkında Tebliğ, Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 45, T.C.Resmi Gazete, 29524, 6 Kasım 2015
10. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi (BDS 230) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:5, T.C.Resmi Gazete, 28821, 4 Kasım 2013
11. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Finansal Tabloların Bağımsız Denetim Ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri İle Diğer Güvence Denetimleri Ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları Ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol (KKS 1) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:1, T.C.Resmi Gazete, 28783, 2 Ekim 2013
12. LMBA 2013. “LMBA Responsible Gold Programme - Third Party Audit Guidance v.2”, http://www.lbma.org.uk/assets/LBMA_Third_Party_Audit_Guidance_v2FINAL.pdf (Erişim Tarihi: 14.11.2013)
13. Reed, R. O. 2001. “Assurance Services: The Expansion of the CPAs’ Traditional Services in Local CPA Firms”, The Journal of Applied Business Research, C: 17, No: 1, ss:15-28
14. Soltani, B. 2007. Auditing: An International Approach, İngiltere, Prentice-Hall
15. TÜDESK - Türkiye Denetim Standartları Kurulu (2008), Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları, TÜRMOB Yayınları, Yayın No:339, Ankara
16. Usul, H. 2013. Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim, Detay Yayıncılık, Ankara

GÜVENCE DENETİMİ STANDARTLARI VE İLERİYE YÖNELİK FİNANSAL BİLGİNİN İNCELENMESİ (GELECEĞİN DENETİMİ)

STANDARDS OF ASSURANCE ENGAGEMENTS AND THE EXAMINATION OF PROSPECTIVE FINANCIAL INFORMATION (THE AUDIT OF THE FUTURE)

Süleyman UYAR*

* Prof. Dr., Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi İşletme Fakültesi, suyar@akdeniz.edu.tr

ÖZ

Bağımsız denetim uygulamada sürekli, sınırlı ve özel bağımsız denetim olmak üzere üç farklı şekilde ortaya çıkmaktadır. Bir işletmenin tarihi finansal bilgilerinden olan dönem sonu finansal tabloları denetlenmekte (sürekli bağımsız denetim) veya ara dönem finansal tabloları gözden geçirilmekte (sınırlı bağımsız denetim) dir. Bir işletmenin tarihi finansal bilgilerinin denetimi veya sınırlı denetimi dışındaki güvence hizmetleri de büyük önem taşır.

Günümüzde mali tablo kullanıcıları tarihi bilgilere verilen denetim görüşü ile yetinmemektedir. Bazı ülkelerde işletmelerin tarihi finansal bilgileri yanında geleceğe ilişkin proforma bilgilerin de açıklanması istenmektedir. Bir işletmenin bir sonraki yılın proforma bilanço ve gelir tablosunu açıklamış olduğunu kabul edelim. Çeşitli tahmin ve varsayımlara dayanan bu finansal tablolar hakkında da makul güvence verilmelidir. Diğer güvence denetimi çalışmaları ile bir işletmenin ileriye yönelik finansal tabloları hakkında da güvence beyanları verilebilir. Bu çalışmanın amacı tarihi finansal bilginin denetimi ve sınırlı denetimi dışında kalan güvence denetimlerinin neler olduğunu açıklamaktır. Konu Türkiye uygulaması açısından yeni olduğundan kavramsal çerçeve ile yetinilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Güvence Denetimleri, İleriye Yönelik Finansal Bilgi, Geleceğin Denetimi, İzahname

Jel Kodları: M41, M42

ABSTRACT

Independent auditing occurs in three different ways in practice; including continuous independent auditing, review of financial statements in interim periods and special independent auditing. Financial statements of the dated 31.12.201X formed the historical financial information is audited or interim financial statements are reviewed. The other assurance services except from the audit or review of historical financial information is also of great importance.

Today, financial statement users are not satisfied with an audit opinion issued for historical information. In some countries, the financial information based on forecasts for the future is required to be disclosed with the historical financial information. It is supposed that a company has announced its next year estimated balance sheet and income statement. It should be given a reasonable assurance on these financial statements based on various estimates and assumptions. Statement of assurance can be given about an entity's financial statements for the future with other assurance engagements.

The main objective of this study is to explain the assurance engagements except from the audit or review of historical financial information. It was contented with the conceptual framework because of this subject is quite new for Turkey application yet.

Keywords: Assurance Engagements, Forward-Looking Financial Information, Audit of the Future, Prospectus

Jel Codes: M41, M42

GİRİŞ

Türk ekonomisinin dünya ekonomisi ile entegre olabilmesi için finansal tabloların herkesin anlayabileceği uluslararası bir dilde düzenlenmesi gerekmektedir. Bunun gereği de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS), Türkiye'deki özdeşi olan Türkiye Muhasebe Standartlarının (TMS/IFRS) uygulanmasıdır (Şengel, 2011, 28). Finansal tablolar muhasebe standartlarına uygun hazırlansa bile başta çıkar çatışması olmak üzere

çeşitli nedenlerle gerçeği göstermekten uzaklaşabilir. Bu durum kamuya açıklanan finansal tabloların ne kadar güvenilir olduğu sorusunu gündeme getirmektedir. Finansal tabloların güvenilirliği denetim ile sağlanabilir. Çünkü ancak denetim ile finansal tabloda iddia edilen bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği artırılmış olur (Cömert vd., 2013, 8).

Finansal tabloların güvenilir olup olmadığı konusunda bağımsız bir güvence mekanizması olarak denetim önemli bir fonksiyon üstlenmiştir. Denetim; iktisadi

faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Güredin, 2014, 11). Finansal tabloların güvenilirliği konusunda makul bir güvence veren bağımsız denetim; bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçüt olan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKMİ) ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS/IFRS) uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanmasıdır (Selimoğlu, 2012, 6). Bu bağlamda bağımsız denetimin amacı; finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır. Bağımsız denetçinin görüşü, finansal tabloların güvenilirlik derecesini yükseltmekle beraber, bu görüş denetlenen işletmenin gelecekteki durumu hakkında ve işletme yönetiminin işletmenin faaliyetlerini etkin ve verimli bir biçimde yönettiğine dair bilgi sağladığı şeklinde değerlendirilmemelidir (SPK, Seri: X, No: 22).

2000'li yıllarda Amerika Birleşik Devletleri (ABD) başta olmak üzere bazı ülkelerde ortaya çıkan muhasebe ve denetim skandalları sonrası, kamunun sermaye piyasalarına olan güveninin yeniden tesisi amacıyla birçok ülkede bir takım köklü düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler ile bağımsız denetimi tüm dünyada yaygınlaştırmak ve bağımsız denetimin daha kaliteli ve yeterli güvenilirlikte yapılmasını sağlamak amacıyla ortak denetim standartları güncellenmiş ve yeni gözetim mekanizmaları oluşturulmuştur (Kandemir, 2013, 38; Bozdemir, 2013, 70). Bu gelişmelerin etkisiyle benzer şekilde Türkiye'de de bağımsız denetim ile ilgili yasal düzenlemelerin günümüz şartlarına uygun hale getirilmesi amaçlanmıştır. Bu konuda yapılan çalışmaların en önemlisi kuşkusuz 50 yılı aşkın süredir yürürlükte olan Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) değiştirilmesidir (Karakoç, 2013, 17). Yeni TTK, firma iflasları, yönetim zaafı, teknolojik gelişmeler, elektronik ticaret, uluslararası iletişim ve küreselleşme gibi etkenler açısından şirketlerin mevcut ticaret hayatını ve iş yapış alışkanlıklarını büyük ölçüde değiştirecek birçok yenilik getirmiştir. Türkiye'yi uluslararası platformda geçerli kurullarla tanıştıracak söz konusu yeniliklerin en önemlilerinden birisi de kuşkusuz bazı şirketler için bağımsız denetim zorunluluğunun getirilmiş olmasıdır (Coşkun, 2011). Bağımsız denetim konusunda getirilen diğer bir yenilik ise Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) kurulmasıdır. Bu

kurum, uluslararası standartlarla uyumlu muhasebe ve denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek, bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak amacıyla oluşturulmuştur. Teknik olarak ele alındığında KGK'nın yapısının Avrupa Birliği uygulamalarına ve 8.Yönerge'ye paralel bir şekilde düzenlendiği görülmektedir (Acar vd., 2012, 118).

Denetim mesleğinin uluslararası standartlara göre icra edilmesi için başta KGK ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) olmak üzere çeşitli kurumlar tarafından düzenlemeler yapılmış ve en son olarak TTK ile birlikte denetim faaliyetlerinin Uluslararası Denetim Standartları'na (UDS) uyumlu TDS'ye göre yapılacağı belirtilmiştir. TTK'ya göre; anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) göre denetlenecektir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir. Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir. (TTK, Madde 397-406). Dünyada dört büyükler olarak bilinen denetim şirketlerinin yanında çok sayıda yerel denetim şirketleri de Türkiye'de faaliyet göstermektedirler. Bu denetim şirketleri denetim faaliyetlerini TDS'ye göre yapmaktadırlar (Terzi vd., 2014, 193).

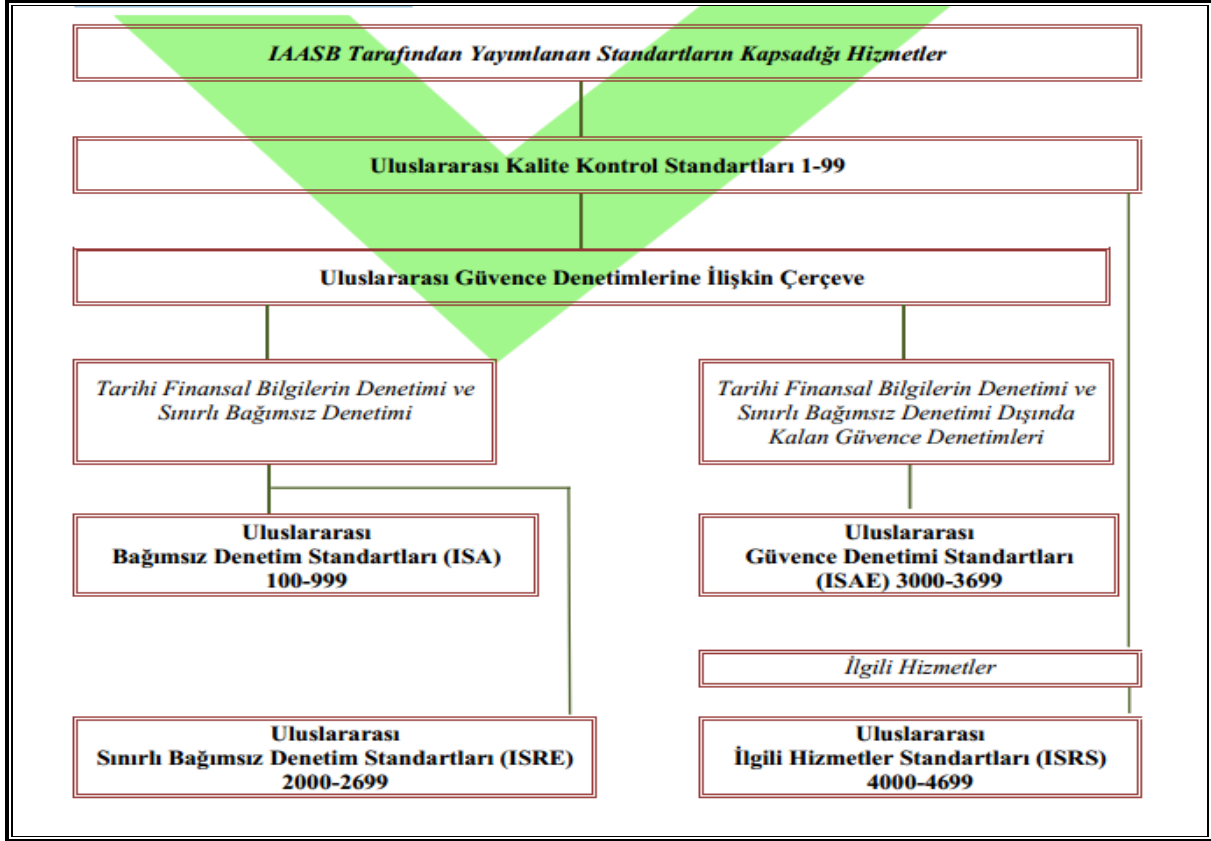
Yatırımcılar ve karar alıcılar finansal nitelikli bilgiler ve işletme başarısının ölçülmesi ile ilgili olarak bağımsız güvence beklentisi içerisindedirler. Karar alıcılar kararlarına temel olarak kullandıkları bilginin güvenilirliğini arttırmaya yardımcı olması için güvence hizmetlerine başvururlar. Güvence hizmetleri, karar alıcılar için bilginin kalitesini arttıran bağımsız profesyonel hizmetlerdir. Güvence hizmetleri, güvence sağlayıcılarının bağımsız olması ve incelenen bilgi açısından tarafsız olması nedeniyle değerli kabul edilir (Güredin, 2014: 4, Arens vd. 2012: 8). Bu bağlamda çalışmanın amacı; güvence hizmetlerini tanıtarak güvence denetimi standartları hakkında bilgi vermek daha sonra güvence hizmetleri içerisinde önemli bir yer tutan ileriye yönelik finansal bilginin incelenmesi konusunu detaylı bir şekilde açıklamaktır.

1. ULUSLARARASI DENETİM VE GÜVENCE STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ

Bilindiği gibi Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde 1978 yılında kurulan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Komitesi (IAASC), 2002 yılında yeniden yapılandırılmış ve adı Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

(IAASB) olmuştur. IAASB, finansal tabloların bağımsız denetimi, finansal tabloların sınırlı bağımsız denetimi, diğer güvence hizmetleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartlar ile etik kurallar ve bu hizmetlerin verilmesine ilişkin kalite kontrol standartlarını geliştirmekte ve bu standartları her yıl güncellemektedir (Yanık ve Koçyiğit, 2014: 124). Bu kurul 2003 yılında Uluslararası Denetim ve Kalite Kontrol Standartlarını yeniden ele almak amacıyla

başlattığı açıklık projesini 2009 yılında tamamlamıştır (Kandemir ve Akbulut, 2013, 38; Cömert vd., 2013, 22). IAASB tarafından tamamlanan açıklık projesini IFAC, el kitabı olarak yayınlamıştır. KGK bu el kitabını temel alarak bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartlar yayımlanmakta olup, söz konusu standartların genel yapısı aşağıdaki şekilde özetlenebilir (KGK, 2014):



Şekil 1: Uluslararası Güvence Denetimlerine İlişkin Çerçeve

Kaynak: (KGK, 2014)

Bağımsız Denetim Standartları (ISA): Tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetiminde uygulanır. Finansal tabloların bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesi bağlamında kaleme alınmıştır. Standartlar, finansal tabloların bir bütün olarak hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda, görüşüne temel oluşturacak şekilde denetçinin makul bir güvence elde etmesini gerektirir. Standartların diğer tarihi finansal bilgilerin denetimlerinde kullanılması halinde şartların gerekliliklerine göre uyarlanmaları gerekmektedir.

Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları (ISRE): Tarihi finansal bilgilerin, ara dönemlerde dahil, sınırlı bağımsız denetimlerinde uygulanır. Sınırlı bağımsız denetim, tarihi finansal bilgilerin güvenilirliği açısından kullanıcılara sınırlı düzeyde bir güvence sağlamaktadır.

Güvence Denetimi Standartları (ISAE): Tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimi ve sınırlı

bağımsız denetimi hariç, diğer güvence denetimlerinde uygulanır. Dört adet güvence denetimi standardı bulunmaktadır. Bunlar;

- GDS 3000: Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Diğer Güvence Denetimleri Standardı
- GDS 3400: İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi
- GDS 3420: Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri
- GDS 3402: Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları

İlgili Hizmetler Standartları (ISRS): Güvence denetimleri dışında kalan ilgili hizmetlere ilişkin IAASB tarafından yayımlanan standartlardır. Burada denetçinin verdiği hizmetin ilgili kullanıcılara makul

veya sınırlı düzeyde güvence vermek gibi bir amacı yoktur.

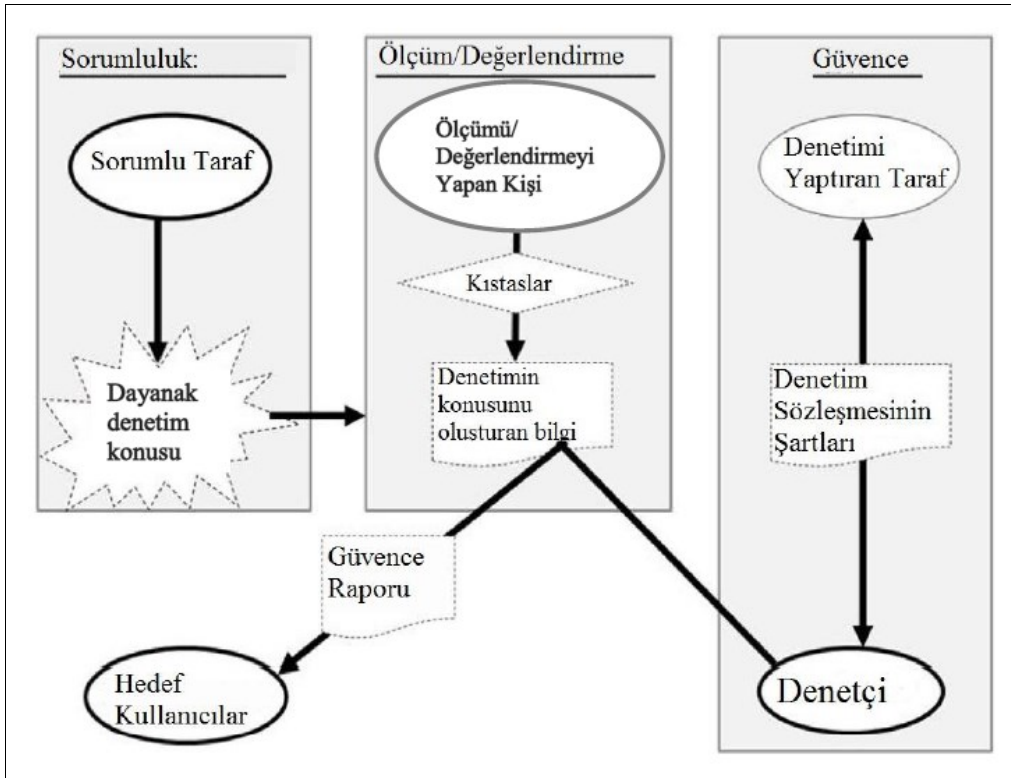
2. TARİHİ FİNANSAL BİLGİLERİN BAĞIMSIZ DENETİMİ VEYA SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMİ DIŞINDAKİ GÜVENCE DENETİMLERİ

Tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimi veya sınırlı bağımsız denetimi dışındaki güvence denetimleri Güvence Denetimleri Standardı 3000 (GDS 3000) de ele alınmıştır. Söz konusu standart Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 45 olarak KGK tarafından yayınlanmıştır. Bu Güvence Denetimi Standardı (GDS), tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimleri (Bağımsız Denetim Standartlarında-BDS) veya sınırlı bağımsız denetimleri (Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları-SBDS) dışında kalan güvence denetimlerini düzenlemektedir.

Güvence denetimi; sorumlu taraf dışındaki hedef kullanıcıların, denetime konu bilgiye ilişkin güven seviyesini artıracak şekilde tasarlanmış bir sonuç bildirmek üzere, denetçinin yeterli ve uygun kanıt elde etmeyi amaçladığı denetimdir. Örneğin bir işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi için yapılan sözleşmeler güvence sözleşmelerine örnek olarak gösterilebilir. Güvence denetimi; makul güvence denetimi, sınırlı güvence denetimi, doğrulama hizmeti veya doğrudan denetim olmak üzere dört farklı boyutta gerçekleşir (BDS 3000, madde 12/i):

- **Makul Güvence Denetimi:** Denetçinin, denetimin yapıldığı şartlarda, varacağı sonuca dayanak olarak güvence denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirdiği güvence denetimidir.
- **Sınırlı Güvence Denetimi:** Uygulanan prosedürlere ve elde edilen kanıtlara dayanarak denetçinin, denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerdiği kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir konunun dikkatini çekip çekmediğini bildirdiği güvence denetimidir.
- **Doğrulama Hizmeti:** Denetçi dışındaki bir tarafın, dayanak denetim konusunu kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçtüğü veya değerlendirdiği bir güvence denetimidir.
- **Doğrudan Denetim:** Denetçinin, dayanak denetim konusunu geçerli kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçtüğü veya değerlendirdiği ve sonuçta ortaya çıkan denetime konu bilgiyi güvence raporunun ilişiginde sunduğu güvence denetimidir.

Tüm güvence denetimlerinde sorumlu taraf, denetçi ve hedef kullanıcılar olmak üzere en az üç taraf bulunur. Denetim şartlarına bağlı olarak, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan tarafın veya denetimi yaptıran tarafın ayrı ayrı görevleri olabilir. Güvence denetimlerinde görev ve sorumluluklar aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.



Şekil 2: Güvence Denetimlerinde Görev ve Sorumluluklar

Kaynak: (GDS 3000, Ek 1, s.80)

Şekle göre sorumlu taraf, dayanak denetim konusundan sorumludur. Ölçümü veya değerlendirmeyi yapan taraf; denetime konu bilgileri meydana getiren, dayanak denetim konusunu ölçmeye veya değerlendirmeye yönelik kıstasları kullanır. Denetimi yaptıran taraf, denetim sözleşmesinin şartları üzerinde denetçiyle mutabakata varır. Denetçi, sorumlu taraf dışındaki hedef kullanıcıların, denetime konu bilgilere ilişkin güven seviyesini artıracak şekilde tasarlanmış bir sonuç bildirmek üzere yeterli ve uygun kanıt elde eder. Hedef kullanıcılar, denetime konu bilgileri esas almak suretiyle çeşitli kararlar alır. Hedef kullanıcılar; denetçinin, güvence raporunu kullanmalarını beklediği kişiler, kurumlar veya gruplardır. Yukarıda belirtilen görevler hakkında aşağıdaki çıkarımlar yapılabilir: (Kaynak: GDS 3000, Ek 1, s.81)

- Her bir güvence denetiminde, denetçinin yanı sıra en az bir sorumlu taraf ve hedef kullanıcılar bulunur.
- Denetçi; sorumlu taraf, denetimi yaptıran taraf veya hedef kullanıcı olamaz.
- Doğrudan denetimlerde denetçi, aynı zamanda ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraftır.
- Doğrulama hizmetlerinde; sorumlu taraf ya da başka biri, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf (denetçi hariç) olabilir.
- Sorumlu taraf, aynı zamanda denetimi yaptıran taraf olabilir.
- Doğrulama hizmetlerinin birçoğunda, sorumlu taraf aynı zamanda ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf ve denetimi yaptıran taraf olabilir.
- Sorumlu taraf, hedef kullanıcılardan biri olabilir; ancak tek hedef kullanıcı olamaz.
- Sorumlu taraf, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf ve hedef kullanıcılar aynı işletmeden veya farklı işletmelerden olabilir.
- Denetimi yaptıran taraf aynı zamanda sorumlu taraf değilse, hedef kullanıcı olabilir.

Denetçiler, bu GDS'na ve denetimle ilgili olup denetimin konusuna özgü tüm GDS'na uyarlar (BDS 3000, madde 13). İstisnai durumlarda denetçiler, bir GDS'nda yer alan ilgili hükümden sapmanın gerekli olduğuna karar verebilir. Bu tür durumlarda denetçi, söz konusu hükmün amacına ulaşmak için alternatif prosedürler uygular (BDS 3000, madde 18). Aşağıdaki durumların varlığı halinde güvence sözleşmesi kabul edilir veya devam ettirilir (BDS 3000, madde 22).

- Bağımsızlık dahil ilgili etik hükümlere uygunluk sağlanması,
- Denetçinin ve denetimi yürütecek kişilerin tamamının uygun yeterlik ve yeteneğe sahip olması,
- Güvence denetiminin ön şartlarının sağlanıp sağlanmadığının tespit edilmesi,
- Denetçi ile denetimi yaptıran tarafın, denetçinin raporlamaya ilişkin sorumlulukları da dâhil olmak

üzere, denetim sözleşmesinin şartlarını aynı şekilde anladıklarının teyit edilmesi.

Bir denetçi güvence denetimi yapacağına öncelikle denetimi yaptıracak taraf ile sözleşmenin şartları üzerinde mutabakata varır. Sözleşmeler ilgili bilgiyi detaylı şekilde gösterecek şekilde yazılı yapılır. Birbirini takip eden dönemlerde denetim yapılması durumunda denetçi, denetim sözleşmesi şartlarının içinde bulunulan durum ve şartlara göre revize edilmesinin gerekli olup olmadığını değerlendirir. Denetçi makul bir gerekçe olmadıkça denetim sözleşmesi şartlarında değişiklik yapılmasını kabul etmez (BDS 3000, madde 27-29).

Sorumlu denetçi denetimi yürütecek kişilerin tamamının denetimi, ilgili standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütebilecek, içinde bulunulan şartlara uygun bir güvence raporu düzenleyebilecek yetkinlikte olmasına dikkat etmelidir. Güvence denetiminde uzman çalışmasından yararlanılabilir veya başka bir denetçinin güvence çalışmasını kullanabilir (BDS 3000, madde 32).

2.1. Güvence Denetiminin Planlanması ve Yürütülmesi

Denetçi, denetimi, denetim kapsamının, zamanlamasının ve yönlendirmesinin belirlenmesi ile denetçinin amacına ulaşılmasını sağlamak için uygulanması gereken planlanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi dahil etkin şekilde yürütülmesini sağlamak üzere planlar (BDS 3000, madde 40).

Denetim sözleşmesi kabul edildikten sonra, güvence denetimine ilişkin ön şartlardan bazılarının karşılanmamış olduğunun fark edilmesi durumunda denetçi, konuyu uygun taraflar ile görüşür. Bu süreçte söz konusu olayın denetçiyi tatmin edecek şekilde çözümlenip çözülemeyeceğini, denetime devam etmenin uygun olup olmadığını ve güvence raporunda bu konuya yer verip vermeyeceğini ve verecekse bunu ne şekilde yapacağını belirler. Denetim sözleşmesi kabul edildikten sonra, geçerli kıstaslardan ya da denetim konusunun güvence denetimi için uygun olmadığını anlaşılması durumunda denetçi, yürürlükteki mevzuatın izin vermesi halinde denetimden çekilme konusunu değerlendirir. Denetime devam etmesi durumunda denetçi, içinde bulunduğu şartlara uygun bir şekilde sınırlı olumlu (şartlı) sonuç veya olumsuz sonuç bildirir ya da sonuç bildirmekten kaçınır (BDS 3000, madde 42-43).

Tetkik, gözlem, teyit, yeniden hesaplama, yeniden uygulama, analitik prosedürler ve sorgulama vb. prosedürler denetçi tarafından denetimin planlanması veya yürütülmesi için kullanılabilir (GDS 3000, A108).

2.2. Güvence Sonucunun Oluşturulması ve Raporun Hazırlanması

Denetçi, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içerip içermediği konusunda bir sonuca ulaşır. Bu sonuca ulaşırken denetçi, elde edilen kanıtların yeterliliği ve uygunluğunu ve düzeltilmeyen yanlışlıkların tek tek veya toplu olarak önemli olup olmadığını değerlendirir. Denetçi şartlara göre gerekli olması durumunda ilave kanıt elde etmeye çalışır. Yeterli ve uygun kanıt elde edememesi halinde denetçi, bir kapsam kısıtlamasından söz edileceğinden dolayı sınırlı olumlu (şartlı) sonuç bildirir, sonuç bildirmekten kaçınır veya yürürlükteki mevzuatın izin vermesi durumunda uygun görürse denetimden çekilir (BDS 3000, madde 64-66).

Güvence raporunun yazılı şekilde düzenlenmesi gerekir ve raporda, denetçinin denetime konu bilgilerle ilgili ulaştığı sonuca ilişkin açık bir ifade yer alır. Denetçinin ulaştığı sonuç; bu sonucu etkilemesi beklenmeyen (dikkat çekilen hususlar, diğer hususlar, denetimin belli yönlerine ilişkin bulgular, güvence raporu kapsamına alınan öneri veya ek bilgiler gibi) bilgi ve açıklamalardan açık bir şekilde ayrı olarak raporda bildirilir (BDS 3000, madde 67-68). Güvence raporunda asgari olarak aşağıdaki hususlar yer almalıdır (BDS 3000, madde 69):

- Raporun, bağımsız bir güvence raporu olduğunu açıkça gösteren bir başlık,
- Muhatap,
- Denetçi tarafından elde edilen güvence seviyesine, denetime konu bilgilere ve uygun hallerde dayanak denetim konusuna ilişkin bir tanım veya açıklama,
- Geçerli kıstasların açıklanması/belirlenmesi,
- Gerektiğinde, her tür önemli yapısal kısıtlamanın açıklanması,
- Denetimin GDS uyarınca yürütüldüğüne ilişkin bir ifade,
- Denetim şirketinin, KKS 1'i uyguladığına ilişkin bir açıklama,
- Denetçinin, Kurum tarafından yayımlanan Etik Kuralların bağımsızlık ve diğer etik hükümlerine uyduğuna ilişkin bir açıklama,
- Denetçinin ulaştığı sonuca dayanak olarak yürütülen çalışmanın bilgilendirici bir özeti,
- Denetçinin ulaştığı sonuç,
- Denetçinin olumlu sonuç dışında bir sonuç vermesi durumunda olumlu sonuç dışında bir sonuca yol açan husus veya hususların açıklandığı bir bölüm,
- Denetçinin imzası,
- Güvence raporunun tarihi,
- Denetçinin adresi.

Denetçi, makul güvence denetiminde; denetime konu bilgilerin, tüm önemli yönleriyle, geçerli kıstaslara uygun olarak hazırlandığı veya sınırlı güvence denetiminde; uygulanan prosedürler ve elde edilen kanıtlara dayanarak, denetçinin, denetime konu bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara uygun olarak hazırlandığı kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir hususun dikkatini çekmediği durumlarda olumlu sonuç bildirir (BDS 3000, madde 72).

Denetçi, hedef kullanıcıların dikkatini, denetime konu bilgilerde sunulan veya açıklanan bir hususa çekmek gerektiğini düşünmesi durumunda güvence raporuna Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı ekler. Benzer şekilde denetçi denetime konu bilgilerde sunulan veya açıklananlar dışındaki bir hususun bildirilmesi gerektiğini düşünmesi durumunda güvence raporuna Diğer Hususlar Paragrafı ekler (BDS 3000, madde 73).

Denetçi, kapsam kısıtlamasının olması ve bu hususun etkisinin önemli olması durumunda sınırlı olumlu sonuç bildirir veya sonuç bildirmekten kaçınır. Denetçi denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içeriyor olması durumunda sınırlı olumlu sonuç veya olumsuz sonuç bildirir. Bir hususun etkilerinin çok önemli olmaması ve olumsuz bir sonuç bildirilmesini veya sonuç bildirmekten kaçınılmasını gerektirecek derecede yaygın olmaması durumunda denetçi, sınırlı olumlu sonuç bildirir. Sınırlı olumlu sonuç, sonucu şartlı yapan hususun etkilerinin veya olası etkilerinin "hariç olmak üzere" şeklinde gösterileceği bir biçimde ifade edilir. Kapsam kısıtlamasından dolayı olumlu sonuç dışında bir sonuç bildirmesi durumunda denetçi, güvence raporunda, bu hususlara ilişkin bir açıklamaya yer verir (BDS 3000, madde 74-76).

Denetçi, güvence raporunun dayanağına ilişkin denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin anlayabilmesine olanak sağlayacak şekilde çalışma kâğıtlarını zamanında hazırlar. Denetçi, çalışma kâğıtlarını bir denetim dosyasında birleştirir ve güvence raporu tarihinden sonra nihai denetim dosyasının oluşturulmasına yönelik idari süreci zamanında tamamlar. Çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işlemi tamamlandıktan sonra denetçi, hangi şekilde olursa olsun çalışma kâğıtlarını saklama süresi sona ermeden silemez veya yok edemez (BDS 3000, madde 79-82).

3. İLERİYE YÖNELİK FİNANSAL BİLGİLERİN İNCELENMESİ (GELECEĞİN DENETİMİ)

Bir işletmenin geçmiş yıllar mali tablolarındaki verilerinden yararlanılarak gelecek yılları kapsayan proforma finansal tabloları hazırlanabilir. Bunun için öncelikle geçmiş yıllara ait çeşitli performans oranları hesaplanmalıdır. Bu performans oranlarına; işletmenin net satışları ile oranlanan nakit ihtiyacı, ticari alacaklar, stoklar, satılan malın maliyeti/net satışlar,

faaliyet giderleri/net satışlar ve net satışlardaki büyüme gibi oranlar örnek gösterilebilir. Bilindiği gibi tahminler genelde beş ila on yıllık dönemler için yapılmaktadır. Proforma mali tablolar, gelecek yıllardaki faaliyetlerle ilgili öngörüler baz alınarak hazırlanır. Proforma bilanço hazırlama yöntemlerinde büyüme oranı bilanço kalemleri üzerine uygulanmaktadır. Diğer bir deyişle büyüme yüzdesi kadar bilanço kalemleri büyütülür. Bu yöntemde sadece işletmenin sermayesi sabit kalmalıdır. Ek fon gereksinimi oluşan yıllarda tutar “finansal borçlar kalemi”; ek fon fazlası oluşan yıllarda ise fon fazlası “menkul kıymetler kalemi” olarak yazılmalıdır.

İleriye yönelik finansal bilgilerin işletmenin içinde bulunduğu durum ve ilgili tarih için gerçekçi bir yaklaşımla hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda bir denetim şirketinden güvence talep edilebilir. Bu durumda yapılacak çalışma ileriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesi başka bir ifade ile geleceğin denetimi olur.

İleriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesi Güvence Denetimleri Standardı 3400 (GDS 3400) de ele alınmıştır. Söz konusu standart Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 41 olarak KGK tarafından yayınlanmıştır. Bu GDS'nin amacı ileriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesine ve raporlanmasına ilişkin denetimler için standart belirlemek ve bu konularda rehberlik sağlamaktır. Denetçi, ileriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesi denetiminde aşağıdaki hususlarla ilgili yeterli ve uygun kanıt elde eder (BDS 3000, madde 1-2):

- İleriye yönelik finansal bilgilerin temelini oluşturan yönetimin varsayımlarının makul olup olmadığı ve hipoteze dayalı varsayımların kullanılması durumunda, bu varsayımların bilginin amacıyla tutarlılık gösterip göstermediği,
- İleriye yönelik finansal bilgilerin varsayımlara uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı,
- İleriye yönelik finansal bilgilerin uygun bir şekilde sunulup sunulmadığı ve tüm önemli varsayımlar hakkında yeterince açıklama yapıp yapılmadığı,
- İleriye yönelik finansal bilgilerin tarihi finansal bilgilerin dayandığı esasla tutarlı bir şekilde, uygun muhasebe ilkeleri kullanılarak hazırlanıp hazırlanmadığı.

“İleriye yönelik finansal bilgiler” gelecekte meydana gelebilecek olaylar ve işletmenin muhtemel eylemleriyle ilgili varsayımlara dayanan finansal bilgiler anlamına gelir. Söz konusu finansal bilgilerin niteliği büyük ölçüde subjektiftir ve hazırlanması önemli ölçüde muhakeme kullanılmasını gerektirir. İleriye yönelik finansal bilgiler bir tahmin veya projeksiyon (öngörü) olabilir; veya bu ikisinin bir birleşimi olabilir. “Tahmin”, yönetimin gerçekleştirmeyi beklediği faaliyetler ve geleceğe ilişkin olaylarla ilgili varsayımlara dayalı olarak

hazırlanan ileriye yönelik finansal bilgiler anlamına gelir. Projeksiyon (öngörü), kesin olarak meydana gelmesi beklenmeyen geleceğe ilişkin olaylara ve yönetimin eylemlerine ilişkin hipoteze dayalı varsayımlara bağlı olarak hazırlanan ileriye yönelik finansal bilgiler anlamına gelir (BDS 3400, madde 3-5).

İleriye yönelik finansal bilgiler, henüz meydana gelmemiş ve meydana gelmeyebilecek olay ve eylemlerle ilgilidir. İleriye yönelik finansal bilgilerin dayandırıldığı varsayımları destekleyen kanıtlar mevcut olabilir, ancak bu kanıtlar tarihi finansal bilgilerin denetiminden elde edilen kanıtlardan farklı olarak genellikle geleceğe yöneliktir ve dolayısıyla spekülasyon niteliktedir. Dolayısıyla denetçi, ileriye yönelik finansal bilgilerde gösterilen sonuçlara ulaşıp ulaşamayacağı hususunda görüş bildirecek bir konumda değildir (BDS 3400, madde 8).

Ayrıca, ileriye yönelik finansal bilgilerin dayandırıldığı varsayımların değerlendirilmesine ilişkin mevcut kanıt türleri dikkate alındığında, denetçinin varsayımlarda “önemli yanlışlık” bulunmadığı yönünde pozitif bir görüş vermek için yeterli tatmin düzeyine ulaşması zor olabilir. Sonuç olarak, bu standart kapsamında yönetimin varsayımlarının makul olup olmadığı raporlanırken, denetçi yalnızca orta düzeyde bir güvence sağlar (BDS 3400, madde 9).

3.1. İşin Kabulü

Öncelikle denetçi ve müşterinin, denetimin şartları üzerinde anlaşmaya varması gerekir. Denetçi, varsayımların açık bir şekilde gerçekçi olmadığı veya ileriye yönelik finansal bilgilerin kullanım amacına uygun olmadığı kanaatine varması durumunda, denetimi kabul etmez veya denetimden çekilir. Denetçi, ileriye yönelik bilgilerin hazırlanması için gereken tüm önemli varsayımların belirlenip belirlenmediğini değerlendirebilmek amacıyla işletmeye ve ilgili faaliyete ilişkin yeterli düzeyde bilgi elde eder. Denetçinin, ileriye yönelik finansal bilgilerin tarihi finansal bilgilerle tutarlı bir temele dayanarak hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendirmek ve yönetimin varsayımlarının değerlendirilmesine yönelik tarihsel bir ölçüt sağlamak için işletmenin tarihi finansal bilgileri hakkında bilgi sahibi olması gerekir. Denetçinin ilgili geçmiş bilgilerin bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetimden geçip geçmediğini ve hazırlanmaları sırasında geçerli muhasebe ilke ve kurallarının kullanılıp kullanılmadığını belirlemesi gerekir. Bu bağlamda Denetçi, işletmenin tarihi finansal bilgilerinin güvenilirliğinin ne düzeyde doğrulandığını dikkate alır (BDS 3400, madde 11-14).

Finansal tabloları ilgilendiren dönem uzadıkça varsayımlar daha spekülasyon hale geldiğinden, bu dönemin uzaması, yönetimin en iyi tahmine dayalı varsayımlarda bulunma kabiliyetini azaltır. Kapsanan dönem, yönetimin varsayımlar için makul bir

dayanağa sahip olduğu dönemi aşamaz. Denetçi, ileriye yönelik finansal bilgilerin kapsadığı zaman dilimini dikkate alır. Denetçinin ileriye yönelik finansal bilgilerin kapsadığı döneme ilişkin yaptığı değerlendirmeye ilgili; faaliyet döngüsü, varsayımların güvenilirlik derecesi ve kullanıcıların ihtiyaçları gibi bazı faktörleri dikkate alır (BDS 3400, madde 16).

3.2. İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesine İlişkin Rapor

Denetçi bir işletmenin ileriye yönelik finansal bilgilerini incelediğinde elde ettiği sonuca ilişkin bir rapor yazacaktır. Bu rapor aşağıdaki unsurları içermelidir (BDS 3400, madde 27).

- Başlık,
- Muhatap,
- İleriye yönelik finansal bilgilerin belirtilmesi,
- GDS'na yapılan atıf,
- Yönetimin ileriye yönelik finansal bilgilerin dayandığı varsayımlar da dahil bu bilgilerden sorumlu olduğuna ilişkin bir açıklama,

- Uygun hallerde, ileriye yönelik finansal bilgilerin amacı ve/veya sınırlı dağıtımına yapılan atıf,
- Varsayımların ileriye yönelik finansal bilgiler için uygun dayanak sağlayıp sağlamadığı konusunda negatif güvence ifadesi,
- İleriye yönelik finansal bilgilerin varsayımlara dayanarak uygun şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı ve ilgili finansal raporlama çerçevesine uygun olarak sunulup sunulmadığına ilişkin bir görüş,
- İleriye yönelik finansal bilgilerin gösterdiği sonuçların ulaşılabilirliğine ilişkin uygun uyarılar,
- Prosedürlerin tamamlandığı tarihle aynı tarih olması gereken rapor tarihi,
- Denetçinin adresi,
- İmza.

İleriye yönelik tahmini (proforma) bilgilerin denetimine ilişkin rapor örneği aşağıdaki şekilde olabilir.

<p>Başlık ve Muhatap;</p> <p>İşletmenin tahminleri ve ileriye yönelik finansal bilgilerinden oluşan xx.xx.xxxx tarihli finansal durum tablosu, gelir tablosu ve nakit akış tablolarını incelemiş bulunmaktayız. İşletme yönetimi söz konusu tahminlerden sorumludur. Bizim sorumluluğumuz bu tahminlere ilişkin bir görüş vermektir.</p> <p>İncelemelerimiz Güvence Denetimi Standardı 3400'e uygun olarak yapılmıştır. Söz konusu inceleme yapılırken yönetimin tahminlerine ilişkin uygun örülen prosedürler uygulanmıştır. Yaptığımız değerlendirmelerin makul bir görüş oluşturmak için yeterli bir dayanak olduğuna inanıyoruz.</p> <p>Görüşümüze göre, yönetimin tahminleri GDS'na uygun yapılmıştır. Ancak tahminler ile fiili durum farklı nedenlerle zaman zaman farklılaşabilir. Bu raporun tarihinden sonra ortaya çıkacak gelişmeler nedeniyle raporu güncelleme gibi bir sorumluluğumuz bulunmamaktadır.</p> <p>Denetçi Tarih İmza</p>

Şekil 3: İleriye Yönelik Bilgilerin Denetimine İlişkin Rapor Örneği

Kaynak: (Arens vd., 2012: 803)

Denetçi yaptığı çalışmalar sonucunda ileriye yönelik bir finansal bilgi için olumlu sonuç verebilir. Buna ilişkin bir örnek aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

<p>Başlık ve Muhatap;</p> <p>İşletmenin tahminleri ve ileriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesinde uygulanan Güvence Denetimi Standardı 3400'e uygun olarak tarafımızca incelenmiştir. Yönetim, tarafından tahmine dayanak oluşturan X dipnotunda belirtilen varsayımlar da dahil olmak üzere tahminden sorumludur.</p> <p>Varsayımları destekleyen kanıtlara ilişkin incelememize göre, bu varsayımların tahmin için makul bir dayanak oluşturmadığı kanaatine varmamıza sebep olacak bir husus dikkatimizi çekmemiştir. Ayrıca, görüşümüze göre tahmin, varsayımlara dayanarak uygun şekilde hazırlanmış ve geçerli çerçeveye uygun olarak sunulmuştur.</p> <p>Öngörülen olayların genellikle beklendiği şekilde meydana gelmemesinden ve sapmanın önemli düzeyde olabilmesinden dolayı, gerçek sonuçlar ileriye yönelik finansal bilgilerden muhtemelen farklı olacaktır.</p> <p>Denetçi Tarih İmza</p>
--

Şekil 4: Bir Tahmine Dayalı Olumlu Sonuç Belirten Rapor Örneği

Kaynak: (BDS 3400, madde 28).

Denetçi, ileriye yönelik finansal bilgilerin sunum ve açıklamasının yeterli olmadığı kanaatine varması durumunda, ileriye yönelik finansal bilgilere ilişkin raporunda sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) veya olumsuz görüş bildirir ya da uygun hallerde denetimden çekilir (BDS 3400, madde 30). Denetçi, bir veya daha fazla önemli varsayımın en iyi tahmine veya hipoteze dayalı varsayımlar temelinde hazırlanan ileriye yönelik finansal bilgiler için makul bir dayanak sağlamadığı kanaatine varması durumunda, ileriye yönelik finansal bilgilere ilişkin raporunda olumsuz görüş bildirir ya da denetimden çekilir (BDS 3400, madde 31). İncelemenin, içinde bulunulan şartlarda gerekli olan bir veya daha fazla prosedürün uygulanmasını önleyen durumlardan etkilenmesi halinde, denetçi denetimden çekilir veya görüş bildirmekten kaçınır ve ileriye yönelik finansal bilgilere ilişkin raporunda kapsam sınırlamasını açıklar (BDS 3400, madde 32).

3. BİR İZAHNAMEDE YER ALAN PROFORMA FİNANSAL BİLGİLERİN DERLENMESİNE İLİŞKİN RAPORLAMA YAPMAK ÜZERE ÜSTLENİLEN GÜVENCE DENETİMLERİ

Bir izahnamede yer alan proforma finansal bilgilerin derlenmesine ilişkin raporlama yapmak üzere üstlenilen güvence denetimleri Güvence Denetimleri Standardı 3420 (GDS 3420) de ele alınmıştır. Bu Güvence Denetimi Standardı (GDS), denetçinin bir izahnamede yer alan proforma finansal bilgilerin sorumlu tarafta yapılan derlemesi üzerine raporlama yapmak için üstlendiği makul güvence doğrulama hizmetlerini ele almaktadır (BDS 3420, madde 1).

İzahname; işletmenin menkul kıymetleriyle ilgili mevzuat uyarınca düzenlenen ve üçüncü bir tarafın buna dayanarak yatırım kararı almasının amaçlandığı belgedir. Proforma finansal bilgiler de; önemli bir olay veya işlemin işletmenin düzeltilmemiş finansal bilgileri üzerindeki etkisini, bu amaçla seçilen daha önceki bir tarihte gerçekleşen bir olaymış veya üstlenilen bir işlemmiş gibi göstermek için yapılan düzeltmelerle birlikte sunulan finansal bilgilerdir (BDS 3420, madde 11).

Bir izahnamede yer alan proforma finansal bilgilerin amacı yalnızca, önemli bir olay veya işlemin işletmenin düzeltilmemiş finansal bilgileri üzerindeki etkisini bu amaçla seçilen daha önceki bir tarihte gerçekleşen bir olaymış veya yapılan bir işlemmiş gibi göstermektir. Bu süreç aşağıdaki adımları içerir (BDS 3420, madde 4):

- Proforma finansal bilgileri derlerken kullanılacak düzeltilmemiş finansal bilgilerin kaynağının belirlenmesi ve düzeltilmemiş finansal bilgilerin bu kaynaktan elde edilmesi,
- Proforma finansal bilgileri sunmak amacıyla, düzeltilmemiş finansal bilgilere proforma düzeltmelerin uygulanması,

- Elde edilen proforma finansal bilgilerin açıklamalarıyla birlikte sunulması.

3.1. Görüş Oluşturulması

Denetçi, sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derleyip derlemediği konusunda bir görüş oluşturur. Denetçi söz konusu görüşü oluşturmak için, proforma finansal bilgilerin derlenmesinde önemli eksikliklerin bulunup bulunmadığına veya bir proforma düzeltmenin uygun olmayan kullanımı veya uygulanmasının bulunup bulunmadığına ilişkin yeterli ve uygun kanıt elde edip etmediğine dair bir sonuca varır. Bu sonuç; geçerli kıstasların kamuoyuna açık olmaması halinde, sorumlu tarafın bu kıstasları yeterli şekilde tanımlayıp tanımlamadığına ve açıklayıp açıklamadığına ilişkin bir değerlendirmeyi de içerir (BDS 3420, madde 29-30).

Sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlediği sonucuna varması durumunda denetçi olumlu görüş bildirir. GDS 3000 uyarınca olumlu görüş dışında bir görüşün uygun olacağı sonucuna varması halinde denetçi, konuyu sorumlu tarafla müzakere eder. Sorumlu tarafın gerekli değişiklikleri yapmayı reddetmesi durumunda denetçi; raporu sunmaz, denetimden çekilir veya hukuki danışmanlık alma seçeneğini değerlendirir. Bazı durumlarda ise ilgili mevzuat proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediği konusunda olumlu görüş dışında bir görüş içeren izahnamelerin yayımlanmasını engellemeyebilir. Böyle bir durumda, GDS 3000 uyarınca olumlu görüş dışında bir görüşün uygun olacağı sonucuna varması halinde denetçi, olumlu görüş dışındaki görüşler ile ilgili GDS 3000'de bulunan hükümleri uygular (BDS 3420, madde 31-33).

Denetçi, bazı durumlarda kullanıcıların dikkatinin, proforma finansal bilgilerde veya ilişkiindeki açıklayıcı dipnotlarda sunulan veya açıklanan bir hususa yönlendirilmesi gerektiğine karar verebilir. Bu durumda yeterli ve uygun kanıt elde etmiş olması koşuluyla, raporuna Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı ekler. Bu şekilde bir paragraf yalnızca proforma finansal bilgilerde veya ilişkiindeki açıklayıcı dipnotlarda sunulan ya da açıklanan bilgilere atıfta bulunur (BDS 3420, madde 34). Güvence raporunda aşağıdaki hususlar yer almalıdır (BDS 3420, madde 35):

- Raporun bağımsız bir güvence raporu olduğunu açıkça gösteren bir başlık,
- Denetim sözleşmesinde yer alan muhatap,
- Düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynak ve bu kaynağa ilişkin bir bağımsız denetim veya sınırlı denetim raporunun yayımlanmış olup olmadığı, proforma finansal bilgilerin tarihi veya

- kapsadığı dönem ve sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri derlerken esas aldığı geçerli kıstaslara ve bu kıstasların kaynağına ilişkin bir atf bilgilerinin içeren giriş paragrafı,
- Sorumlu tarafın proforma finansal bilgilerin geçerli kıstaslara dayanarak derlenmesinden sorumlu olduğuna ilişkin bir açıklama,
 - Denetçinin sorumluluklarını belirten bir açıklama,
 - Denetimin; GDS 3420 ye uygun olarak yürütüldüğü yönünde bir açıklama,
 - Denetim şirketinin KKS 1'i hükümlerini uyguladığına ilişkin bir açıklama,
 - Denetçinin Kurum tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallara uyduğuna ilişkin bir açıklama,
 - Görüş (Proforma finansal bilgiler tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenmiştir veya proforma finansal bilgiler belirtilen dayanağa göre doğru ve düzgün bir şekilde derlenmiştir),
 - Denetçinin imzası,
 - Rapor tarihi,
 - Denetçinin adresi.

**İZAHNAMEDE YER ALAN PROFORMA FİNANSAL BİLGİLERİN DERLENMESİNE İLİŞKİN
BAĞIMSIZ DENETÇİ GÜVENCE RAPORU**

Muhataplar;

ABC Şirketinin proforma finansal bilgilerinin derlenmesini raporlamaya yönelik güvence denetimimizi tamamlamış bulunuyoruz. Proforma finansal bilgiler şirket tarafından yayımlanan izahnamenin xx-xx sayfalarında yer almaktadır.

Proforma finansal bilgiler X tarafından xx.xx.xxxx tarihinde gerçekleşmiş gibi göstermek amacıyla derlenmiştir. Bu sürecin bir parçası olarak, veriler xxxx tarihli bağımsız denetimden geçmiş mali tablolarından elde edilmiştir.

Sorumlu taraf proforma finansal bilgilerin geçerli kıstaslara dayanarak derlenmesinden sorumludur.

KGK tarafından yayımlanan bağımsızlık ve diğer etik hükümlerine uygunluk sağlamaktayız. Denetim şirketimiz; KKS 1'i uygulamakta ve dolayısıyla etik hükümlere, mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluk sağlandığına dair belgelendirilmiş politika ve prosedürleri içeren kapsamlı bir kalite kontrol sisteminin devamlılığını sağlamaktadır.

Bağımsız denetçinin sorumluluğu sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri, tüm önemli yönleriyle, geçerli kıstaslara dayanarak derleyip derlemediği hakkında görüş vermektir. Yaptığımız denetim, KGK tarafından yayımlanan GDS 3420'ye uygun olarak yürütülmüştür. Bu denetimin amaçları açısından, proforma finansal bilgilerin derlenmesinde kullanılan herhangi bir tarihi finansal bilgiye ilişkin herhangi bir raporun veya görüşün güncellenmesinden veya yeniden yayımlanmasından sorumlu değiliz. Ayrıca denetim süresince proforma finansal bilgilerin derlenmesinde kullanılan finansal bilgilere ilişkin bir bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetim yürütmüş de değiliz. İzahnamede yer alan proforma finansal bilgilerin amacı yalnızca, önemli bir olay veya işlemin işletmenin düzeltilmemiş finansal bilgileri üzerindeki etkisini, bu amaçla seçilen daha önceki bir tarihte gerçekleşen bir olaymış veya yapılan bir işlemmiş gibi göstermektir. Dolayısıyla, olay veya işlemin xxxx tarihindeki gerçek sonucunun gösterilen şekilde olacağı konusunda herhangi bir güvence vermemekeyiz. Seçilen prosedürler; denetçinin; işletmenin niteliğine, derlenen proforma finansal bilgilere ilişkin olay veya işleme ve diğer denetim şartlarına yönelik anlayışını göz önünde bulundurarak ulaştığı muhakemesine dayanmaktadır. Denetimimiz aynı zamanda proforma finansal bilgilerin genel sunumunun değerlendirilmesini de içermektedir. Denetim sırasında elde ettiğimiz kanıtların, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Görüşümüze göre, proforma finansal bilgiler, tüm önemli yönleriyle, geçerli kıstaslara dayanarak derlenmiştir (proforma finansal bilgiler, belirtilen dayanağa göre doğru ve düzgün bir şekilde derlenmiştir).

İmza

Tarih

Adres

Şekil 5: Olumlu Görüş İçeren Denetçi Raporu Örneği

Kaynak: (BDS 3420).

SONUÇ

Bir işletmeye ait finansal bilgiler finansal tablolar aracılığıyla kamuya açıklanır. Karar alıcılar karar alma sürecinde bu finansal tabloları kullanırlar. Alınan kararların doğru olabilmesi finansal tablolar aracılığıyla açıklanan bu bilgilerin güvenilir olmasına bağlıdır. Bu bilgilerin güvenilir olmasını sağlayan unsur da bağımsız denetimdir. Bilindiği gibi bağımsız denetimde bir işletmenin finansal tablolarının uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine uygun hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda makul güvence veren bir sistemdir. Uygulamada bağımsız denetim her yılın sonunda hazırlanan 31.12.201X tarihli finansal tablolar için bir görüş verilmesi ekinde gerçekleşirse sürekli bağımsız denetim olarak adlandırılır. Sürekli bağımsız denetimde denetim görüşü finansal tablo tarihinden yaklaşık 3 ay sonra verildiğinden bir anlamda tarihi finansal bilgi için geriye dönük verilmiş bir görüş niteliğindedir. Bu durum zaman zaman anlamını yitirebilir. Çünkü günümüzde karar alıcılar bir işletme ile ilgili sürekli bilgi niteliğinde eş anlamlı bilgi almak istemektedirler. Bu bağlamda bazı sektörlerde ara dönem finansal tabloların da bağımsız denetime tabi olması zorunluluğu getirilmiştir. Bu uygulamaya sınırlı bağımsız denetim denmektedir.

Bir işletmenin tarihi finansal bilgilerinin denetimi veya sınırlı denetimi dışındaki güvence hizmetleri de büyük önem taşır. Küreselleşme ve bilgi teknolojilerindeki gelişmeler nedeniyle ekonomik sistem ve muhasebe bilgi sistemi çok farklı bir yapıya bürünmüştür. Günümüzde işletmelerin tarihi finansal bilgileri kadar geleceğe ilişkin proforma finansal bilgileri talep edilir hale gelmiştir. Birçok karar alıcı tarihi finansal bilgilere verilen denetim görüşü ile yetinmemekte, geleceğe ilişkin finansal bilgileri karar alma sürecinde daha aktif olarak kullanmaktadır. Hatta bazı ülkelerde işletmelerin tarihi finansal bilgileri yanında geleceğe ilişkin proforma finansal bilgilerini açıklaması yasal olarak talep edilmektedir. Böyle bir uygulamanın hayata geçirilmesi durumunda çeşitli tahmin ve varsayımlara dayanan bu finansal tablolar hakkında da makul güvence verilmelidir. İşte diğer güvence denetimi çalışmaları ile bir işletmenin ileriye yönelik finansal tabloları hakkında da güvence beyanları verilebilir.

Bir işletmenin geçmiş yıllar mali tablolarındaki verilerinden yararlanılarak gelecek yıla ait proforma finansal tabloları hazırlanabilir. Proforma mali tablolar, gelecek yıllardaki faaliyetlerle ilgili öngörüler baz alınarak hazırlanır. İleriye yönelik finansal bilgilerin işletmenin içinde bulunduğu durum ve ilgili tarih için gerçekçi bir yaklaşımla hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda verilecek bir beyan şeklinde güvence talep edilebilir. Bu durumda yapılacak çalışma ileriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesi başka bir ifade ile geleceğin denetimi olur.

Tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimi ve sınırlı bağımsız denetimi hariç diğer güvence denetimlerinde uygulanan Güvence Denetimi Standartları (ISAE); GDS 3000: Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Diğer Güvence Denetimleri Standardı, GDS 3400: İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi, GDS 3420: Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri ve GDS 3402: Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporlarıdır. Güvence hizmetleri, karar alıcılar için bilginin kalitesini arttıran bağımsız profesyonel hizmetlerdir. Bu çalışmada güvence hizmetleri tanımlanmış, güvence denetimi standartları hakkında bilgi verilmiş, daha sonra güvence hizmetleri içerisinde önemli bir yer tutan ileriye yönelik finansal bilginin incelenmesi konusunu detaylı bir şekilde açıklamıştır.

Bilindiği gibi KGK, IFAC tarafından yayınlanan standartları Türkçeye çevirerek yayınlamaktadır. Şu ana kadar Bağımsız Denetim Standartları, Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları, Güvence Sözleşmeleri Standartları ve İlgili Hizmetler Standartları resmi gazetede yayınlanmıştır. Bu bağlamda bu çalışmada sadece güvence denetimleri standartları ve ileriye yönelik finansal bilgilerin gözden geçirilmesi (geleceğin denetimi) açıklanmaya çalışılmıştır. Bu açıdan çalışmanın uygulamacılar için yol gösterici nitelikte olması amaçlanmıştır. Uygulamanın yaygınlaşması ile birlikte bundan sonra yapılacak çalışmalarda güvence denetimleri başka bakış açıları ile daha detaylı bir şekilde ele alınabilir. Özellikle uygulama örnekleri incelenerek standartlar ile uygulamanın ne ölçüde örtüştüğü araştırılabilir.

KAYNAKÇA

1. Acar, D., Aktürk, A., ve Coşkun A. (2012). "Gönüllüden Zorunlu Bağımsız Denetime Geçişin Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetime Etkileri", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 34.
2. Arens, A. A., Elder J. R., Beasley, S. M. (2012). Auditing and Assurance Services, Prentice Hall, 14. Ed.
3. Bozdemir, E. (2013). "Sermaye Şirketlerinde Bağımsız Denetimin Zorunluluğuna İlişkin Yasal Düzenlemeler ve Güncel Gelişmeler," Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos.
4. Coşkun, A. (2011). "Kobilerin Denetiminde Uluslararası Denetim Standartlarının Uygulanması", X. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, IV. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Ekim.
5. Cömert, N., Uzay, Ş., Selimoğlu, S. K. ve Uyar, S. (2013). Uluslararası Denetim Standartları

- Kapsamında Bağımsız Denetim, Sakarya Üniversitesi SEM Yayınları, 2013.
6. Güredin, E. (2014). Denetim ve Güvence Hizmetleri, Türkmen Kitabevi.
 7. Kandemir, T. ve Akbulut, H. (2013). “Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt 9, Sayı 20.
 8. Karakoç, M. (2013). “Türk Ticaret Kanunu İle Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz.
 9. KGK, (2014), “Türkiye Denetim Standartlarına İlişkin Bilgi Notu”, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/bilgiNotu.pdf>, 05.11.2014
 10. KGK, Güvence Denetimleri Standardı 3000: Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri, Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 45.
 11. KGK, Güvence Denetimleri Standardı 3400: İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi, Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 41, 12.11.2014 Tarih ve 29173 Sayılı Resmi Gazete
 12. KGK, Güvence Denetimleri Standardı 3420: Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri, 12.12.2014 Tarih ve 29201 Sayılı Resmi Gazete
 13. Selimoğlu, S. K. (2012). Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 2636.
 14. SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri:X, No: 22
 15. Şengel, S. (2011). “Yeni Türk Ticaret Kanununun Sermaye Şirketleri İle İlgili Getirdiği Yeniliklerin Değerlendirilmesi”, Journal of World of Turks, Vol. 3, No. 2.
 16. Terzi, S., Kıymetli, Ş. İ. ve Solak, B. (2014). “Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Denetim Kalitesine Etkisi: Borsa İstanbul’da Ampirik Bir Araştırma”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt: 10, Sayı: 23.
 17. Yanık, S. ve Koçyiğit, S. Ç. (2014). “Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kapsamında ISAE 3000 ve Bağımsız Güvence Raporlarının ISAE 3000 Açısından Değerlendirilmesi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı: 16, Aralık.

KÂR AMACI GÜTMİYEN İŞLETMELERDE DENETİM: BİR PARADOKS MU?

AUDITING IN NON- PROFIT ORGANIZATIONS: IS IT A PARADOX?

Tuğba Uçma UYSAL*, Ganite KURT**

* Doç. Dr., Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Turizm Fakültesi Öğretim Üyesi ucamtugba@gmail.com

** Prof. Dr., Gazi Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Yüksek Okulu ganite@gazi.edu.tr

ÖZ

Kendileri birer hukuki denetim aracı olarak kurulmuş olan ya da örgütlenen kâr amacı gütmeyen kuruluşlar (dernekler, vakıflar, sivil toplum kuruluşları vb.) açısından bağımsız denetim olgusu bir paradoks mu yoksa bir gereklilik mi sorusu bu çalışmanın temel çıkış noktasını oluşturmaktadır. Kâr amacı gütmeyen işletmelerde 1990'lı yıllarda yaşanan finansal skandallar nedeniyle bu işletmelerdeki finansal raporlama sisteminin sorgulanmasını gerektirmiş ve bu işletmeler açısından hesap verebilirlik olgusunu medya düzeyine taşımıştır. Ancak kâr amacı gütmeyen işletmeler açısından hesap verebilirlik yeni bir kavram değildir. Amerika'da 1973 yılında kurulan Özel Hayırseverlik ve Kamu İhtiyaçları Komisyonu (Commission on Private Philanthropy and Public Needs) gerek yaptığı çalışmalar gerekse de yayınladığı raporlar ile bu tür işletmelerdeki finansal raporlamanın önemine dikkat çekmiştir. Bu doğrultuda çalışmada öncelikle kâr amacı gütmeyen işletmelerdeki denetim açıklanmakta ardından da bu tür işletmelerde bağımsız denetimin gerekliliği tartışılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Kâr Amacı Gütmeyen İşletmeler, Denetim, Hesap Verebilirlik

Jel Kodları: M40, M42

ABSTRACT

The major starting point of this study is, the question of "Is independent audit phenomenon a paradox or a necessity for non-profit organizations (associations, foundations, NGO's) constituted as judiciary governance organs?" Due to financial scandals involving non-profit organizations occurred in 1990's, the financial reporting system on these organizations questioned and the accountability issue is argued in media level. However accountability for non-profit organizations is not a recent notion. In USA, The Commission on Private Philanthropy and Public Needs founded in 1973, attracted attention to importance of financial reporting for non-profit organizations with their studies and published reports. Accordingly in this study, first audit in non-profit organizations explained and then the necessity of independent audit for non-profit organizations discussed.

Keywords: Nonprofit Organisations, Auditing, Accountability

Jel Codes: M40, M42

1. GİRİŞ

Kendileri birer hukuki denetim aracı olarak kurulmuş olan ya da örgütlenen kâr amacı gütmeyen kuruluşlar (dernekler, vakıflar, sivil toplum kuruluşları vb.) açısından bağımsız denetim olgusu bir paradoks mu yoksa bir gereklilik mi sorusu bu çalışmanın temel çıkış noktasını oluşturmaktadır. Bilindiği gibi ülkemizde 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda 6335 sayılı Kanun'la değişiklik yapılmış ve aynı kanunda 88. maddenin 3. fıkrasında yapılan değişiklikle Kamu Gözetim Kurumu'na tanınan yetkiler artırılmıştır. Bu kapsamda "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir. Bu standart ve düzenlemeler, Türkiye Muhasebe Standartları'nın cüz'ü addolunur." Şeklindeki ifade ile KGK'nın düzenleme yapacağı kuruluşların içerisinde kâr amacı gütmeyen kuruluşlar da sayılmıştır. Yapılan düzenlemeler incelendiğinde kâr amacı gütmeyen kuruluşlar açısından yapılan yasal

düzenlemelerin sayısının azlığı dikkat çekmektedir. Eğer kâr amacı gütmeyen kuruluş bir kamu kuruluşu niteliğinde ise, 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde iç kontrol sistemi ve iç denetim birimi oluşturulması ve etkin bir şekilde yürütülmesi gerekmektedir. Ancak özel kuruluş niteliğinde olan bir kâr amacı gütmeyen kuruluş açısından gerek bağımsız denetim gerekse de iç denetim açısından bir düzenleme yer almamaktadır. Bu noktada bu tür kuruluşlar açısından bağımsız denetimin gerekliliğini sorgulamak ve eleştirel bakış açısı ile durumu değerlendirmek gerekmektedir.

Bilindiği gibi kâr amacı gütmeyen işletmeler ulusal ekonomiler içerisinde büyüyen ve çoğalan bir nitelik taşımaktadır ve bu işletmeler kamu hizmetlerinin daha geniş bir alana yayılması sırasında hükümetlere yardımcı olmaktadır (Kearns, 1994). Bununla birlikte kâr amacı gütmeyen işletmeler ekonomilerin gelişen bir sektörü olmakla beraber toplumun da kritik bir parçasını oluşturmaktadır. Çünkü bu işletmeler bir toplumdaki bireyler için gönüllü olarak faydalar

sağlamakta ve birçok toplumun ayrılmaz parçası halinde işlerlik göstermektedir. Bu noktada bu işletmelerin kamu kaynaklarının toplumun tüm kesimlerine iletilmesine uygun ortamı sağladıkları (Previtt ve Erhun 2011,471) ve birçok alanda hukuki denetimi gönüllü olarak üstlendikleri söylenebilir. Ulusal ekonomiler açısından son derece öneme sahip olan bu işletmelerdeki denetim olgusu da aynı önem ile incelenmesi gereken bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Finansal raporlamanın kalitesi ve denetim raporlarının önemi muhasebe literatüründe en fazla tartışılan konulardır. Özellikle yaşanan muhasebe skandalları sonrasında bağımsız denetime yönelik yapılan yasal düzenlemeler ve yakınsama çalışmaları 21. Yüzyılda en çok üzerinde durulan konuları olmuştur. Benzer durum kâr amacı gütmeyen işletmeler açısından da geçerlidir. Kâr amacı gütmeyen işletmelerde 1990'lı yıllarda yaşanan finansal skandallar nedeniyle bu işletmelerdeki finansal raporlama sisteminin sorgulanmasını gerektirmiş ve bu işletmeler açısından hesap verebilirlik olgusunu medya düzeyine taşımıştır (Keating ve Frumkin 2000). Ancak kâr amacı gütmeyen işletmeler açısından hesap verebilirlik yeni bir kavram değildir (Kearns 1994). Amerika'da 1973 yılında kurulan Özel Hayırseverlik ve Kamu İhtiyaçları Komisyonu (Commission on Private Philanthropy and Public Needs) gerek yaptığı çalışmalar gerekse de yayınladığı raporlar ile bu tür işletmelerdeki finansal raporlamanın önemine dikkat çekmiştir. Bu doğrultuda çalışmada öncelikle kâr amacı gütmeyen işletmelerdeki denetim açıklanmakta ardından da bu tür işletmelerde bağımsız denetimin gerekliliği tartışılmaktadır.

2. KÂR AMACI GÜTMİYEN İŞLETMELERDE DENETİMİN DOĞASI

Bilindiği gibi kâr amacı gütmeyen işletmeler, piyasada ekonomik faaliyette bulunmayan, herhangi bir hükümetin parçası olmayan ancak tek başına toplumsal konularda hükümet politikasında değişimler yaratabilen işletmelerdir. Bu nedenle bireyler ve politik süreçler arasında bir bağlantı kurmakta, belirli konularda geniş kamuoyu dikkatini çekmeyi başarmakta ve hükümetleri değişiklik yapmaya zorlamaktadır (Salamon vd. 2000). Belirtilen görevleri yerine getiren kâr amacı gütmeyen işletmeler son dönemde özellikle gelişmiş ülkelerde büyük ekonomik güç haline dönüşmüştür. Bunu yapılan araştırma sonuçlarından açıkça görmek mümkün olmaktadır. Örneğin Johns Hopkins Rekabetçi Kâr Amacı Gütmeyen Sektör (Johns Hopkins Comparative Non-profit Sector Project) projesi kapsamında yürütülen araştırmada 22 ülke yer almakta ve ABD, İngiltere, Fransa, Almanya ve Japonya'nın dahil olduğu ülkelerde ortalama işgücü piyasasının % 5'i oranında istihdam sağlayan sektör olarak kâr amacı gütmeyen

sektör yer almaktadır. Bu da kâr amacı gütmeyen işletmelerin karma ekonomilerde refah ve kalkınmanın yeni formu olarak tanımlanmasına imkan tanımakta ve artan bir şekilde yeni kamu yönetimi yaklaşımlarının bir parçası olmaktadır. Bu durum aynı zamanda kâr amacı gütmeyen işletmelerin sosyal hesap verebilirlik mekanizmasının bir parçası olarak ifade edilmesine de neden olmaktadır (Anheier 2000, 4-6).

Sosyal hesap verebilirlik mekanizması açısından kritik öneme sahip olan bu işletmelerdeki hesap verebilirliğin en önemli araçlarından biri olan muhasebe bilgi sistemi ve ürettiği raporların incelenmesi bir gerekliliktir. Kâr amacı gütmeyen işletmelerin birçoğunda muhasebe bilgi sistemi zayıftır. Bu işletmelerdeki potansiyel bilgi kullanıcılarının sayısının fazla olması nedeniyle hangi bilgi ulaşılabilir ya da hangisine erişim izni verilmelidir sorularına yanıt vermek de oldukça güçtür. Bu işletmelerdeki finansal bilgi kullanıcılarının birçoğu finansal tabloların nasıl yorumlanacağını da bilmemektedir. Bu durumda bu tür işletmelerde çok az bilgi kullanıcısı bu işletmelerin performans sonuçları ile ilgilenmekte ve bu bilgileri karar alım süreçlerinde kullanmaktadır. Ancak kâr amacı güden işletmelerde olduğu gibi kâr amacı gütmeyen işletmelerde de gelecekte başarı ya da sürdürülebilirlik ya da faaliyetlerin sürekliliği sadece sosyo – ekonomik faaliyetlerin kalitesine değil aynı zamanda muhasebe uygulamalarına ve finansal sonuçların bilgi kullanıcılarına sunulmasına bağlıdır. Bu işletmelerdeki finansal raporlama süreci ve işleyişini anlaşılır kılmak için birinci adım bu işletmelerdeki hesap verebilirliğin artırılması gerektiğidir. Bunun için de finansal raporlama sisteminin altı bileşeni olan örgütsel faaliyetlerin, muhasebe bilgi sisteminin, finansal açıklığın, gözetim ve izlemenin, performans değerlendirmenin, destek ve katılım için karar almanın bu tür işletmelerde hazırlanan finansal raporlama modelinin içerisinde yer alması gerekmektedir. Bu bileşenlerin her biri kâr amacı gütmeyen işletmelerdeki üç temel gruba ayrılan paydaşlara (kâr amacı gütmeyen işletmelerin sunduğu hizmeti kullananlar, bu kuruluşlara destek sağlayanlar ve bu hizmetlerden dolaylı olarak fayda sağlayan kamuoyu) işletme içerisinde yürütülen faaliyetlere ilişkin hesap verebilirliğin artmasına yardımcı olabilecektir (Keating ve Frumkin 2000). Bir işletmedeki denetim sürecini açıklayabilmek için işletmedeki muhasebe bilgi sistemini kullanarak karar alan grupları açıklamak gerekmektedir. Çünkü bir işletmede üretilen finansal bilgilerin doğruluğunu ilgili bilgi kullanıcılarına sunumunu sağlayan mekanizma bağımsız denetimdir (Epstein ve Geiger 1994, Gbadago 2015). Kâr amacı gütmeyen işletmelerde de finansal tablolardaki bilgiyi kullanarak karar alabilecek olan bilgi kullanıcıları ve bu bilgileri kullanma nedenleri aşağıdaki tabloda açıklanmaktadır:

Tablo 1: Kâr Amacı Gütmeyen İşletmelerdeki Bilgi Kullanıcıları

Bilgi Kullanıcıları	Bilgiyi Kullanma Nedenleri
Kâr amacı gütmeyen işletmelere bağlı bulunan kişiler ya da kuruluşlar	Bu tür işletmelere bağlı bulunan ya da bağlı bulunmak isteyen kişi ya da kuruluşlar bu tür işletmelerin finansal tablolarını inceleyerek karar vermektedir. Çünkü katkı sağlayacağı bu kuruluşların sağladıkları fonları hangi araçlarda kullandıklarını öğrenmek amacıyla finansal tablolara ihtiyaç duymaktadır.
Müşteriler/Tüketiciler	Kâr amacı gütmeyen işletmelerin verdikleri hizmeti satın alan müşteriler ya da tüketiciler bu hizmeti satın alırken fiyata karşı duyarlıdır. Çok az tüketici bu tür işletmelerin finansal bilgi sistemleri ile ilgili araştırma yapmaktadır.
Toplum (Bu işletmelerin verdikleri hizmetten dolayı olarak yararlanan bireyler)	Her ülkede toplumun büyük bir bölümü bu işletmelerin sunmuş olduğu hizmetlerden dolayı olarak fayda sağlamaktadırlar. Bu nedenle toplumsal düzeyde artan farkındalık kâr amacı gütmeyen işletmelerde bağımsız denetim olgusunu yeniden tartışılması gereken bir konu haline dönüştürmüştür.

Kaynak: Keating ve Frumkin 2000, 7 – 8

Yukarıdaki tablodan da görülebildiği gibi kâr amacı gütmeyen işletmeler çeşitli bilgi kullanıcılarına sahiptirler. Bu tür işletmelerin genellikle küçük, görev odaklı ve nakit akışının sınırlı olması sayılan bilgi kullanıcılarının bu işletmelerde muhasebe bilgi sisteminin sonuçlarına ve denetim raporuna olan ihtiyaç düzeylerini sınırlandırmıştır. Ancak uluslararası anlamda yaşanan muhasebe skandalları bu tür işletmelerdeki bilgi kullanıcılarının da farkındalık düzeylerini arttırmış ve bağımsız denetimin gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Örneğin ülkemizde 2004 yılında yayınlanan ve kâr amacı gütmeyen kuruluşların büyük bir kısmını oluşturan derneklere yönelik hazırlanan 5253 Sayılı Dernekler Kanunu kapsamında gerek iç denetim gerekse bağımsız denetime ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

“Derneklere iç denetim esastır. Genel kurul, yönetim kurulu veya denetim kurulu tarafından iç denetim yapılabileceği gibi, bağımsız denetim kuruluşlarına da denetim yaptırılabilir. Genel kurul, yönetim kurulu veya bağımsız denetim kuruluşlarınca denetim yapılmış olması, denetim kurulunun yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz. Denetim kurulu; derneğin, tüzüğünde gösterilen amaç

ve amacın gerçekleştirilmesi için sürdürüleceği belirtilen çalışma konuları doğrultusunda faaliyet gösterip göstermediğini, defter, hesap ve kayıtların mevzuata ve dernek tüzüğüne uygun olarak tutulup tutulmadığını, dernek tüzüğünde tespit edilen esas ve usullere göre ve bir yılı geçmeyen aralıklarla denetler ve denetim sonuçlarını bir rapor halinde yönetim kuruluna ve toplandığında genel kurula sunar. Denetim kurulu üyelerinin istemi üzerine, her türlü bilgi, belge ve kayıtların, dernek yetkilileri tarafından gösterilmesi veya verilmesi, yönetim yerleri, müesseseler ve eklentilerine girme isteğinin yerine getirilmesi zorunludur. (5253 Sayılı Dernekler Kanunu Madde 9).”

Denetime duyulan ihtiyacın ulusal anlamda yasal alt yapıya kavuşturulduğunu yukarıda ifade edilen düzenlemede görmek mümkündür. Bu durum uluslararası anlamda yapılan yasal düzenlemeler ile birlikte paralellik göstermektedir. Bağımsız denetimin ulusal anlamda yaygınlaşması ve KOBİ seviyesine taşınması kâr amacı gütmeyen işletmelerde de bağımsız denetim olgusunu işletmenin büyüklüğüne ve nakit akış düzeyine bakılmaksızın bir ihtiyaca dönüştürülmesine olanak sağlayabilecektir. Bu da kâr amacı gütmeyen işletmelerde bağımsız denetim olgusunu paradoks olmaktan çıkarıp bir gerekliliğe dönüştürecektir.

3. KÂR AMACI GÜTMEYEN İŞLETMELERDE DENETİM VE HESAP VEREBİLİRLİK

Küreselleşme olgusu temelinde toplumda yaşanan değişimlere ve bilgi teknolojileri konusundaki gelişmelerin etkisi ile değişen koşullara cevap verme ihtiyacı, işletmelerin kurumsal açıdan yeni davranış biçimleri geliştirmelerine neden olmuştur. Bu durum ülkelerin kurumsal yönetime bakış açılarını belirlediği gibi, işletmelerin de kendi kontrol mekanizmalarının sağlanması açısından önem taşımaktadır. Bahsedilen bu yeni kurumsal olgu, bazı yazarlar açısından duyarlı bir düzenleme, bazıları için işbirlikçi bir kurumsallaşma, bazılarının göre de meta düzenleme olarak adlandırılmaktadır (Hess, 2007: 454). Ancak tüm bunların temelinde kurumsal hesap verebilirlik kavramı yatmaktadır (Kurt vd. 2013). Hesap verebilirlik özünde dürüstlük ile ilgilidir. Kâr amacı gütmeyen sektörde yaşanan skandallar sektörün içerisinde hesap verebilirlik olgusunu bu işletmeler açısından yeniden gündeme getirmiştir. Literatürde hesap verebilirlik, şeffaflık, cevap verebilirlik, uyum ve gereklilik olmak üzere dört bileşenden meydana gelmektedir (Ebrahim 2010). Her bir bileşen örgütün hesap verebilirlik mekanizmasını doğrudan etkilemekte ve finansal bilginin gerçeğe uygun olarak sunumuna katkı yapmaktadır. Kâr amacı gütmeyen işletmeler hesap verebilirlik noktasında birçok faktörden etkilenebilirler. Bu faktörler ve kâr amacı gütmeyen

işletmeleri etkileme şekilleri aşağıdaki tabloda detaylı olarak açıklanmaktadır.

Tablo 2: Kâr Amacı Gütmeyen İşletmelerde Hesap Verebilirlik

Etkileyen Faktörler	Etkileme Şekli	Bağımsız Denetimin Artan Önemi
Fonların Hesap Verebilirliği	Kâr amacı gütmeyen işletmelerde toplanan fonların özellikle yaşanan muhasebe skandallarından sonra daha fazla önem kazandığı söylenebilir. Bu tür işletmelerin finansal nitelikteki işlemleri örgüt seviyesinde olduğu kadar makro anlamda da şeffaflığa ihtiyaç duymaktadır.	
Kurumsal Yönetim Anlayışı	Örgüt içerisinde yaygınlaşan kurumsal yönetim uygulamaları bu tür işletmelerde gerçekleşen finansal işlemlere ilişkin bilginin örgütün paydaşlarına sunumunu gerekli kılmaktadır. Aynı zamanda kurumsal yönetim anlayışının yaygınlaşması örgüt içerisinde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasını gündeme getirmekte ve iç denetim uygulamalarını arttırmaktadır.	
Örgütün Performansı	Performans temelli hesap verebilirlik örgütün performans sonuçları ve göstergeleri ile ilgilenmektedir. Kâr amacı güden işletmelerde olduğu gibi kâr amacı gütmeyen işletmeler açısından da örgütün faaliyet sonuçları sürekliliği hakkında bilgiler vermekte ve örgütün tüm paydaşlarının dikkatini çekmektedir. Örgütün performansı örgütün amaçlarına ulaşma düzeyini ve uzun dönemde etkinliğini anlama açısından son derece önem taşımaktadır.	
Örgütün Misyonu	Kâr amacı gütmeyen işletmelerin üstlendikleri misyonları örgütün gerçekleştirmeyi hedefledikleri sosyal konular ile doğrudan bağlantılıdır. Bu nedenle bu tür örgütlerde misyon sosyal sorunlar ile ilgilidir ve örgüt seviyesinde bu sorunlara getirilen çözümler ya da değişimler örgütün misyonunu yerine getirme noktasında önem taşımaktadır.	

Kaynak: Ebrahim 2010 (Yukarıdaki tablo belirtilen kaynaktan uyarlanarak geliştirilmiştir.)

Yukarıdaki tablodan da görülebileceği gibi kâr amacı gütmeyen işletmelerdeki hesap verebilirliği etkileyen faktörler sonuçta bu işletmeler için bağımsız denetime duyulan ihtiyaca bizi ulaştırmaktadır. Bu tür işletmeler gerek bağış yapanların sağladıkları fonların takibi gerekse bu işletmelerde meydana gelen her türlü finansal nitelikteki işlemin paydaşlara gerçeğe uygun olarak sunulduğunun nesnel göstergesi olarak bağımsız denetim raporunu kullanmalıdır. Aynı zamanda kâr amacı güden işletmelerde olduğu gibi kurumsal yönetim anlayışının yaygınlaşması örgüt seviyesinde etkin iç kontrolü gerekli kılmakta ve bu işletmeler açısından iç denetim faaliyetlerinin uygulamalarını arttırmaktadır.

4. SONUÇ

Finansal raporlar, muhasebe kayıt sürecinin bir parçası olarak işletmenin para ile ifade edilebilen ekonomik işlemlerinin sonuçlarının kaydedildiği, sınıflandırıldığı, özetlendiği bilgilerin kullanıcılara sunulmasını sağlayan araçlardır. Muhasebe bilgi sistemi-nin çıktıkları olarak ifade edilen ve her işletmenin finansal dili olarak kabul gören finansal raporların, hem bağımsız denetim hem de iç denetim ve iç kontrol ile birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Çünkü finansal raporlar, işletme sahip veya yöneticilerinin aldıkları kararlar sonucunda işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde ortaya çıkan değişimleri izlemelerine ve görmelerine yardımcı olmaktadır (Yükçü, 2004: 3). Bu nedenle de finansal raporlamanın temel amacını işletmeyle ilgili olan bilgi kullanıcılarına faydalı, doğru ve güvenilir bilgiler

sağlaması gerekmektedir. Bir işletmede etkin bir muhasebe bilgi sisteminin varlığı, işletmelerin uzun dönemde amaçlarına ulaşmada ve kısa dönemde de gerçekleşmiş faaliyetlerinin durumunu görmelerine olanak sağlamaktadır. Ancak gerek finansal raporlama standartlarının gerekse de yasal düzenlemelerin öngördüğü faydalı muhasebe bilgisinin üretilmesinde muhasebe bilgi sisteminin alt sistemlerinin iyi bir şekilde işlenmesi ile sağlanabileceği de bir gerçektir. Bu doğrultuda muhasebenin kendisinden beklenen sorumluluğu/finansal raporlamanın temel amacını yerine getirebilmesi için, işletmelerdeki muhasebe meslek mensuplarına büyük görevler düşmektedir. Başta mesleki yetkinlik olmak üzere, yasalara uygunluk, gelişmeleri takip etmek, mesleki özen ve titizliği göstermek bunlardan birkaçını oluşturmaktadır. Ancak bu noktada muhasebe bilgi sisteminin ürettiği muhasebe bilgisinin bu bilgiyi kullananlar açısından yararlı olabileceği açıktır. Açıklamaların önemi kâr amacı güden işletmelerde olduğu kadar kâr amacı gütmeyen işletmelerde de aynen geçerlidir. Gerek literatürde yer alan çalışmalar gerekse uygulamalar kâr amacı gütmeyen işletmelerde muhasebe bilgi sistemine gereken önemin verilmediğini ya da kâr amacı güden işletmelerdeki önemi taşımadığını göstermektedir. Bu nedenle belirtilen işletmeler açısından denetimin gerekliliğini yeniden tartışmayı zorunlu kılmaktadır. Çünkü bağımsız denetim uygulamaları kâr amacı gütmeyen işletmelerde örgüt performansları ile ilgili en önemli nesnel araçlardır (Privett ve Erhun 2011). Toplumsal anlamda birer hukuki denetim aracı olarak görülen kâr amacı gütmeyen kuruluşlarda bu nesnel araçların kullanımı, her gerçekleştirdikleri rolleri hem

de var oluş nedenlerini daha iyi açıklamalarına yardımcı olabilecektir. Bu nedenle kâr amacı gütmeyen işletmeler açısından bağımsız denetim olgusu bir paradoks olmaktan çıkıp, bir gerekliliğe dönüşebilecektir.

KAYNAKÇA

1. Anheier, H. K. (2000). Managing non-profit organizations: Towards a new approach (Civil Society Working Paper). London: Centre for Civil Society—LSE.
2. Anheier, H.K. 2010. What kind of nonprofit sector, what kind of society? Comparative policy reflections, Edited by: Hopt, K.J. and Von Hippel, T., In Comparative Corporate Governance of Non-Profit Organizations. New York, NY: Cambridge.
3. Ebrahim, A. (2010). The many faces of nonprofit accountability. Harvard business school working paper (10-069). <http://www.hbs.edu/faculty/Pages/item.aspx?num=39487>
4. Epstein M. and Geiger M. (1994). Investor Views of Audit Assurance: Recent Evidence of the Expectation Gap. *J. Accountancy*, 177(1): 60-66.
5. Gbadago, F.Y. 2015. Audit expectation gap and MBA accounting students' knowledge on auditor(s)' responsibilities: Evidence from a public university in Kumasi Ashanti Region of Ghana, *Journal of Accounting and Taxation*, Vol. 7(4), pp. 53-61.
6. Hess, David. 2007. Social Reporting and New Governance Regulation: The Prospects of Achieving Corporate Accountability Through Transparency, *Business Ethics Quarterly*, 17 (3), 453-476.
7. Kearns, K. P. 1994. The strategic management of accountability in nonprofit organizations: An analytical framework, *Public Administration Review* 54 (2):185-192.
8. Keating, E. K., and P. Frumkin. 2003. Reengineering nonprofit financial accountability: Toward a more reliable foundation for regulation. *Public Administration Review*, 63 (1), 3-15.
9. Kilby, P. 2006. Accountability for Empowerment: Dilemmas Facing Non-Governmental Organizations, *World Development* Vol. 34, No. 6, pp. 951–963.
10. Kurt, G., Marsap B. and Ucma T. (2013). The Possible Effects of Organization's Corporate Accountability Sense on Continuous Auditing: The Case of ISE 100, *International Journal of Accounting and Financial Reporting (IJAFR)*, Volume: 3, Number: 2, P. 287 - 296.
11. Jegers, M. (2002), The Economics of Non Profit Accounting and Auditing: Suggestions for a Research Agenda. *Annals of Public and Cooperative Economics*, 73: 429–451.
12. Privett, N. And F. Erhun. 2011. Efficient funding: Auditing in the nonprofit sector, *Manufacturing & Service Operations Management*, 13(4), 471 - 488.
13. Salamon, L. M., Hems, L. C. and Chinnock, K. (2000), 'The nonprofit sector: for what and for whom?', Working Papers of the Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, No. 37, Johns Hopkins Centre for Civil Society Studies, Baltimore.
14. Yükkü, S. (2004), *Finansal Muhasebe*, İzmir: Birleşik Matbaacılık.
15. <http://www.dernekler.gov.tr/tr/Mevzuat/kanun/5253-Dernekler-Kanunu.aspx>

DİJİTAL ORTAMDA DENETİM: SÜREKLİ DENETİM¹

AUDITING IN DIGITAL STAGE: CONTINUOUS AUDITING

Durmuş ACAR*, **Mahmut Sami ÖZTÜRK****, **Hayrettin USUL*****

* Prof. Dr. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü

** Yrd. Doç. Dr. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü

*** Prof. Dr. Katip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü

ÖZ

Son zamanlarda ortaya çıkan finansal skandallar ve çıkarılan yasal düzenlemeler ile artık günümüzde geleneksel denetim yöntemlerinden ziyade, dijital ortamda yapılan denetimler giderek önemli hale gelmektedir. Sürekli denetim gerçek zamanlı muhasebe sistemleri altında dijital ortamda işlemlerin kaydedilmesi, raporlanması ve neticesinde denetimini ifade etmektedir. Sürekli denetim sayesinde işletmelerdeki şeffaflık düzeyi yükselmekte, beraberinde hesap verilebilirlik sağlanmakta ve iç denetim daha etkili sonuçlara ulaşabilmektedir. Çalışmanın amacı, günümüzde kullanımı giderek yaygınlaşan bir denetim şekli olan sürekli denetimin incelenmesidir. Çalışma kapsamında sürekli denetim kavramı, sürekli denetimin gelişim süreci, gereksinimleri, esasları ve avantajları hakkında bilgi verilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Sürekli Denetim, Dijital Ortamda Denetim, Gerçek Zamanlı Muhasebe Sistemleri

Jel Kodları: M42, M41, L63

ABSTRACT

Especially with recently occurred financial scandals and legal regulations, rather than traditional auditing techniques, audits in digital stage are become much more important nowadays. Continuous auditing is recording, reporting and then, auditing of operations on real time accounting systems in digital stage. Through continuous auditing, the level of transparency is increasing in corporates, also accountability is being provided and internal auditing reaches more effective results. The aim of this study is analyzing of continuous auditing which is using widespread in nowadays. Informations about concepts of continuous auditing, development process, necessity, essence and advantages of continuous auditing are introduced.

Keywords: Continuous Auditing, Auditing in Digital Stage, Real Time Accounting Systems

Jel Codes: M42, M41, L63

1. GİRİŞ

Son zamanlarda meydana gelen Enron skandalı gibi, yaşanan finansal skandallar neticesinde Sarbanes Oxley yasası ve benzeri hukuki düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan bu düzenlemeler ile uygulanan denetimlerin boyutu zorunluluk olarak değişikliğe uğramıştır. Artık geleneksel denetim metodlarının yerini dijital ortamda uygulanan denetim metodları almaktadır. Gerçek zamanlı olarak uygulanan muhasebe sistemlerinin neticesinde dijital ortamda yapılan denetimleri ifade eden sürekli denetim işletmeler tarafından daha fazla kabul görmektedir. Çünkü sürekli denetim işletmelere birçok yarar sağlayabilmektedir. Sürekli denetim sayesinde iç denetim daha etkili hale gelmekte, işletmelerin güvenilirliği artmakta ve şeffaflık düzeyi yükselmektedir. Yoğun olarak bilgi teknolojilerine dayalı olması dolayısıyla kurulum ve işletim maliyetlerinin yüksek olmasına rağmen getirdiği bir çok faydaya istinaden sürekli denetimin gelecek

dönemlerde çok yaygın olarak kullanılacağı öngörülmektedir.

2. SÜREKLİ DENETİM KAVRAMI

Sürekli denetim kavramı çerçevesinde öncelikle denetimin tanımı yapılmakta, daha sonra ise sürekli denetim ile ilişkili olan kavramlar hakkında bilgi verilmektedir.

2.1. Sürekli Denetimin Tanımı

The Canadian Institute of Chartered Accountants - CICA ile American Institute of Certified Public Accountants - AICPA Araştırma Raporunda yer alan tanıma göre sürekli denetim, ilgili olan olayların gerçekleşmesinin hemen sonrasında veya eşzamanlı olarak yayınlanan denetçi raporlarının kullanılması ile bağımsız denetçilere yazılı bir güvence elde etmeye

¹ Bu çalışma "Sürekli Denetim Sistemi: Borsa İstanbul'da İşlem Gören Bir İşletmede Uygulama" başlıklı doktora tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır. Söz konusu doktora tezi Süleyman Demirel Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinasyon Birimi 4220-D1-14 No'lu proje ve TÜBİTAK 2211-A Yurtiçi Doktora Burs Programı tarafından desteklenmiştir.

olanak sağlayan bir yöntemdir (Searcy ve diğerleri 2002, 1).

CICA'nın yayınlamış olduğu sonuçlara göre, kontrollerin saptadığı anormallikler ve hatalar veya olası kontrol hataları hakkında zamanında üretilen raporların elde edilmesi için otomatikleştirilmiş “alarm tetikleyiciler” kullanılmaktadır. Aynı zamanda CICA'ya göre; gerekli denetim kanıtının çoğunu sağlamak için yüksek derecede otomatikleştirilmiş denetim prosedürlerinin uygulanmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Bunlara ilave olarak denetçilerin, otomatikleştirilmiş prosedürlere ait sonuçlar hakkında hızlı bir şekilde bilgilendirilmeleri gerekmektedir. Özellikle süreç tarafından tanımlanan anormallikler ve hatalar konusunda denetim personeli tarafından gerçekleştirilen takipsel prosedürlere ihtiyaç duyulmaktadır (Nigrini 2000, 1).

CICA ve AICPA tarafından yapılan tanımdan anlaşılmaktadır ki; sürekli denetim, büyük özel sektör şirketleri için ancak kontrol ve risk değerlendirmelerinin otomatik olarak gerçekleştirildiği, teknoloji odaklı süreçlerde etkili olabilmektedir (Li ve diğerleri 2007, 432).

Diğer bir tabir ile sürekli denetim, varlıkların muhafaza edilmesi, verilerin doğruluğunun sürdürülebilir olması ve güvenilir finansal bilginin üretilmesi bağlamında gerçek zamanlı muhasebenin etkinliğini ve verimliliğini belirlemek amacıyla kanıtların bir araya getirilmesi ve değerlendirilmesi süreci olarak adlandırılmaktadır (Rezaee ve diğerleri 2001, 151).

Son olarak genel bir tanımla; işletmelerin finansal tablolarındaki verilerin doğruluğu ve güvenilirliği konusunda bir görüş bildirme amacı altında; fiziki belgelere dayanmadan, bilgisayar tabanlı denetim teknikleri ve analitik denetim prosedürlerinin uygulanması ile elektronik ortamda denetim kanıtlarının toplanması ve üretilen finansal bilgilerin değerlendirilmesi işlemlerine sürekli denetim adı verilmektedir (Usul 2013, 18).

2.2. Sürekli Denetim ile İlişkili Kavramlar

Teknolojik gelişmeler finansal raporlamayı ve denetimi önemli ölçüde etkilemektedirler. Daha verimli denetim bilgisi raporlaması ve yeni güvence seviyeleri elde edebilmek için işletmeler çeşitli kavramları uygulamaktadırlar (Soltani 2007, 417). Bunlar sürekli raporlama, sürekli güvence ve sürekli izlemedir. Bu kavramlar sürekli denetim ile yakından ilişki içerisinde oldukları için belirtilen kavramlar ile sürekli denetim arasındaki ilişki ve aralarındaki farklar hakkında bilgi verilmektedir.

2.2.1. Sürekli Raporlama

Genelde günümüz koşullarında işletmeler paydaşlara yönelik olarak her yıl düzenli olarak yıllık tam rapor ve ara dönem raporları gibi üçer ya da altışar aylık raporlar düzenlemektedirler. Yıllık yayımlanan raporda yer alan

finansal tablolar bütünüyle yasal denetimin konusunu teşkil ederken, ara dönemlerde yayımlanan finansal tablolar sadece bir denetim araştırmasına konu teşkil etmektedir. Denetim yapma amacı olmadan veya daha sistemli bir denetim mekanizması sağlanarak seçilen bilgilerin internet ortamında yayımlanması ve bu bilgiye erişimin kolaylaşması sürekli raporlama sayesinde sağlanabilmektedir (Kurnaz ve Çetinoğlu 2010, 168).

Bütün bilgilerin gerçek zamanlı olarak kaydedilmesi neticesinde ilgili raporların sistem üzerinde otomatik olarak kendiliğinden oluşturulmasına sürekli raporlamanın imkan verdiği tanımdan hareketle görülmektedir.

2.2.2. Sürekli Güvence

Denetim güvencesi, kontrollerin etkililiği ve yeterliliği ile bilginin doğruluğuna ilişkin olarak şirketin finansal konuları hususunda fikir elde edilmesini sağlamaktadır. Denetçilerin risk değerlendirmesi bağlamında sürekli kontrolü ve sürekli denetimi gerçekleştirdiği zaman sürekli güvence sağlanabilmektedir. Kontrollerin ve organizasyon içerisindeki risk yönetiminin durumunun ve yönetimin izleme fonksiyonunun yeterliliğinin değerlendirilmesi için denetçiler tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin kombinasyonunu ifade eden bir çerçevedir. Sürekli izleme ve denetim süreçlerinin bileşik sonuçlarının değerlendirilmesi ile organizasyon içerisinde kontrol sistemlerinin etkililiği konusunda denetçiler sürekli güvence sağlayabilmektedir (Soltani 2007, 434).

2.2.3. Sürekli İzleme

Sürekli izleme, sistem içerisinde kurulan kontrollerin doğru bir şekilde çalışıp çalışmadığından emin olunmasını ifade etmektedir. Örnek olarak finansal sistemde yer alan bir banka için, her bir hesap kapsamında belirli sayıdaki işlemlere izin verilmesine ilişkin olarak oluşturulan kontrollerin doğru çalıştığından emin olunmasıdır (Zahid 2012, 30).

Sürekli izlemenin temelini teşkil eden ilkeler aşağıda belirtilmektedir: (Kurnaz ve Çetinoğlu 2010, 173)

- COSO'nun ERM sistemine göre tanımının yapıldığı bir iş süreci bünyesindeki kontrol noktalarının oluşturulması,
- Belirlenen kontrol noktalarının her birisi için güvenlik durumlarının ve kontrol amaçlarının oluşturulması,
- Hatalı işlemlerin olup olmadığının belirlenmesi suretiyle otomatikleştirilen seri bir test sisteminin oluşturulması,
- Yakın bir zamanda belli bir noktada gerçekleşen tüm işlemlerin çeşitli testlere tabi tutulması,
- Hatalı olduğu görülen herhangi bir işlemin bir kontrol testi ile incelenmesi,
- Doğru olan işlemlerin belirlenmesi,

g) Kontrol zayıflığı olan alanların belirlenmesidir.

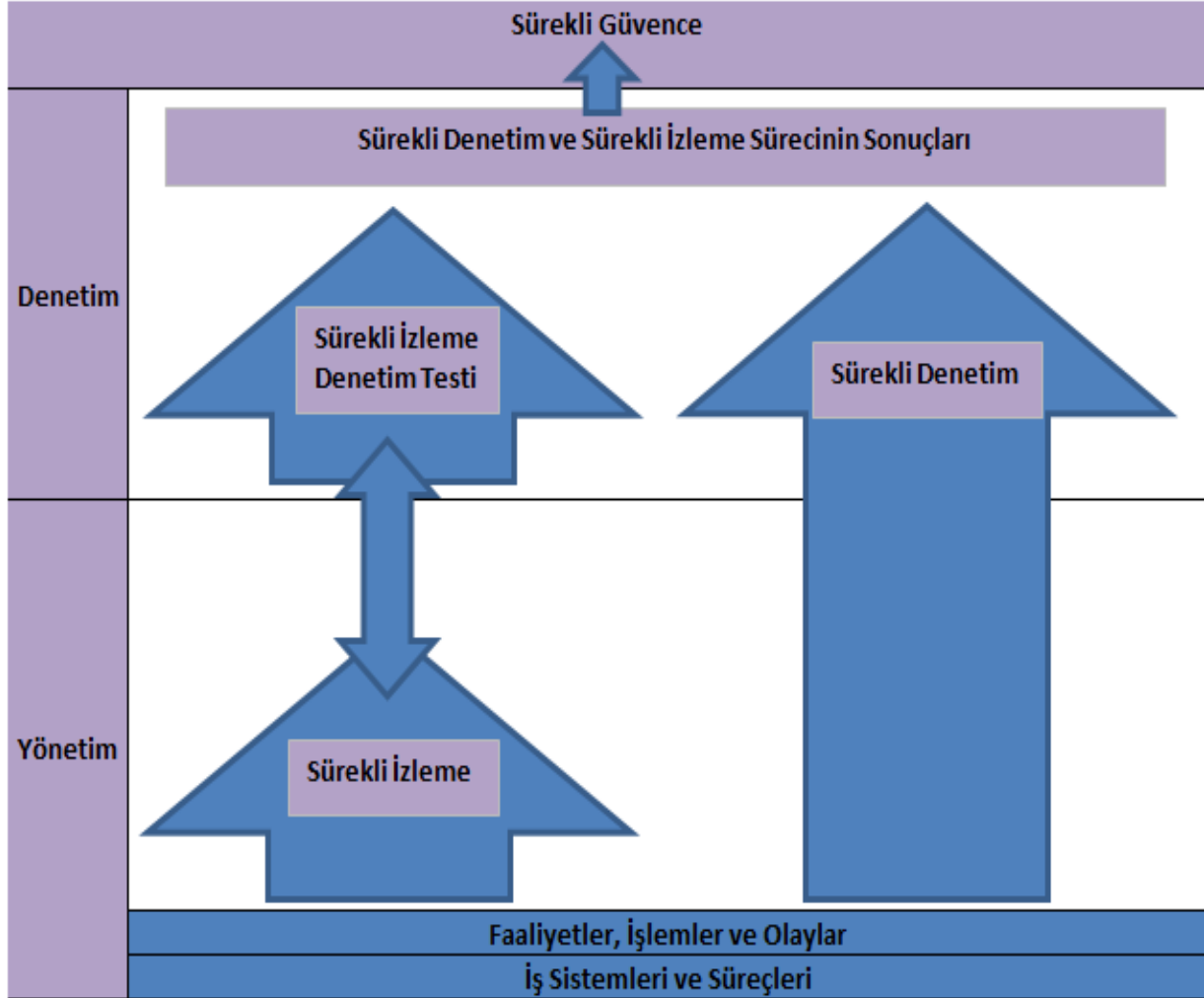
Görüldüğü üzere sürekli izleme faaliyetlerinin tam anlamıyla etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi için yukarıda belirtilen aşamaların işletme bünyesinde titizlikle uygulanması gerekmektedir.

2.2.4. Sürekli Denetim ile Sürekli İzleme Arasındaki Farklılıklar

Sürekli denetim prosedürleri; iç kontrolleri test etmek (sürekli kontrol izlemesi) için ve analitik yöntemleri içeren maddi doğruluk testlerinin işletilmesi (sürekli

veri güvencesi) için dizayn edilmektedir. Sürekli denetim sürekli denetim faaliyetleri, sürekli kontrol izlemelerinden ve sürekli veri güvencesinden ibarettir. Dolayısıyla sürekli denetim, sürekli izleme ve sürekli veri güvencesi ile birlikte düşünülmelidir (Alles ve diğerleri 2008, 200)

Sürekli izleme, sürekli güvence ve sürekli denetim arasındaki ilişkiyi Coderre yaptığı çalışmada iyi bir şekilde ortaya koymaktadır. Aşağıda bu ilişkiyi gösteren kavramsal çerçeve yer almaktadır.



Şekil 1: Sürekli Denetim, Sürekli İzleme ve Sürekli Güvence - Kavramsal Model

Kaynak: Coderre, D. 2005. "Global Technology Audit Guide: Continuous Auditing, Implications for Assurance, Monitoring, and Risk Assessment", The Institute of Internal Auditors, s.10.

Görüldüğü üzere faaliyetler, işlemler ve olaylar neticesinde iş sistemleri ve süreçleri kullanılarak sürekli izleme ve sürekli denetim faaliyetleri gerçekleştirilmektedir. Sürekli denetim ve sürekli izleme süreçlerinin sonucunda ise sürekli güvence verilmektedir. Sürekli izleme yönetim kısmında gerçekleştirildikten sonra sürekli izleme denetim testleri ile denetim boyutu devreye girmektedir. Sürekli denetimde ise hem yönetim hem de denetim boyutu

birlikte ele alınmaktadır. Sürekli güvence ise sürekli denetim ve sürekli denetim sayesinde oluşabilmektedir.

3. GELENEKSEL DENETİM VE SÜREKLİ DENETİM ARASINDAKİ FARKLILIKLAR

Geleneksel denetim ile sürekli denetim aşamaları arasındaki farklılıklar; Usul'un oluşturduğu aşağıdaki tablo ile özetlenebilmektedir.

Tablo 1: Geleneksel Denetim ve Sürekli Denetim Aşamalarının Farklılıkları

Geleneksel Denetim Aşamaları	Sürekli Denetimin Aşamaları
<ul style="list-style-type: none"> • Denetim anlaşması • Denetim planı • İç kontrol sistemi değerlemesi • Maddi doğruluk testleri • Denetçi görüşü • Raporlama 	<ul style="list-style-type: none"> • Sürekli izleme ve sürekli kontrol mimarisi • Analitik izlemenin yapılandırılması • Uyumsuz noktaların gözlemlenmesi • Sürekli olarak model oluşturma ve birleştirme • Alarmlar ve bilgilendirme • Uyumsuzluğun incelenmesi • Çok katmanlı görüş

Kaynak: Usul, H. 2013. Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim, Detay Yayıncılık, s. 19.

Bir çok farklı bakış açısı ile bakıldığında geleneksel denetim ile sürekli denetim arasında çok sayıda farklılık bulunmaktadır. Sürekli denetim, yapılan denetimlere çeşitli yenilikler getirmekte, teknolojik olarak bir çok imkan sunmakta ve denetimin kalitesine, etkililiğine ve verimliliğine büyük katkılar sağlamaktadır.

4. SÜREKLİ DENETİMİN GELİŞİMİ VE ÖNEM KAZANMASI

4.1. Sürekli Denetimin Gelişim Süreci

Denetim süreci, yeni ortaya çıkan bilgi teknolojilerinden yararlanılarak bilgisayar çevresinde ve bilgisayar vasıtasıyla yapılan denetim çerçevesinde güncel denetim metotları kullanılarak yazılı dokümantasyon ile bir muhasebe sisteminin geleneksel manüel denetiminden; yazılı olmayan, elektronik, online, gerçek zamanlı sürekli denetim metodolojisine doğru evrim geçirmektedir. Bilgi teknolojilerinin gelişiminin yeni evresi, finansal tablolarda meydana gelen hataları elimine etmek için düzeltici metotlar yerine finansal tablolardaki hatalara karşı koruyucu ve caydırıcı prosedürlerin uygulanmasını hedef alan sürekli denetimin, denetçiler tarafından işletilmesine olanak sağlamaktadır. (Rezaee ve diğerleri 2001, 157-158).

Sürekli denetim konseptinin kökeni yaklaşık olarak 20-25 yıllık bir geçmişe dayanmaktadır. Sürekli denetimin açıkça belirli olan bir çok faydasına rağmen, pratikte kabul görülmesi ve kullanımı çok yavaş ilerlemektedir (Gonzales ve diğerleri 2012, 248).

4.2. Sürekli Denetimin Önem Kazanması

İşletmelerdeki denetim faaliyetleri, son zamanlarda yaşanan finansal skandallar ile hileli finansal raporlama yüzünden daha çok sorgulanmaya başlamıştır. Bununla

birlikte sürekli denetim de işletmeler için önem arz etmeye başlamaktadır. Dolayısıyla bu kısımda en önemli finansal skandallardan biri olan Enron vakasına ve buna bağlı olarak çıkan Sarbanes Oxley Yasasına değinilmekte ve hileli finansal raporlama hakkında bilgi verilmektedir.

4.2.1. Enron Vakası ve Sarbanes Oxley Yasası

2002 yılında yayınlanan Sarbanes Oxley Yasası; 2001 yılının Aralık ayında meydana gelen Enron vakasında gerçekleşen dolandırıcılık ve hile olaylarının sonucunda ABD’de Kongre’de takdim edilmiştir. Enron’un zayıf iç kontrol yapısı, yanıltıcı bilanço birimleri ve Enron çalışanları ile baş denetçileri olan Arthur Andersen arasındaki karmaşık çıkar ilişkileri şeklinde sayılabilecek 3 ana faktör; skandala neden olmuştur. Sarbanes Oxley Yasası’nın hükümleri; iç kontrol yapısını güçlendirmek için, özel amaçlı konular hakkında uygun bir şekilde açıklama gereksinimine ihtiyaç olduğu için ve firma ile denetçileri arasındaki çıkar ilişkilerini ortadan kaldırmak için oluşturulmuştur (Eichbar 2009, 3).

Özellikle Sarbanes Oxley Yasası ve diğer oluşturulan prosedürlere uyacak olan taraflar için sürekli denetim ve sürekli izlemenin önemi daha da artmaktadır. Firmalarının ihtiyaçlarını karşılayabilmeleri için denetçilerin, XBRL ve güçlü sistemler gibi teknolojileri benimsemeleri gerekmektedir. İç kontrollerin ve finansal raporların içerisinde bulunan bilgilerin kalitesinin ve doğruluğunun artırılması; kurumsal yönetimin ve yatırımcı güveninin geliştirilmesine yardımcı olabilecektir. Sürekli denetimin ortaya çıkması sonucunda finansal raporlarda hatalar ve hilelere ilişkin olarak firma yöneticilerinin “ben bilmiyordum” demeleri sona erecektir (Flowerday ve Solms 2005, 15).

4.2.2. Hileli Finansal Raporlama

Hileli finansal raporlama, kasıtlı bir biçimde finansal tablolarda yer alan rakamların değiştirilmesi, olması gereken tutarların çıkarılması veya olmaması gereken tutarların dahil edilmesi suretiyle genellikle üst yönetim tarafından yapılan ve finansal tablo kullanıcılarını aldatmak amacıyla gerçekleştirilmektedir (AICPA SAS No. 99, Par.5-6; Varıcı 2012, 126).

Genellikle hileli finansal raporlama, işletme yönetiminin etkin olarak yürütmesi gereken kontrol süreçlerini göz ardı etmesinden kaynaklanabilmektedir (SPK Seri: X No:22 6. Kısım, Md.4/8). Bu doğrultuda göz ardı edilebilecek durumların ortadan kaldırılması için elektronik ortamda otomasyona dayalı işlem takibine dayanan sürekli denetim sisteminin gereği ortaya çıkmaktadır.

Ayrıca hileli finansal raporlamanın olduğu ortamlarda hile üçgeni teorisinin bulunduğu belirtilmektedir. Hile üçgeni teorisine göre teşvik ve baskı, fırsatlar ve meşrulaştırma şeklinde ifade edilen

üçlü yapı, hileli finansal raporlama ortamında ortaya çıkmaktadır (Küçük ve Uzay 2009, 5).

5. SÜREKLİ DENETİMİN GEREKSİNİMLERİ

Sürekli denetim sisteminin temel gereksinimleri; bilgi teknolojileri ve güvenliği, elektronik imza, SAP gibi kurumsal kaynak yazılımları, genişletilebilir işletme raporlama dili ve gerçek zamanlı muhasebe sistemleri adı altında beş ana başlıkta toplanmıştır.

5.1. Bilgi Teknolojileri ve Güvenliği

Bilgi sistemlerinde meydana gelen hile veya usulsüzlükler üç grupta incelenmektedir. Bunlar girdiler üzerinde yapılan usulsüzlükler (input tampering), çıktılar üzerinde yapılan usulsüzlükler (output tampering) ve süreçler üzerinde yapılan usulsüzlüklerdir. İşletme bilgi sistemine yanlış yada hileli olarak girilen bilgi girişleri girdi usulsüzlüğüne; bilgi sisteminden çeşitli raporların yada işletmenin ticari sırlarının çalınması çıktı usulsüzlüğüne, şifrelerin veya program bilgilerinin değiştirilmesi süreç usulsüzlüğüne örnek verilebilir. Bu usulsüzlükleri önleyebilmek için sistem genelinde yapılacak şifreleme işlemleri, kontroller, ağ güvenlik kontrolleri, yedeklemeler gibi tedbirler uygulanabilir (Kandemir ve Kandemir 2012, 54).

Yukarıda bahsedilen, alınacak önlemlerin temelinde bilgi teknolojileri denetiminin işletmelerde en iyi şekilde uygulanması gerekmektedir.

Bilgi teknolojilerinin denetimi; sistemde gizliliğin sağlanmasına, güvenilirliğin oluşturulmasına, mevcut durumun kontrol edilmesine ve bilgi teknolojileri sistemlerinin güvenliğinin korunmasına yönelik olarak yeterlilik ve etkinlik bakımından inceleme yapan denetim şeklidir (Usul 2013, 18).

IP denetimi, verilere erişimin kısıtlanması ve sadece yetkili kişilerin ulaşımı, belgelerin onaydan geçmesi ve çift imza ile kontrol sağlanması, şifreleme, yedekleme gibi oluşturulacak birçok kontrol mekanizması ile bilgi teknolojileri güvenliği sağlanmaktadır.

Bilgi sistemlerinin güvenliğini sağlayabilmek için aşağıdaki sorulara verilecek cevaplar önem teşkil etmektedir (Cantürk 2012).

- Otomatik olarak gerçekleştirilen kontroller ve bilgi sistemlerinde yapılan manuel kontroller çalışmakta mıdır?
- Bütünüyle bilgi sistemlerinin kontrol mekanizmasına devredilen otomatik çözümler çalışmakta mıdır?
- Bilgi sistemleri vasıtasıyla üretilen çıktı ve raporlar güvenilir midir?
- Çeşitli suiistimallerin meydana gelme riski olan alanlarda suiistimallerin önlenmesine ilişkin olarak kontroller çalışmakta mıdır?

- Finansal denetimlerde kanıt teşkil edebilecek bilgi sistemlerinin çıktıları güvenilir midir?

Daha güvenilir bir muhasebe bilgi sistemi çerçevesinde ele alınan ilkelerden güvenlik ilkesi; üçüncü şahıslardan sağlanan veri ve bilgilerin yetki dahilinde olmadan başka şahıs veya yerlere gönderilemeyeceğini ve açıklanmayacağını ifade etmektedir. Şifreleme uygulamaları gibi tekniksel işlemler; kişisel olan bilgilerin başkalarına iletilmesini kısıtlamakta, şifrelenmiş olan bilgilerin yetki sahibi üçüncü kişilere iletilmesini sağlamakta, belgelerin doğruluğuna imkan sağlamakta ve kaydedilen kişisel bilgilerin belli bir süre içerisinde silinmesini gerçekleştirmektedir (Dinç ve Varıcı 2008, 201).

Ayrıca bahsedilen gizlilik ilkesi uyarınca statik sistemlerin (cd, dvd, diskler gibi) ve dinamik sistemlerin (ağ üzerinde bir göndericiden bir alıcıya gönderilen bilgiler) güvenliği mutlaka temin edilmelidir. Bilgisayar üzerinde işlem yapan kullanıcıların; dışarıdan fark edilmeksizin başkaları tarafından izlenerek şifre gibi özel bilgileri çalınabilir. Bunun gibi gizli bilgi ve belgelere dışarıdan gelebilecek saldırılara karşı erişimi engelleyebilmek için şifreleme algoritmaları kullanılabilir. Şifreleme algoritmalarında bir taraf şifreyi belirlemede iken diğer taraf ise algoritmayı çözümler gerekli verileri elde etmektedir (Alagöz ve Allahverdi 2011, 51).

Genişletilebilir Programlama Dili olan XBRL dosyalarının ve buna bağlı olarak finansal bilgilerin güvenliğini ve güvenilirliğini sağlayabilmek amacıyla her alanda şifreleme sistemlerinin uygulanması önem taşımaktadır. Bu doğrultuda Genişletilebilir Güvenli Raporlama Dili (eXtensible Assurance Reporting Language – XARL) geliştirilmiş ve kullanım imkanı sağlanmıştır. Şifreleme işlemleri bağımsız bir güvenlik şirketi tarafından gerçekleştirilmektedir. Şifreleme sayesinde verilerin doğruluğu kontrol edilmekte ve bir güvenlik ağı oluşturulmaktadır. Kullanıcılara sunulan spesifik olarak kullanılan şifreli taksonomiler vasıtasıyla yazılan XARL dosyaları, kullanıcıya özel bir kurumsal anahtar aracılığıyla internet ortamında güvenli bir ağ ile iletilmektedir (Çelik ve Uyar 2012, 211).

5.2. Elektronik İmza

Elektronik imza (E-imza) üzerine çeşitli tanımlamalar yapılmıştır. Avrupa Birliği Direktifinde yer alan 2. Maddeye göre, işlemi gerçekleştirenlerin kimliklerinin tespitini sağlayan ve diğer bir elektronik veriye eklenen veya bu elektronik veri ile aralarında mantıksal bir bağ bulunan, elektronik ortamda yer alan belgede bulunan veriler olarak, elektronik imza tanımlanmaktadır (Erturgut 2003, 68).

Türkiye’de ise E-imza konusunda Avrupa Birliği Direktifinde yapılan tanımdan yola çıkılarak bir kanun çıkarılmıştır. Resmi gazetede yayımlanan 5070 numaralı Elektronik İmza Kanununda yer alan tanıma göre elektronik imza, “başka bir elektronik veriye

eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veriyi” ifade etmektedir (Resmi Gazete 5070 Nolu Elektronik İmza Kanunu Madde 3).

Elektronik imza sistemi sayesinde işletmeler sürekli denetim sistemini uygulamakta kolaylıklar elde edebilmektedir. Yazılı olmayan bilgi sistemlerini kullanan sürekli denetimde elektronik imza sayesinde yazılı dokümantasyonlar azaltılabilmekte ve elektronik imza sayesinde gerekli güvenlik önlemleri daha iyi alınabilmekte ve oluşturulan kontroller daha iyi sonuçlar verebilmektedir.

5.3. SAP Kurumsal Kaynak Yazılımı

Sürekli denetim sisteminin temel gereksinimlerinde bir tanesi de güçlü bir elektronik sistem yani bilgisayar programlarıdır. İşletmeler daha iyi bir denetim mekanizması oluşturabilmek için güçlü kurumsal kaynak programları kullanmaktadırlar. Dünya genelinde en önde gelen kurumsal kaynak programlarından bir tanesi de SAP kurumsal kaynak yazılımıdır. SAP Kurumsal kaynak yazılımı aynı zamanda sürekli denetim sisteminin kurulabilmesi ve yönetilmesi için ideal programlardan bir tanesidir.

Sürekli denetim konusunda yapılan literatür araştırmalarına bakıldığında yapılmış olan sürekli denetim uygulamalarından bir tanesi de Siemens firmasında gerçekleştirilen SAP uygulamasıdır.

Alles vd.’nin 2006 yılında yaptıkları bir çalışmada Siemens’de uygulanan SAP sisteminin sürekli denetim açısından sağladığı katkılar üzerinde durulmuştur. Bu çalışmada sürekli denetimin Siemens firmasında neden uygulandığı hakkında bilgi verilmektedir. Ayrıca örnek bir olay ile sürekli denetim sisteminin uygulanması sonucunda işletmede meydana gelebilecek maliyet tasarrufu rakamlar ile açıklanmaktadır (Alles ve diğerleri 2006, 141).

Baksa ve Turoff tarafından 2010 yılından yayınlanan bir araştırmada genel olarak kurumların uyguladığı sürekli denetim sistemleri incelenmiştir. Bu kapsamda 3 temel uygulama örneği ele alınarak sürekli denetim uygulamaları üzerinde karşılaştırma yapılmıştır. Bahsedilen bu 3 uygulamadan bir tanesi de Siemens SAP uygulamalarıdır. Araştırma kapsamında ele alınan uygulama örneklerinin tamamı ise aşağıda belirtilmektedir (Baksa ve Turoff 2010, 6-7):

- 1- AT&T Bell Laboratuvarı tarafından gerçekleştirilen kağıtsız ortamda fatura kesme sistemi
- 2- Royal Canadian Mounted Police (RCMP) tarafından gerçekleştirilen ticari borçlar departmanı uygulamaları
- 3- Siemens firması tarafından gerçekleştirilen SAP Güvenlik Ayarları uygulamaları.

Baksa ve Turoff’un yaptığı çalışmada yer alan karşılaştırma aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 2: Dört Temel Boyut Kapsamında Sürekli Denetim Uygulamaları

	AT&T	RCMP	Siemens
Amaç	Geniş kağıtsız bir faturalama sisteminin denetimi	Ticari Borç kontrol çerçevesinin değerlendirilmesi	Siemens’in SAP uygulaması için anahtar güvenlik parametrelerinin izlenmesi
Doğrulama Motoru	Önceden tanımlı sistem kuralları	Yedi adet uydu Ticari Borç ofisinin; maliyet, kalite ve zaman-etmenli performans ölçümlerinin karşılaştırılması	Siemens’in Bilgi Teknolojileri politikası
Veri	Kaynak faturalama sisteminden alınan veriler	Uydu ofislerin finans ve insan kaynakları sistemlerinden alınan veriler	SAP güvenlik tablolarından alınan veriler
Alarm ve Uyarılar	4 çeşit alarm tipi vardır. 1. Tip: Küçük çaplı sistem sorunları için (denetim sisteminin çalışması ile ilgili). 2. Tip: İşletme yönetimi için. 3. Tip: Denetçi için yüksek dereceli istisnalar için. 4. Tip: Denetçileri ve üst yönetimi ciddi bir krizden dolayı uyarmak için.	Bulunmamaktadır	Alarmların yoğunluğunu önlemek için herhangi bir seviyede devre dışı bırakılabilen hiyerarşik e-mail alarmları ve akıllı alarm ekranları

Kaynak: Baksa, R. ve M. Turoff. 2010. The Current State of Continuous Auditing and Emergency Management’s Valuable Contribution, Proceedings of the 7th International ISCRAM Conference – Seattle, USA, s.7.

Siemens’de kullanılan SAP programı ve sürekli denetim sistemi sayesinde olağan üstü bir durum sistem tarafından tespit edildiğinde yetkili kişilere e-posta gönderilerek organizasyon uyarılmaktadır. Olağanüstü durumlar hiyerarşik olarak sınıflandırılmakta ve tespit edilmekte, uyarı gönderildikten sonra aynı uyarının tekrar gönderilmemesi için denetçilerin analiz yapması ve sorunları düzeltmesi için belirli bir süre verilmektedir. Aynı uyarının defalarca gönderilmemesi, denetçilerin uyarılar içerisinde boğulmalarını engellemekte ve uyarıların belirli bir zaman sonra dikkate alınmamasının önüne geçmektedir (Hazar 2014, 234).

5.4. Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili (XBRL)

Günümüzde ticaretin artık global bir boyut kazanması ile sermaye piyasaları gelişmekte ve uluslararası bir yapı haline gelmektedir. Bu durum sonucunda işletmelerin sunduğu finansal raporların kullanıcıları da değişmektedir. Çok farklı kişi ve gruplara gerekirse farklı diller altında finansal raporlama yapılabilmektedir. Farklı gruplara farklı şekilde yapılan raporların yapı ve formatları da farklı olabilmektedir. Buradan hareketle her birey yada kurum için ayrı yapıda bir finansal rapor hazırlamak gerekmektedir. Ayrıca bu raporları talep eden veya kullanan kullanıcıların kendi sistemlerine tekrar raporları yüklemeleri icap etmektedir. Bunların sonucu olarak zaman kayıpları ve yüksek maliyetler meydana gelmektedir (Karabınar ve Yılmaz 2012, 2-3).

Bu durumlara ilave olarak; gerek özel sektör gerekse kamuda yer alan tüm kurumlarda veri formatlarından ötürü veri akışlarında çeşitli problemler meydana gelmektedir. Belirtilen problemlerin temelini oluşturan nedenler; yararlanılan teknolojilerin aynı olmaması ve aynı zamanda bu teknolojileri sunan uygulamaların birbirlerinden farklı olması şeklinde çeşitli başlıklar altında toplanabilmektedir. Veri akışlarında meydana gelen sorunlardan dolayı işletmelerdeki tüm süreçlerde, kurumlar arası işlemlerde, kamudaki denetim sürecinde ve akademik çalışmalarda ve buna benzer birçok alanda verim kaybı olabilmektedir (Tokel ve diğerleri 2007, 1-2).

İhtiyaç duyulan bu gereksinimlerden ötürü finansal raporlama yapılırken ortak bir format oluşturma ihtiyacı gündeme gelmektedir. XBRL ile finansal raporlar üzerinde ortak bir dil ve yapı oluşturma amacının gerçekleştirilmesi düşünülmektedir.

Genişletilebilir işletme raporlama dili (XBRL) ve web hizmetleri gibi bilgi teknolojileri uygulama alanları, sürekli denetimi kolaylaştırmak için yararlanılmaktadırlar (Li ve diğerleri 2007, 432-433).

Standart dijital bir finansal raporlama dili olan XBRL kullanımı ile internet ortamında ve gerçek zamanlı olarak finansal bilgiler yayınlanabilmekte ve elektronik olarak iletişim kurulmasına olanak sağlanmaktadır. Yine XBRL sayesinde yazılı dokümanlar değil elektronik ortamda belgeler, kayıtlar ve dosyalar

kullanılmaktadır. Finansal bilgiler otomasyon sistemine girildikten sonra işlem süreçlerinden kendiliğinden geçerek ortak bir finansal raporlama formatına dönüştürülebilmektedir. Böylece farklı bölüm ve şirketler için istenilen formatta finansal raporlar oluşturulmakta ve hemen güvenilir bir ortamda ilgili raporlar kullanıcılara gönderilebilmektedir (Toraman ve Abdioğlu 2008, 103).

XBRL’in arkasındaki fikir basit bir mantığa dayanmaktadır. Finansal bilgiye, standart web sayfası veya basılı bir doküman gibi blok bir metin olarak davranılması; bilginin her bir özgün parçası için bir etiket tanımlanmasını sağlamaktadır. Bu bilgisayar tarafından okunabilir bir bilgidir. Örneğin şirketin net karı kendi özgün etiketine sahiptir. XBRL, uygun bir içeriğe çevrilmesi ve anlamının açıklanması için bilginin etiketlenmesine imkan vermektedir. Geniş bir biçimde XBRL’in benimsenmesi yatırımcılara ve kurumsal finansal raporlama kullanıcılarına yarar sağlayacaktır (Soltani 2007, 425).

XBRL’in temel amacı, iletişim içerisindeki verinin güvenilirliği ve doğruluğunun güvencesi hususunda karar verme sürecinin daha kolay hale getirilebilmesidir (Aboa 2014, 23).

XBRL aşağıda belirtilmekte olan temel parçalardan meydana gelmektedir (Doğan 2013, 130):

- XBRL tanımlaması
- Taksonomi yani sınıflandırmalar
- Örnek (türev) belge
- Stil şablonlar.

5.5. Gerçek Zamanlı Muhasebe Sistemleri

Sürekli güvence elde etmek, güvence sağlanan raporların gerçek zamanlı olarak hazır halde bulunmasını gerektirmektedir ve gerçek zamanlı raporlama, tahminlerin ve piyasa fiyatlarının içerisinde bulunduğu raporlarda yansıtılan bütün bilgilerin gerçek zamanlı olarak toplanmasını gerektirmektedir (Searcy ve diğerleri 2002, 2).

Sürekli denetimi yapan denetçi, sürekli denetim çalışmasını gerçekleştirirken işletme içerisindeki bilgi teknolojileri uzmanları ve proje yöneticilerinden faydalanmalıdır. Sürekli denetim gerçek zamanlı muhasebe sistemlerinin denetlenmesi olarak ifade edilmektedir. Dolayısıyla sürekli denetim ile gerçek zamanlı muhasebe sistemleri arasındaki ilişki bu tanımdan dolayı ortaya çıkmaktadır (Kurnaz ve Çetinoğlu 2010, 208).

Gerçek zamanlı muhasebe bilgi sistemi aşağıdaki süreçlerden meydana gelmektedir (Rezaee ve diğerleri 2001, 151-152):

1. İşlemlerin ve ekonomik olayların tanımlanması,
2. Online, gerçek zamanlı muhasebe bilgi sistemi içindeki işlemlerin ölçülmesi, tanınması ve raporlanması,

3. Yeterli ve etkili bir iç kontrol yapısının var olması,
4. Elektronik olarak işlemlerin işlenmesi,
5. Büyük defterlerdeki genel ve yardımcı hesapların ve bunlara ait bakiyelerin online olarak kaydedilmeleri,
6. Online ve gerçek zamanlı finansal tabloların hazırlanmasıdır.

6. SÜREKLİ DENETİMİN ESASLARI

Coderre yaptığı çalışmada sürekli denetimin esaslarını, çalışma prensiplerini ve genel olarak sürekli denetim sisteminin işleyişini aşağıdaki tablo yardımıyla detaylı şekilde açıklamaktadır.

Tablo 3: Sürekli Denetimin Esasları

Önemli Adımlar
Sürekli Denetimin Amaçları
<ul style="list-style-type: none"> • Sürekli denetim için amaçların belirlenmesi. • Üst yönetim desteğinin belirlenmesi ve yönetilmesi. • Yönetimin izleme görevini yerine getirme derecesinin saptanması. • Gerçekleştirilen sürekli denetim çeşitlerinin ve yöneltilen alanların tanımlanması ve öncelik sırasına karar verilmesi. • Kilit noktadaki bilgi sistemleri ve veri tabanlarının belirlenmesi. • Belli başlı iş süreçleri ve uygulama sistemlerinin anlaşılması. • Bilgi Teknolojileri yönetimi ile ilişkilerin geliştirilmesi.
Veri Erişimi ve Kullanımı
<ul style="list-style-type: none"> • Analiz araçlarının seçilmesi ve satın alınması. • Erişim ve analiz kabiliyetlerinin geliştirilmesi. • Denetçi analiz yetenekleri ve tekniklerinin geliştirilmesi ve sürdürülmesi. • Veri doğruluğu ve güvenilirliğinin değerlendirilmesi. • Verilerin temizlenmesi ve hazırlanması.
Sürekli Kontrol Değerlendirmesi
<ul style="list-style-type: none"> • Kritik kontrol noktalarının belirlenmesi. • Kontrol kurallarının tanımlanması. • İstisnaların belirlenmesi. • Eksikliklerin belirlenmesi ve kontrollerin test edilmesi için teknoloji destekli yaklaşımın dizayn edilmesi.
Sürekli Risk Değerlendirmesi
<ul style="list-style-type: none"> • Değerlendirilecek birimlerin tanımlanması. • Risk kategorilerinin belirlenmesi. • Risk/performansın veriye dayalı göstergelerinin belirlenmesi. • Riskin ileri düzeylerinin ölçülmesi için analitik testlerin dizayn edilmesi.
Sonuçların Raporlanması ve Yönetimi
<ul style="list-style-type: none"> • Sürekli denetim faaliyetlerinin sıklığının belirlenmesi. • Düzenli zaman aralıklarında testlerin yapılması. • Sonuçların öncelik sırasına karar verilmesi. • Uygun denetim sorumluluğunun başlatılması ve yönetim için bilinen sonuçların elde edilmesi. • Sonuçların yönetimi – takip etme, raporlama ve izleme. • Gerçekleşen sonuçların değerlendirilmesi. • Sürekli denetim sürecinin – analizler (örnek: kurallar/göstergeler) ve ulaşılan sonuçlar – etkinliğinin izlenmesi ve değerlendirilmesi, gerekirse test parametrelerinin değiştirilmesi. • Sürekli denetim süreci üzerinde güvenliğin temin edilmesi ve Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP), izleme ve performans ölçümü gibi yönetim teşebbüsleri için uygun bağlantıların varlığından emin olunması.

Kaynak: Coderre, D. 2005. “Global Technology Audit Guide: Continuous Auditing, Implications for Assurance, Monitoring, and Risk Assessment”, The Institute of Internal Auditors, s.17.

Sürekli denetimin esaslarının incelenmesinin neticesinde sürekli denetim süreci aşamalarını aşağıda yer alan 5 temel maddede toplamak mümkündür (Rezaee ve diğerleri 2001, 152-153):

1. Analitik prosedürleri içeren denetim sözleşmesinin planlanması,
2. Kontrol riskinin değerlendirilmesi ve kontrol testlerinin performansını içeren gerçek zamanlı muhasebe bilgi sisteminin iç kontrol yapısının göz önünde bulundurulması,
3. İşlem detaylarının ara dönem ve sürekli maddi doğruluk testlerinin yürütülmesi,

4. Analitik prosedürleri içeren genel sonuçlar ve yıl sonundaki hesap bakiyelerinin maddi doğruluk testlerinin gerçekleştirilmesi,
5. Denetimin tamamlanması ve denetim raporunun yazılmasıdır.

7. SÜREKLİ DENETİMİN AVANTAJLARI VE DEZAVANTAJLARI

Uygulanabilirliği göz önünde bulundurularak sürekli denetimin işletmelere sağladığı avantajlar hakkında bilgi verilmekte ve sürekli denetim sisteminin önündeki engeller ve zorluklar sürekli denetimin dezavantajları adı altında açıklanmaktadır.

7.1. Sürekli Denetimin Avantajları

Bilgi teknolojileri tabanlı sürekli denetim fonksiyonu, şirketlerin sürdürülebilir uygunluk denetimine ulaşabilmeleri için bir stratejiden ibarettir. Sürekli online denetim, halihazırdaki denetimlerin zaman ve maliyetlerini azaltmaktadır. Sürekli denetim, dedektif bir anlayıştan önleyici bir anlayışa doğru geçişe imkan sağlamaktadır. Sürekli denetimin en kapsayıcı amacı gerçek zamanlı olarak yürütülen optimize edilmiş iş süreçleri içerisinde yerleştirilmiş rasyonel kontrollerin gerçekleştirilebilmesidir (Li ve diğerleri 2007, 432).

Sürekli denetim kullanımının sağladığı en büyük fayda, bir denetim yükümlülüğünün yerine getirilmesinin oluşturduğu maliyetin azaltılmasıdır. Sürekli denetim denetçilere, manüel olarak yapılan denetimden daha hızlı ve verimli bir şekilde daha geniş örneklem hacmi ile müşterilerin işlemlerini ve verilerini test etme imkanı sağlamaktadır. Sürekli denetim, denetçilerin geleneksel biçimde, işlemleri ve hesap bakiyelerini manüel olarak incelenmelerinde harcadıkları toplam zamanın ve maliyetlerin azaltılmasını sağlayabilmektedir (Rezaee ve diğerleri 2001, 151).

Sürekli denetimin sağladığı bir diğer fayda, teknolojideki gelişmeler ile çok daha güçlü işlemciler ve artırılmış bant genişliği (şebeke üzerinden gönderilecek sinyalin en düşük ve en yüksek frekansları arasındaki fark) sayesinde her işlemin kontrol edilebilmesini sağlamaktadır. Denetimin kalitesinin artırılması için her işlemin veri madenine saklanması gerekmektedir. Veri madeninde bulunan işlemlerin kontrol edilmesi ve kendiliğinden sürekli girişlerin yapılabilmesi ve bu sayede neredeyse gerçek zamanlı olarak güvencelerin elde edilmesi sürekli denetim sayesinde mümkün olabilmektedir (Flowerday ve Solms 2005, 15).

Sürekli denetim aynı zamanda müşterilerin yaptıkları işler ile içinde buldukları endüstrinin ve kendi iç kontrol yapılarının daha iyi anlaşılabilmesi için daha fazla odaklanmaya imkan sağlayarak mali denetimlerin kalitesini artırabilmektedir. Bundan dolayı muhasebe firmaları geleneksel yazılı denetimden, sürekli denetime ve web tabanlı denetim programlarına geçmektedirler (Rezaee ve diğerleri 2001, 151).

Sürekli denetimin genel olarak sağladığı faydalar aşağıda maddeler halinde gösterilmektedir: (Kurnaz ve Çetinoğlu 2010, 160)

1. Geleneksel denetim ile kıyaslandığında daha hızlı ve daha etkin bilgi kontrolü sağlar. Müşterilerin kontrol edilen işlemlerinin artırılmasını ve %100'e yakın bir kontrolün yapılması sağlanarak maliyetlerin düşürülmesine yardımcı olur.
2. İşlemler ve hesaplar üzerinde geleneksel denetimde harcanan zaman ve maliyet sürekli denetim sayesinde azalmaktadır.
3. Sürekli denetim ile denetçilerin, işletmenin iş, sektör ve iç kontrol yapısı üzerinde daha çok odaklanmaları sağlanarak finansal denetimlerin kalitesi artırılabilir.
4. Bağımsız bir biçimde sürekli yapılan testler ve yıl içerisinde yapılan kontrol testleri ile daha iyi bir kontrol yapısı oluşturulmaktadır.
5. Denetçilerin eylemsel sonuçları denetlemesinin ve sistemlere odaklanmalarının değiştirilmesine imkân sağlar.
6. Yüksek hacimli işlemlerin ve bunlara ait verilerin incelenebilmesini sağlar.
7. Yapılan kontrollerin ve finansal raporlama sistemlerinin etkinliği zamanında tespit edilebilir.
8. Meydana gelen hataları, olağanüstü ve kural dışı uygulamaları ve çeşitli eksiklikleri ortaya çıkarmaya yardımcı olur.
9. Şüpheli olan işlemlerin zamanında belirlenmesini sağlar.
10. Kontrollerin kapsamını değiştirir.
11. Kontrollerin yetersizliklerinin belirlenmesine olanak sağlar.
12. Denetçilerin sonuçlara odaklanmasına olanak sağlar.
13. Risk yönetimine ve kurumsal yönetime katkıda bulunur.
14. Karar alma mekanizmasında etkili bir rol üstlenir.
15. Meydana gelen kayıpların azalmasına imkan sağlar.
16. Dış denetime katkıda bulunarak dış denetimin maliyetini azaltır.

7.2. Sürekli Denetimin Dezavantajları

Sürekli denetim önemli teknik engeller ve zorluklar sunmaktadır. Sürekli denetimi işletmek için belirli koşulların mutlaka bulunması gerekmektedir. Genel kabul görmüş denetim standartları (GAASs) içerisindeki sürekli denetim ile ilgili bölümler; serbest muhasebeci ve mali müşavirlere (CPAs) yeni ve önemli zorluklar getirmektedir. Şu anda genel kabul görmüş denetim standartları e-işletme ile ilgili olarak birçok standart içermektedir fakat bunlar sürekli denetim içerisinde tek yetkili belge kapsamında güncel olarak derlenmemiştir (Zhao ve diğerleri 2004, 394).

Sürekli denetim sisteminin önünde bulunan bazı engeller CICA ve AICPA tarafından yayınlanan rapor kapsamında aşağıda maddeler halinde belirtilmektedir (Cankar 2006, 77-78):

- Dış kaynaklara erişilemediği durumlarda veya bazı olayların oluşması beklenildiğinde ne kadar güvenilir denetim kanıtı elde edilebileceği;
- Özellikle kontrol risk düzeylerinin değişken olduğu durumlarda otomatik olan denetim mekanizmasının maddi doğruluk testlerinin nasıl ve hangi zaman diliminde yapılacağı ile ilgili olarak en uygun ve en erken kararların nasıl alınabileceği;
- Yapılacak denetimin konusunun ve gereksinim duyulan raporlamanın, önemlilik ve risk seviyelerine etkide bulunup bulunmayacağı;
- Klasik olarak gerçekleştirilen mali tablo denetiminde çok sıklıkla kullanılmayan otomatik denetim teknikleri ve araçlarının etkin olarak kullanılıp kullanılmayacağı;
- Otomatik denetim mekanizmasına sahip bir sistemde objektif bir şekilde hareket edilip edilemeyeceği;
- İç denetim ve dış denetim çalışmaları kapsamında sürekli denetim sisteminin planlanması aşamasında iyi bir organizasyonun sağlanıp sağlanamayacağıdır.

8. SONUÇ

Sürekli denetimin uygulanabilmesi için işletmelerde güçlü bir otomasyon yapısının bulunması gerekmektedir. Bilgiler dijital ortamda kaydedilmeli ve takip edilmelidir. Ayrıca kaydedilen bilgilerin elektronik sistemler üzerinde ayrı ayrı modüllerde saklanması suretiyle sürekli denetimin gerçekleştirilmesine imkan sağlanmalıdır.

Sürekli denetimin en önemli yapı taşlarından bir tanesi de bilgi teknolojilerinin ve verilerin güvenliğinin sağlanmasıdır. Sistem üzerindeki veri ve modüller şifrelenmeli, bilgi kullanıcılarının yetkileri belirlenmeli ve kullanıcıların ilgili olduğu kısım çerçevesinde yetkiler kısıtlanmalıdır. Ayrıca hangi kullanıcı tarafından ne gibi işlemlerin gerçekleştirildiğinin tespit edilmesi için sistem üzerindeki log kayıtlarının sürekli takip edilmesi gerekmektedir.

Sürekli denetim, sürekli kontrol değerlendirmeleri ve sürekli risk değerlendirmeleri adı altında iki temel parçadan ibarettir. Sistem üzerinde kurulacak kritik kontrol noktaları sayesinde denetimin etkinliği ve verimliliği artırılmaktadır. Bu şekilde sürekli kontrol değerlendirmeleri gerçekleştirilmektedir. Sürekli denetimin bir diğer parçası olan sürekli risk değerlendirmelerinin gerçekleştirilmesi için ise denetim kapsamında riskler sınıflandırılmalı ve riskli alanlar belirlenerek gerekli önlemler alınmalıdır.

Sürekli denetimin işletmelerde uygulanması neticesinde önemli ölçüde şeffaflık sağlanmaktadır. Kullanılacak yüksek bilgi teknolojileri araçları ve

programlar ile etkili bir iç denetim sistemi oluşturulmaktadır. Ayrıca güçlü bir otomasyon sisteminin oluşması sayesinde endüstri içerisindeki diğer işletmeler ile rekabet edebilmek için sürekli denetim, işletmelere çok önemli avantajlar sağlamaktadır.

KAYNAKÇA

1. Aboa, Y.P.J.D. 2014. Continuous Auditing: Technology Involved, East Tennessee State University Undergraduate Honors Thesis.
2. Alagöz, A. ve M. Allahverdi. 2011. “Kurumsal Bilgi Güvenliği ve Muhasebe Bilgi Sistemi” Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Sayı: 3, ss. 47-64.
3. Alles, M., Brennan, G., Kogan, A. ve M. Vasarhelyi. 2006. “Continuous Monitoring of Business Process Controls: A Pilot Implementation of a Continuous Auditing System at Siemens” International Journal of Accounting Systems, Sayı:7, ss. 137-161.
4. Alles, M.G., Kogan, A. ve M.A. Vasarhelyi. 2008.” Putting Continuous Auditing Theory into Practice: Lessons from Two Pilot Implementations”, Journal of Information Systems, Cilt: 22, Sayı:2, ss. 195-214.
5. Baksa, R. ve M. Turoff. 2010. The Current State of Continuous Auditing and Emergency Management’s Valuable Contribution, Proceedings of the 7th International ISCRAM Conference – Seattle, USA. ss. 1-10.
6. Cankar, İ. 2006. “Denetimin Yeni Paradigması: Sürekli Denetim” Sayıştay Dergisi, Sayı: 61, ss. 69-81.
7. Cantürk, S. 2012. Bilgi Teknolojileri ve İş Süreçleri Denetimi, KPMG Sunumu, <https://www.kpmg.com/TR/tr/Issues-And-Insights/Haberler-ve-Etkinlikler/Documents/Fider-BT-S%C3%BCrec-Denetimi-Sunumu-7-Haziran-2012.pdf> (Erişim Tarihi: 02.07.2015).
8. Coderre, D. 2005. “Global Technology Audit Guide: Continuous Auditing, Implications for Assurance, Monitoring, and Risk Assessment”, The Institute of Internal Auditors.
9. Çelik, M. ve U. Uyar. 2012. Genişleyebilir Finansal Raporlama Dilinde Güvenlik (XARL), Akademik Bilişim 12 - XIV. Akademik Bilişim Konferansı, Şubat, Uşak.
10. Dinç, E. ve İ. Varıcı. 2008. “E- İşletme Olgusunun Muhasebe İlke ve Uygulamaları Üzerine Etkisi”, Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 10, Sayı 1, ss. 191-211.

11. Doğan, M. 2013. “Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili (XBRL): Eleştirel Bir Bakış”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV), Cilt: 15, Sayı: 2, ss. 125-141.
12. Eichbar, S. 2009. Sarbanes-Oxley Act of 2002 Will it Be Effective in Preventing Another Enron Scandal?, Liberty University, Senior Honors Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for Graduation in the Honors Program.
13. Erturgut, M. 2003. “Elektronik İmza Kanunu Bakımından E-belge ve E-imza”, Bankacılık Dergisi, Sayı: 48, ss. 66-79.
14. Flowerday, S. ve R. Solms. 2005. “Continuous Auditing: Verifying Information Integrity and Providing Assurances for Financial Reports, Computer Fraud&Security”, Sayı: 7, ss. 12-16.
15. Gonzales, G.C., Sharma, P.N. ve D.F. Galletta. 2012. “The Antecedents of the Use of Continuous Auditing in the Internal Auditing Context”, International Journal of Accounting Information Systems, Sayı: 13, ss. 248-262.
16. Hazar, H.B. 2014. *Sürekli Denetim Bilgisayar Ortamında Bağımsız ve İç Denetim Planlama, Analiz Teknikleri ve Uygulamalar*, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
17. Kandemir, C. ve Ş. Kandemir. 2012. “Muhasebe Hilelerinin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Geleneksel Araç ve Yöntemler”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 113, ss. 39-77.
18. Karabınar, S. ve E. Yılmaz. 2012. “XBRL (Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili) ve Geleneksel Finansal Raporlama Sistemlerindeki Sorunların Çözümüne Katkıları”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU), Sayı: 2, ss. 1-23.
19. Kurnaz, N. ve T. Çetinoğlu. 2010. *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*, Kocaeli, Umuttepe Yayınları.
20. Küçük, E. ve Ş. Uzay. 2009. “Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 32, ss. 239-258.
21. Li, Y., Roge, J.N., Rydl, L. ve J. Hughes. 2007. “Achieving Sarbanes-Oxley Compliance with Xbrl-Based ERP and Continuous Auditing”, Issues in Information Systems, Cilt. VIII, Sayı. 2, ss. 430-436.
22. Nigrini, M.J. 2000. Continuous Auditing, Ernst & Young Center for Auditing Research and Advanced Technology University of Kansas, http://www2.aaahq.org/audit/midyear/01midyear/papers/nigrini_continuous_audit.pdf (Erişim Tarihi: 18.07.2015).
23. Resmi Gazete. 5070 Nolu Elektronik İmza Kanunu, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2004/01/20040123.htm> (Erişim Tarihi: 25.06.2015).
24. Rezaee Z., Elam R. ve A. Sharbatoghlie. 2001. “Continuous Auditing: The Audit of Future”, Managerial Auditing Journal, ss. 150-158.
25. Searcy, D.W., Woodroof, J. ve B. Behn. 2002. Continuous Audit: The Motivations, Benefits, Problems, and Challenges Identified by Partners of a Big 4 Accounting Firm, Proceedings of the 36th Hawaii International Conference on System Sciences (HICSS’03).
26. Soltani, B. 2007. *Auditing An International Approach*, (An Imprint of Pearson Education) Prentice Hall.
27. Sermaye Piyasası Kurumu (SPK). Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, No:22, <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn> (Erişim tarihi: 29.10.2015).
28. Tokel, Ö.E., Yücel, E.M. ve B. Öksüz. 2007. “Türkiye’de XBRL’ye Geçiş Sürecinin Yol Haritası”, Active Dergisi, Nisan, Mayıs, Haziran, ss. 1-27.
29. Toraman, C. ve H. Abdioğlu. 2008. “Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili (GİRD) ve Gelir İdaresince Kullanımı”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 10, Sayı: 2, ss. 79-109.
30. Usul, H. 2013. *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim*, Detay Yayıncılık.
31. Varıcı, İ. 2012. “Hileli Finansal Raporlama Açısından Denetçinin Sorumluluğu: İMKB’de Faaliyet Gösteren İşletmelerin Denetim Raporlarının İncelenmesi”, Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi, Sayı:5, ss. 122-144.
32. Zahid, A.H. 2012. Towards a Continuous Process Auditing Framework (Case study in Healthcare Auditing and Decision Support - Infection Regime Control Survey), Thesis Submitted to the Faculty of Graduate Studies through Computer Science in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Master of Science at the University of Windsor.
33. Zhao, N., C Yen, D. ve I. Chang. 2004. “Auditing in the E-Commerce Era”, Information Management&Computer Security, Cilt: 12, Sayı: 5, ss. 389-400.

KAMUDA KARAR ALMA - İÇ DENETİM İLİŞKİSİ: GÜVENCE VERME, DANIŞMANLIK VE YÖNETİME DEĞER KATMA FONKSİYONLARI AÇISINDAN BİR DEĞERLENDİRME

THE DECISION MAKING PROCESS IN PUBLIC SECTOR- INTERNAL AUDIT RELATIONSHIP AN ASSESSMENT IN TERMS OF ASSURANCE, CONSULTANCY AND ADDING VALUE TO MANAGEMENT FUNCTIONS

İbrahim Atilla ACAR*, Elif Ayşe ŞAHİN İPEK**

* Prof. Dr., İzmir Katip Çelebi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

** Yrd. Doç. Dr., İzmir Katip Çelebi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi elifasahin@gmail.com

ÖZ

İç Denetim geleneksel kontrol yöntemlerinden farklıdır. Risklerin belirlenmesi, alınacak önlemler, sürecin yönetilmesi ve sonuçta kurumsal hedeflere ulaşılması esastır. İç denetim konusunda farkındalık yükseldikçe değer katma ve danışmanlık fonksiyonları daha önem kazanacaktır. Kurumun her türlü kararları için önemli olan bu iki fonksiyon, kurumların başarısı açısından da önem taşımaktadır. Karar alma süreci doğru kararı vermeye odaklanırken, iç denetim bu kararın gerçekleşmesine katkı sağlayabilmelidir. Danışmanlık ve yönetime değer katma fonksiyonu bu açıdan ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Karar almak, iç denetim, yönetime değer katma, yönetim danışmanlığı

Jel Kodları: H61, H83, D73, M42

ABSTRACT

Internal Audit is different from traditional control methods. Identifying risks, precautions to be taken, managing process and finally achieving the corporate goals is essential. The higher the awareness about internal audit, the more important adding value to management and consultancy functions will be. These two functions which are important for all decisions made by corporate, are also important for the success of corporations. While decision making process is focused on making the right decision, internal audit must be able to contribute to the realization of this decision. Consultancy and adding value to management functions are discussed in this regard.

Keywords: Decision Making, Internal Audit, Adding Value to Management, Management Consultancy

Jel Codes: H61, H83, D73, M42

GİRİŞ

Devlet, başta bireysel olarak çözülemeyen toplumsal faaliyetlerin yürütülmesi, düzenin sağlanması ve bir arada yaşamının temellendirilmesi için oluşturulmuş bir yapıdır. Bunun için organizasyonlar ve kurumlar oluşturulur. Bir kısmı bireysel katılım ile sağlanan kamusal işlerin çekip-çevirilmesi konusu, aynı zamanda aynı ve nakdi yükümlülükleri de beraberinde getirecektir. Bireylerin kendi varlıklarından vazgeçmiş oldukları “her kuruş” değerini yerini bulması, uygun kullanılması, hesabının verilmesi ve en nihayetinde bir “fayda” üretilmesi esastır. Sadece çıktıya odaklanıp beklenen faydanın göz ardı edilmesi söz konusu olmayacağı gibi, fayda adına yüksek maliyetlerin de göze alınması doğru olmayacaktır. Kaynakların ve ihtiyaçların yönetilmesinde bir kabul edilebilir seviye mutlaka oluşturulacaktır. Bunun da ne şekilde belirleneceği, siyaset biliminin en eski araştırmalarından birisi durumundadır.

Makale kapsamında ele alınan husus bitmiş bir sürecin, geleneksel anlamda sorgulanması değil;

sürecin baştan sona yönetilmesi ve gözetilmesi ile ilgilidir. Buna göre makro politikaların oluşturulmasından, kurumların bu doğrultuda harekete geçirilmesine; Kurumların bütçe talebinden kaynakları nasıl kullandığı ve hedeflerine ne ölçüde ulaştığının belirlenmesine bir “iç denetim süreci”nin etkisi ve katkısı incelemeye konu edilecektir.

Çalışma, karar alma süreci ve iç denetim fonksiyonunu birlikte irdelemesi açısından önemlidir. Özellikle iç denetimin önemli iki unsuru olan danışmanlık ve yönetime değer katma konusunun, kurumsal süreçlerde nasıl bir işlev üstleneceği tam açık değildir. Bu konunun da çalışma kapsamında ele alınması literatür açısından da bir katkı olarak görülmelidir.

1. KAMUSAL KARAR ALMA

Kamusal karar alma süreci öncelikle ekonomik kaynakların yönetimine ilişkindir. Bir ihtiyacın giderilmesi ya da bir fayda üretilmesi şeklinde ortaya

çıkan bu durum, kamu ekonomistleri tarafından sosyal faydanın maksimizasyonuna yönelik gerçekleştirilen faaliyetler olarak da tanımlanmaktadır. Bu durum devletin tam kamusal nitelikli mal ve hizmet üretimine yönelik meşru zemini oluşturmasını kolaylaştırmaktadır. Öte yandan sosyal faydası yüksek olan faaliyetlerin de teşvik edildiği ve bu konuda devletin düzenleyici rol oynadığı görülmektedir.

Devlet her ne kadar yapsa da yaptırsa da bir kamusal kaynak kullanarak hizmetin gerçekleşmesini sağlamaktadır. Peki bu kaynaklar hangi alanlar için, ne ölçüde kullanılacaktır? Bir de günün sonunda maliyet fayda analizi yapıp, hizmetin ve tahsis edilen kaynağın sorgulanması hususu var ki bu alan tamamen performans odaklı yeni standartlar oluşturulmasını; raporlama ve düzeltici işlemler ile hedefin tutturulmasına odaklanılan bir sürece işaret etmektedir. Amaç ve araçların uygunluğunu kontrole yarayan standartlar ise günümüzde kamusal faaliyetlerde performansın artırılması, etkinliğin sağlanması arayışları içerisinde şekillenmiş ve diğer bir adım olan bu ölçütlere ulaşma konusunda denetim fonksiyonu yeniden tanımlanmıştır.

Denetim faaliyetleri beklenen ve beklenmeyen sonuçların karşılaştırılması, sapmaların ölçülmesi performans yönetimi, risk yönetimi, stratejik yönetim gibi yeni yöntemlerin kullanılmasını zorunlu hale getirmektedir. Devlet şüphesiz bu incelemeyi yaparken iç ve dış paydaşların baskısına maruz kalacaktır. Eninde sonunda bir takım sosyal ve ekonomik amaçlara ulaşmak için gerçekleştirilen bir eylem belki beklenmedik bir baskı grubu faaliyeti sonucunda akamete uğrayacaktır.

Yine de karar alma için, devletin ya da herhangi bir işletmenin, bir karar biriminin teknik, ticari, mali, güvenlik ile planlamadan denetime kadar tüm yönetsel işlevlerinin gerçekleşmesinde geçerliliği ve önemi olan yönetsel bir araç (Çoker, 1996: 135) olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Mali kararların alınması, alınan kararların uygulanması ve sonuçların denetimi bir bütçe faaliyetidir. Bilindiği gibi kamu bütçesi; gelecek bir döneme ilişkin devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin gelir ve gider tahminlerini gösteren; gelirlerin toplanması giderlerin yapılmasına ilişkin parlamentonun hükümete yetki ve izin verdiği kanuni bir belgedir. Bu kanuni belge ile hangi hizmetlere ne kadar kaynak ayrılacağı ortaya konmaktadır. Peki, bu kararlar nasıl alınmaktadır?

Mali kararların alınmasında temel tek bir soru vardır: belirli bir miktar kaynak neden, hangi gerekçe ile şuraya değil de buraya harcanmıştır? Sorgulanacak olan budur. O zaman farklı bir sorun daha ortaya çıkmakta ve az kamu kaynağı kullanan nasıl ikna edilmiştir ya da hep bir ürüne ya da bir çıktıya yönelik kaynak kullanımına bu şekilde, sürekli müsaade edilecek midir? Belki de benzer işlevi yürüten kamu idarelerinden birinin az diğerinin fazla bütçe kullanması bir sorun olarak algılanacak ve bunun bir

sonu olacak mıdır? O halde bütçe önce bir çatışma ve tercihlerle de bir uzlaşmayı getirecektir. Böylece çevresel şartlar ile politik ve mali hedeflerle sınırlandırılmış bir kaynak dağılımından söz etmek mümkündür. Burada kritik olan husus bu sürece hangi mekanizmaların hakim olduğu ve bu mekanizmaların meşruluğu sorunudur. Meşruiyet, işlerlik ve işlevsellikle tamamlandıkça etkinlik ve fayda artacaktır.

Şimdilerde demokratik sistemlerde, hükümetin toplum tarafından karar verilen sınırlar dahilinde kendisine verilen görevleri yerine getirmesi daha da önemsenmektedir (Arın, 1999:2). Söz konusu görevler kamu politikası hedefleri şeklinde biçimlendirilmektedir. Bu politika hedeflerinin önemli bir kısmı vergi ve benzeri gelirler ile borçlanmadan oluşan önemli bir mali kaynağı gerektirmektedir (Campo, 2007:53) Bu açıdan kamu bütçesi sadece paranın harcanmasına yetki verilmesi değil; aynı zamanda tahsis edilen kaynaklarla belirli kamusal hedeflere ulaşılması açısından bir araç olmaktadır. Ancak bununla birlikte, kamu bütçesi, sınırlı kaynakların paylaşımı konusunda farklı kamusal hedeflerin rekabet ettiği politik bir çevrede şekillenir (Fölcher,2007:110). Hem, daha çok vergi ve borçlanma sürdürülebilir bir tercih olarak görünmemektedir.

Bu sebeple yeni vergiler, ceza ve faizler, teşebbüs ve rant gelirleriyle geliri çoğaltmak yerine tasarruf ve etkin kaynak kullanımının öne çıktığı bir dönemin şartları ve süreçleri değerlendirilmelidir.

Ancak, sınırlı mali imkanlar dahilinde çatışan ihtiyaçlar arasında seçim yapılması zorluğu dolayısıyla, bütçeleme sürecinde pazarlık unsuru her zaman var olmuştur. Zira, apolitik bir bütçe süreci düşünülemez. Ancak, kaynak dağılımı ile ilgili bu kararlara ağırlıklı olarak pazarlık sürecinin hakim olması önemli programların bütçe dışına çıkarılmasına neden olacaktır.

Bu temel düşünceye dayanan arayışlar, siyasi faktörlere sıkı sıkıya bağlı bulunan bütçesel kararları harcama programlarının etkinlik ve verimlilik kriterlerine göre değerlendirildiği kararlarla değiştirmeyi amaçlamıştır. Ancak bu yöntemin karmaşıklığı ve bazen de sosyal fayda gerekçesiyle önceliklerin sırasının değişebildiği bir gerçektir. Bununla birlikte harcama kalemlerinin etkisinin ölçülmesi ve bunların da politika önceliklerindeki yerinin sorgulanması, amaçlarla ne ölçüde örtüşüğünün tartışılması gerekli hale gelmektedir.

Buna göre denilebilir ki kamuda mali karar alma süreçlerinden beklenen alternatif kullanımlar arasından amaca en uygun kaynak dağılımını gerçekleştirmektir. Bu beklenti, toplam kaynaklar sınırlı olduğundan bu kaynakların belirli bir dönemde alternatifler arasında dağılımında kamusal faaliyetlerin yerine getirilmesinde belirli miktardaki kamu parasının yaratacağı etkinin gözetilmesi gerektiği

düşüncesine dayanmaktadır. Nitekim bu amaçla, II. Dünya Savaşından sonra, çeşitli bütçe teknikleri üzerinde çalışılmıştır.

Devlet bir takım ekonomik, sosyal amaçlara ulaşmak üzere devlet bütçesi vasıtası ile ona ilişkin unsurların tümünü kapsayan harcama alanları arasında bir tercih yapmak zorundadır. Bununla birlikte kamu sektörü bu kararları alırken çok daha geniş bir çevrenin etkisi altındadır.

Buna göre kamu kesiminde kaynakların kullanımı ile ilgili söz konusu kararlar başta Anayasa, bütçe kanunu, ilgili diğer kanunlarla düzenlenmektedir. Sonra ilgili iç tüzük ve yönetmelikler şeklinde sıralayabileceğimiz ülkenin yasal ve kanunî alt yapısı; küreselleşen dünyada uluslararası platformda ekonomik uyumun gerekliliğinden doğan uluslararası standartlara uyum, uluslararası anlaşmalar devreye girmektedir. Ülkenin mali kararın alındığı zaman itibarıyla makroekonomik durumu gibi sosyal ve ekonomik faktörlerin yanı sıra; demokratik katılımcılar (vatandaş, bürokrasi, parlamento) şeklinde sıralayabileceğimiz geniş bir çevre içerisinde şekillenmektedir. Buna bir de kurumların “hizmet aşkı” eklendiğinde bütçe imkanları zorlanmaktadır (Davis-Wildavsky,1966:530).

Bütçe bir yanıyla süreç, öte yanıyla da imkanlarla sınırlıdır. Süreç, politika belgelerinin oluşturulmasıyla başlayıp siyasi iktidarın bütçe önceliklerini oluşturmasıyla devam eder. Siyasilere politika metinleri parti programları, kalkınma planları, orta vadeli programlarla uyumlu olmalıdır. Bu yönde oluşturulan eylem planlarına kurumlar da bütçelerine esas teşkil edecek stratejik planları ile katılmaktadır. Bütçe plan ilişkisi açısından stratejik planların onayı ve plan hedeflerinin bütçelendirilmesi de ilgili bakanlık insiyatifindedir. Sonuçta kurumların gerçekleşen hedefleri iktidarın makro politikaları ile uyumlu olmalıdır. Kurumların bu süreçte hem bütçe hedeflerini tutturmak hem de etkin bir kamusal hizmet vermek gibi bir misyonu olacaktır.

Bütün bu süreçler tek başına bir kamusal yöneticinin insafına bırakılamaz. Gözlem, raporlama, denetim ve hesap verme kurum içi faaliyetlerle de gözlenmeli ve yönetilmelidir. İç denetim bu misyona uygun bir birimdir. Sorumlulukları dahilinde, kurumun varoluş gayesine de uyumlu alınan kararları bilmesi, süreçlerde gözlemci olması, kurumun etkin bir faaliyet sergilemesinde de önemli olacaktır.

İç denetçinin kurumun yönetim kararlarındaki gereklilik ve kısıtları, öncelikleri ve önemli işleri bilmesi onun danışmanlık ve değer katma işlevinde daha etkin olmasını sağlayacaktır. Uygunluk ve yerindelik denetimi iç denetimin görevinin sadece bir parçasıdır. Bu denetim yerinde bir deyimle “kadavra üzerinde çalışmaktır.” Oysa iç denetimden beklenen öncelikle “önleyici faaliyetler”dir. Sistem kurulması ve kurulan sistemin de nesnel bir güvence sistemi taşıdığını beyanı iç kontrol sistemidir. Bu açıdan

değerlendirildiğinde iç denetimin süreçten bağımsız sadece kontrol odaklı olması beklenen çıktıdan sapmalara yol açacaktır.

Bu çerçevede bütçe tekliflerinin hazırlanmasında harcaması kuruluşlar için temel davranış kuralı ödenek taleplerinin ne aşırı büyüklükteki tutarlarda ne de çok düşük tutarlarda belirlenmemesi esastır.

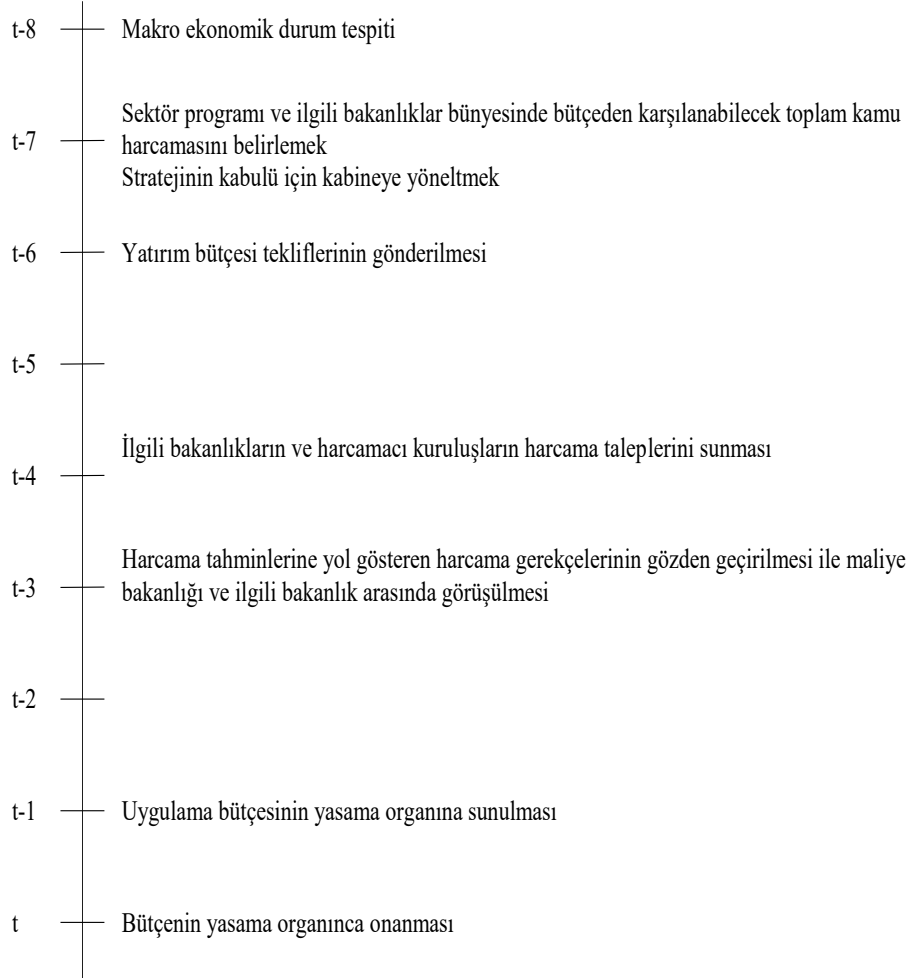
Bu değişimin temel unsuru olarak yönetsel ve mali sorumluluk ve yetkiyle donatılan kurumların sürece katılmalarının sağlanmasıyla yöneticiye yönetim yetkisi şeklinde ifade bulan özel sektör yöntemlerinin uygulanması gerekliliği gösterilmektedir. Bununla birlikte, kamu kaynağı kullanımı yetkisi verilen kurumların kaynakları ne derecede başarılı kullandığı yönünde hesap verebilir olmaları istenmekte, bu doğrultuda geliştirilen iç kontrol sisteminin önemli bir unsuru olarak iç denetim fonksiyonu gerekli görülmektedir.

Bu bakımdan iç denetimin mali karar alma süreçlerine katkısı kurumsal karar alma süreçlerini etkinleştirilmesiyle mümkün görülmektedir. Buna göre, iç denetim faaliyetinin kamu mali karar alma süreçleri üzerinde etkisinin sağlıklı bir şekilde oluşturulabilmesi için bazı ön koşullar geçerli olmalıdır. Bunlardan birincisi kurumsal karar alma süreçlerinde sistematik bir politika-plan-bütçe ilişkisinin kurulmasına yarayan kurumsal düzeyde hazırlanacak stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu gibi mekanizmaların varlığı; ikincisi bu mekanizmalara işlerlik kazandıracak makro düzeyde hazırlanan üst politika belgelerin varlığıdır. Bu sayede kurumsal karar alma süreçlerinin oluşturulmasında ulusal politika öncelikleri ve bütçe tavanları hakkında öngörü oluşturulması sağlanmış olmaktadır. Harcamacı kuruluşlar bu çerçevede kendi kurumsal önceliklerini oluşturacaklar ve bu önceliklere ulaşma derecesi bakımından performanslarını değerlendirerek kurumsal kapasitelerini güçlendirerek hizmet sunumunda etkinliğin sağlanmasına hizmet etmiş olacaklardır.

Bir kurumda iç denetçi ilgili yönetiminin belirlediği politikalarının etkinliğinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi konusunda, performans ölçütlerini göz önüne alır. Bu ölçütler de kurumun vizyon, misyon ve stratejilerine uygun olarak belirlenmeli ki bir anlam ifade etsin ve iç denetçi açısından da neye ulaşıldığı gözlenebilsin (USUL, 2007; 69).

İç denetim kurumsal karar alma sürecine işlerlik kazandıracak veri ambarlarının oluşturulması, kurum içi hesap verebilirliğin yerleştirilmesi, uygulama sonuçlarının değerlendirilmesi suretiyle kurumsal düzeyde üretilen maliyet ve performans bilgilerinin niteliğinin artırılmasına yardımcı olarak kamu mali karar alma süreçlerinin etkinleştirilmesine güvence sağlama ve danışmanlık fonksiyonu ile katkıda bulunmaktadır. Bu sayede üretilen bilgi, teknik süreçlerin etkinleştirilmesine katkı sağlamasının yanı

sıra, siyasal sürece ait bir takım zaafaların ortadan kaldırılmasını da sağlamaktadır.



Şekil 1: Bütçe Süreci

Kaynak: Barry H. POTTER ve Jack DIAMOND, “Guidelines for Public Sector Expenditure Management”, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/expend/guide1.htm> (14.07.2016)

2. İÇ DENETİM ve İÇ DENETİM ALGISINDA DÖNÜŞÜM

İç denetimi eski Mısır, Yunanistan ve Roma’ya kadar indirgeyenler vardır. Yine de ilk iç denetim uygulamalarının 1941 yılında; V. Z. Brinks’in ilk iç denetim kitabı olarak bilinen “Modern Internal Auditing” kitabını yayınlaması bir milad olarak kabul edilmelidir. Biraz daha yaygınlaşması Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün kurulmasıyla ortaya çıkmıştır (Chun, 1997: 247). Yönetimsel denetimin şekillenmesiyle birlikte iç denetim hataları tespit etme ve yolsuzluğu önlemek üzere faaliyetlerin incelenmesi ve değerlendirilmesinden yönetimi geliştirme ve mali etkinliği arttırmaya yönelik gelişerek modern yönetimin önemli bir parçası haline gelmiştir (Guoming, 1997: 243).

1940’lı yıllar iç denetim için mali bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini tespit etmek olarak anlaşılmıştır. Günümüzde iç denetimin bu yönü hala geçerliliğini ve önemini korumakla birlikte kuruma “danışmanlık hizmeti” vermesi ve “değer yaratması”

beklenmektedir. Bu beklenti iç denetimin amacına yönelik yapılan yeni tanımlamalara da yansımaktadır. Buna göre Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonuna göre iç denetim; iç sınırlara veya coğrafi kısıtlamalara bakmaksızın bir kurumun faaliyetlerinin tümünü kapsar. İç denetim çalışması risk değerlendirmesine dayanır. İç denetim yönetişim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin kurumun karşı karşıya olduğu risklerin belirlenmesi, tanımlanması ve bu risklerle mücadele konularında yeterliliği, etkinliği ve amaca uygunluğunu da kapsar (ECIIA, 2005: 19).

Uluslararası İç Denetim Enstitüsünün (IIA) yaptığı yeni tanımlamaya göre iç denetim; kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve kuruma değer katmak üzere dizayn edilmiş bağımsız ve tarafsız güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir. IIA tarafından hazırlanan son çalışmalarda iç denetimin yönetime değer katma misyonu ön plana çıkartılmaktadır. Bu amaçla iç denetim, kurumun hedeflerine ulaşmasına sistematik ve disiplinli bir yaklaşımla risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirerek ve geliştirerek yardım eder. Dolayısıyla iç denetimin salt “güvence sağlama”

faaliyeti olarak algılanmasından, aynı zamanda, eklenen danışmanlık faaliyeti ile birlikte “sonuçların yönetiminde yardımcı olma” faaliyeti olarak anlaşılmasına bir geçiş yaşandığı gözlenmektedir. İç denetimdeki bu gelişimin ve ihtiyaç duyulma sebeplerinin yönetim çevresinin ve anlayışının gelişmesi ile doğrudan ilgili olduğu söylenebilir. Buna göre ürün ve hizmet üretimi ile sunumunda kalite geliştirmeye yönelik odaklanma; karar almada ve hizmet sunumunda katılımcı yönetime geçilmesi ile çalışanlara daha fazla yetki verilmesi ile sorumluluğun kontrolü ihtiyacının doğması; hizmet üretim ve sunumu maliyetini düşürme amacıyla kurumsal sistem ve süreçlerinin tekrar gözden geçirilmesi ve kuruma katkısı olmayan faaliyetlerin elimine edilmesi ihtiyacının doğması hem özel sektör hem de kamu kurumlarında iç denetim ihtiyacının ortaya çıkması ile iç denetim anlayışının gelişmesine sebep olarak gösterilebilmektedir (OAG,1992: 8).

Öte yandan demokrasinin kamu parasının kullanılmasında hükümetlerin daha hesap verebilir olmalarını ve kamu hizmetlerinin sunumunda etkinlik, verimlilik ve tutumluluk kriterlerini gözetmelerini gerekli kılmaya ile hızla gelişmeye devam eden bilgi dünyasında hükümetlerin kamu mali yönetiminde ve kamu hizmetlerinin sunumundaki riskler ve gelişmeler hakkında iç denetçilerce bilgilendirilmelerini zorunlu kılmasının bu gelişime katkısı göz önünde bulundurulmalıdır (Nordin Van Gansberghe, 2005: 15).

Burada en dikkat çekilmesi gereken husus, iç denetimin gelişim sürecinde, mali hesapların incelenmesinden yönetim faaliyetlerinin değerlendirilmesine doğru bir geçiş yaşandığı ve dolayısıyla gelişim sürecinin temelde iki aşamadan oluştuğu ifade edilebilir. Buna göre ilk aşamada, iç denetimin temel fonksiyonu iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirerek yönetimde söz sahibi olanlara etkin kontrolün ve ekonomik etkinliğin sağlanmasında, dolaylı yoldan yardım etmek olduğu ifade edilmektedir. Bu özel fonksiyonuna göre iç denetim kontrol mekanizmasının bir parçası olarak “kontrol üzerinde kontrol” (control over control) şeklinde ifade edilmiştir. İkinci aşamada ise iç denetimin denetim alanının yönetsel faaliyetlere doğru kaymasıyla birlikte, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğini doğrudan değerlendirmeye almış; etkinliğin saptandığı durumlarda acil önlemlerin alınması için öneriler geliştirmeye başlamıştır (Jin ve Dunjia,1997:193).

Bu gelişmeler sayesinde iç denetçilerin bir “iş ortağı” ve aynı zamanda bir “polis memuru” olarak evrildiği söylenebilir. Bu benzetmelere göre “iş ortağı” olarak iç denetçilerden yönetim hedeflerini karşılamalarında uzmanlık bilgileri sayesinde yardımda bulunmaları istenirken; “polis memuru” olarak yönetimi bağımsız bir şekilde değerlendirmeleri ve üst yönetimi bilgilendirmeleri beklenir. İç denetim faaliyetlerinin genişlemesi bu iki faaliyet alanına bağlanmaktadır

(Fadzil-Haran- Jonton, 2005:845). Nitekim, yeni tanımlamalara güvence ve danışmanlık hizmetlerinin dahil edilmesi iç denetimin proaktif, müşteri/vatandaş odaklı, kontrol, risk yönetimi ve yönetim konularında faaliyet tabanlı hale gelmesi ile sonuçlanmıştır. Yeni tanımlamada iç denetim faaliyetinin, özellikle değer katmak ve kurum faaliyetlerinin geliştirilmesi için dizayn edildiğinin altı çizilmektedir (Hass ve diğerleri, 2006:837).

Buna göre iç denetimin yeni tanımı kurumsal gelişim trendini de göz önüne alır ve kurumsal faaliyetlerin değerlendirilmesinde kayıtların doğruluğundan ziyade etkinliğin ve verimliliğin sağlanmasını amaçlayan danışmanlık yaklaşımını da içine alır. Enstitü iç denetçilerin kontroller hakkında daha fazla bilgi sahibi olduklarının ve yönetime sağlam öneriler geliştirebileceklerini vurgulamaktadır. Öte yandan etkinlik ve verimliliğin sağlanmasında kontroller tek odak noktası olmamaktadır. Bugünün kurumları risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçleri üzerinde daha fazla durmaktadır ve tüm bu alanlara yeni tanımda yer verilmiştir (Bou- Raad, 2000:183).

2.1. Güvence Verme Fonksiyonu

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü *güvence işlemini* “risk yönetimi, kontrol veya yönetim süreçlerine ilişkin bağımsız bir değerlendirme sağlamak amacıyla bulguların tarafsız incelenmesi” olarak tanımlamaktadır. *Danışmanlık faaliyeti* ise “organizasyonun yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerine (yönetim sorumluluğu almaksızın) *değer katmayı* ve onları geliştirmeyi hedefleyen tavsiye niteliğindeki hizmetler olarak tanımlanmaktadır (IIA, 2007). Bu hizmetlerin iki tür katkısı olduğu belirtilmektedir: Güvence faaliyeti için iyi yönetim/yönetişim, risk yönetimi ve iç kontrol konularında sürecin etkinliği, amaca uygunluk konusunda yönetime nesnel güvence verir (ECIIA, 2005:24) Bu mutlak bir güvence olmayıp makul bir güvence olarak görülmelidir.

Güvence işleminden üretilen bilginin üretilen bilgi ve raporların doğru ve tam olup olmadığı, varlıkların korunup korunmadığı, faaliyetlerin verimli, etkili, ve ekonomik; aynı zamanda mevzuata uygun gerçekleşip gerçekleşmediğine uygun güvence vermesi anlaşılmalıdır.

2.2. Danışmanlık faaliyeti

Danışmanlık ile güvence işlemi kapsamında gerçekleştirilen faaliyetlerin geliştirilmesi konusunda tavsiyeler verilir ve bunların geliştirilmesine imkan sağlanır. Aslında danışmanlık faaliyeti icraya yönelik tavsiyeler bütünüdür. Buna eğitim, analiz, değerlendirme, proje geliştirme kolaylaştırıcı ve yol gösterici faaliyetler girmektedir. Bu özellik sebebiyledir ki iç denetim diğer denetim faaliyetlerinden ayrılmaktadır. Bu görüşlere uyup uymamak ya da hesabını vermek bunları kabul edip uygulayan veya resmi biçimde itiraz eden yöneticiye aittir (İngiltere Hazinesi, 2004: 11).

İç denetim	Danışmanlık faaliyeti
Geçmiş ve bugünkü ve faaliyetlere bakılır	Gelecek odaklıdır,
Yönetimin hedefine ulaşması esastır	Kurum faaliyetlerinin uygulamasını ele alır,
Denetim kendisi karar verir	İlgili yönetim birimi tarafından
Öncelikli müşterisi denetim komitesidir,	Öncelikli müşterisi ilgili yönetim birimidir
Öncelikle iç denetim kendi içinde değerlendirme yapar	Kurum dışındaki kişilerle de ilişki kurar,
Denetim raporu standarttır.	Denetim raporundan başka bir sonuç/ürün sunar, öneriler geliştirir

Şekil 2: İç Denetime Danışmanlık Faaliyetinin Katkısı

Buna göre iç denetimin bilindik fonksiyonlarına danışmanlık faaliyeti ile sağlanan değer katma ve geliştirme işlevi de eklenince iç denetimin denetim alanının hem fonksiyonel olarak hem de zaman aralığı olarak genişlediği sonucuna varmamız yanlış olmayacaktır. Tabloda da görüldüğü gibi danışmanlık faaliyetinin genel faaliyetlerine eklenmesiyle iç denetim yönetime gelecek öngörüsünde de yardımcı olan bir kimlik kazanmıştır. Öte yandan danışmanlık faaliyetini yerine getirmek üzere denetim faaliyetini kendi birimi dışındaki çalışanlarla da görüşerek gerçekleştirilmesi kurum faaliyetlerinin amacının tüm çalışanlar tarafından anlaşılabilmesi bakımında da önem arz etmektedir (Acar ve Şahin, 2009:96-97).

Nitekim yeni tanımlamalara güvence ve danışmanlık hizmetlerinin dahil edilmesi iç denetimin proaktif, müşteri/vatandaş odaklı, kontrol, risk yönetimi ve yönetim konularında faaliyet tabanlı hale gelmesi ile sonuçlanmıştır. Yeni tanımlamada iç denetim faaliyetinin, özellikle değer katmak ve kurum faaliyetlerinin geliştirilmesi için dizayn edildiğinin altı çizilmektedir (Hass, 2006:837).

İç denetimden beklentilerin bu yönde gelişmesi iç denetimde denetimle ilgili tekniklerin de gelişmesine yol açmıştır. Buna göre geleneksel denetim anlayışına paralel olarak, geçmişte, iç denetçiler bağımsızlıklarını korumak adı altında yöneticilerden ve diğer çalışanlardan kendilerini izole etmekteydiler. Raporlama bir sorun için suçlamaya, eksik veya hata aramaya yönelik iken; bugün denetim süreci yeniden tanımlanmakta ve denetleneni müşteri olarak görme; yönetim potansiyelini arttırmak üzere iç denetimi çalışanlar için eğitim ortamına dönüştürme; risk odaklılık; denetimde sürekli kalite geliştirmeye odaklı program oluşturma; teknoloji kullanımında artış denetim uygulamalarında kendini göstermektedir. İç denetimin uygulanma şekline yönelik bu değişimin iç denetimle ilgili anlayış değişiminden kaynaklandığı belirmişti. Söz konusu anlayış değişimi aşağıda bir tablo yardımıyla gösterilmiştir:

2.3 İç Denetim ve Riskler

İşletmeler ve kurumların en büyük sorunu hedeflerin gerçekleşmemesi ve yönetilemeyen sapmalardır. Çok

genel bir yaklaşımla iç denetim de örgüt varlıklarının her türlü zararlara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerinin saptanmış politikalarla uyum içinde yürütülüp yürütülmediğini araştırır (Güredin, 1994: 15). Böylelikle iç denetim hem bir güvence hem bir danışmanlık faaliyeti olarak burada kendini göstermektedir. İç denetimin temel görevlerinden biri, risk yönetim süreçlerinin tam, etkin ve verimli olduğu konusunda üst yönetime ve/veya yönetim kuruluna objektif güvence sağlamaktır. Bu işin bir parçası olarak, iç denetim faaliyeti, üst yönetime, sorumluluklarını yerine getirmesi ve görevlerini ifa etmesinde yardımcı olmak için danışmanlık yapar, yol gösterir ve işlerin yapılmasına yönelik imkân sağlar (ECIIA, 2005: 27).

Geleneksel anlamda iç denetim faaliyetlerinin hedefi, her türlü riski bulmak ve ortadan kaldırmaktır. Başka bir ifade ile iç denetim birimi işletme/örgüt içerisinde faaliyetlerin önceden belirlenen standartlara, politikalara ve hedeflere uygun bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini kontrol eden bir birim olarak tanımlanmıştır (Sakal, 1998: 212). İç denetim üst yönetim için aynı zamanda danışmanlık hizmeti de vermekte ve yönetimin bilgiye dayanan kararlar almasını sağlamaktadır. İç denetim bu yönde kuruma ve kurumla ilişkili olanlara karşı objektif güvence sağlamaktadır.

Kurumun kendini gerçekleştirme, fırsatlarını geliştirme, faaliyetleri geliştirme imkânlarını belirleyerek ve/veya ortaya çıkabilecek riskleri azaltması kuruma değer katacaktır. Bu itibarla iç denetim, kurum içinde hata, yolsuzluk ve düzensizliklerin önlenmesi bakımından yönetimin elinde çok etkin bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır (Güredin, 1994: 176). Kurum içerisinde yer alan denetim komitesinin, iç kontrollerin kalitesi konusunda, icra başkanı dışındaki bir kimseden bağımsız ve objektif güvence alması veya aynı şekilde icra başkanının diğer bölüm yöneticileri dışındaki bir kimseden bağımsız ve objektif güvence alması, iç denetimin bir kuruma değer kattığı yollar olarak gösterilebilir (ECIIA, 2005: 37).

Sonuç itibarıyla iç denetim sürekli bir faaliyettir. Haliyle kurumsal faaliyetler devam ettikçe bu da çalışan bir fonksiyondur. Kurumun hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin ve işlem süreçlerinin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunmak (Arcagök ve Erüz, 2006: 193) suretiyle, kurum yönetimine risk yönetimi çerçevesinin iyi ve etkin çalıştığı ve risklerin istenen düzeyde yönetildiği konusunda hem bilgi vermek hem de güvence sağlamış (ECIIA, 2005: 21) olmaktadır. Bu itibarla, iç denetim kurum içerisinde risk yönetim süreçlerinin kurulmasına ve uygulanmasına ve bu sayede yönetim sürecinin etkinliğine katkı sağlayarak yönetime yardımcı olmaktadır.

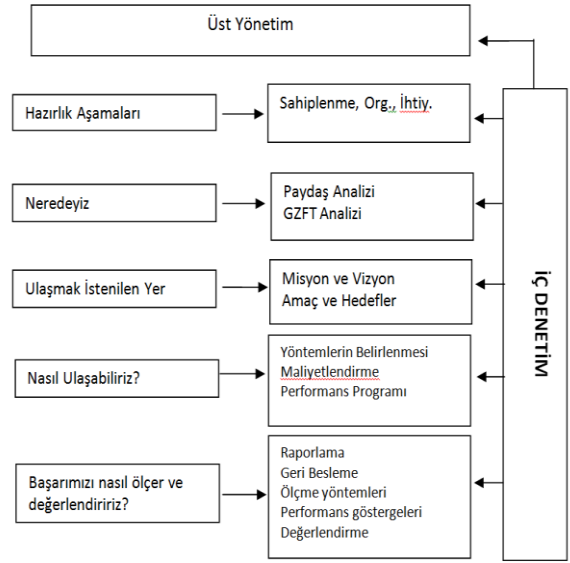
5018 sayılı kanun ile getirilen stratejik yönetim anlayışı, kamu mali karar alma süreçlerinin etkinleştirilmesinde üst politika belgelerine uyumlu stratejik plan ve performans programlarının hazırlanmasını ve uygulamaların bu planlara uygun olarak yönetilmesini gerekli kılmaktadır. Bu dokümanlarda yer verilen amaçlara ulaşma düzeyi bakımından üst yöneticiler sorumlu kılınmakta ve bu sorumluluklarını yerine getirme düzeylerini faaliyet raporları aracılığıyla açıklamaktadırlar.

İç denetim faaliyetinin üst yönetime sağladığı güvence verme ve danışmanlık fonksiyonu ile pozitif değer yaratması beklenmektedir. İDKK (2013) tarafından hazırlanan Kamu İç Denetim Rehberi'ne göre değer katmak; kurumun amaçlarını gerçekleştirme fırsatlarını arttırarak, faaliyetleri geliştirme imkânlarını belirleyerek ve/veya riske maruz kalma ihtimalini azaltarak idareye ve faaliyetlere değer katılmasıdır.

Buna göre iç denetim faaliyetinin kamu idaresine pozitif değer katmasından beklenen sadece işlerin doğru yapıp yapılmadığının kontrol edilmesi değildir. İç denetimden aynı zamanda doğru işlerin yapıp yapılmadığı konusunda, amaçtan bağımsız değerlendirmelerle üst yönetime destek olması beklenmektedir. Bu durumun iç denetimin düşünsel gelişimi ile doğrudan ilişkisi vardır.

Geleneksel olarak, iç denetim faaliyeti orta ve alt yönetim kademelerinin faaliyetlerini üst yönetim tarafından belirlenen stratejilere uyumlu olup olmadığı açısından değerlendirmeye almıştır. Buna göre, geleneksel olarak, iç denetim faaliyeti stratejik kararların oluşturulmasında ve kontrolünde bir rol almamış, bunun yerine bu stratejilerin uygulama sonuçlarına odaklanmıştır (Melville, 2003: 210).

Ancak günümüzde iç denetime ilişkin salt sonuç odaklı yaklaşımdan süreç odaklı yaklaşıma doğru bir geçiş gözlenmektedir. Bu durum iç denetimin risk olarak gördüğü alanlara müdahil olması ve buralarda iyileştirme istemesi ile de ilgilidir. Buna göre i) tercih edilen politikaların yeterliliği, ii) uygulamaların planlarla uyumu, iii) uygulama sonuçlarının etkinliğinin değerlendirilmesi iç denetimin değer katma fonksiyonu içerisinde düşünülmesi gereken konulardır.



Şekil 3: Kurumsal Yönetim Sürecinde İç Denetimin Rolü

Yukarıda Şekil'de ülkemiz kamu idareleri için öngörülen stratejik planlama sürecinde iç denetimin yeri şematize edilmiştir.

İç denetimin değer katma fonksiyonu çerçevesinde stratejik planın üst politika belgelerine uyumu, stratejik planlama sürecinin planlandığı üzere gerçekleştirildiği, gerekli katılımı sağlandığı gibi hususlarda üst yöneticilere güvence ve danışmanlık faaliyetleri ile destek vermesi beklenmektedir.

Bununla birlikte kurumsal amaçlara ulaşılması bakımından stratejik planın bir bütün olarak kurum misyon ve vizyonuna uygun, yeterli kurumsal politikalar üretip üretmediğine, amaçlar- hedefler-faaliyetler ile bu faaliyetlerle ulaşılması amaçlanan performans hedefleri arasında tutarlı bir ilişkinin kurulup kurulmadığı gibi hususların iç denetçilerce değerlendirilmesi gerekmektedir. Kurumsal, stratejik plandan ve yönetim önceliklerinden habersiz bir iç denetim uygulamasının işlevi harcama sonrası denetime dönüşecektir. Güvence verme ve danışmanlık hizmeti göz ardı edilecektir. Bu yüzden yönetim süreçlerinde sorumluluk almaksızın, bilgilenme amaçlı yer alan bir iç denetimin işlevselliği ve başarı faktörü artacaktır.

İç denetim faaliyetinin üst yönetime diğer bir katkısı performans ölçüm yöntemleri ve performans göstergelerinin belirlenmesi sürecinde ortaya çıkmaktadır. Nitekim önceden belirlenmiş bu göstergelerin yeterli bir şekilde tanımlanıp tanımlanmadığı önem arz etmektedir. Bunun için iç denetçiler iç denetim faaliyeti kapsamında; i) standartların mantıksal ve bilimsel bir temelle tasarlanmasını sağlamak üzere nasıl oluşturulduklarını incelemeli; ii) incelendiklerini ve değişen koşullara göre güncellendiklerinin teminini sağlamalı; iii) diğer yönetim birimlerince ve çalışanlarca anlaşılmasını sağlamalıdır (Davies, 1956: 231).

İç denetimin rolü sadece kurumsal plan ve politikaların oluşturulma süreci ile sınırlı değildir. İç denetimden, değer katma fonksiyonu çerçevesinde aynı zamanda kurumsal politika ve planlardan sapmaların engellenmesinde ve uygulamaların geliştirilmesinde kamu idaresine destek olması beklenmektedir.

Bunun için gerçekleştirilen faaliyetlerin üst yönetim tarafından değil, fakat aynı zamanda tüm kurum çalışanlarınca benimsenmesi ve kabullenilmesi gerekli olmaktadır. Öncelikle farkındalık ve sahiplenme ile başlayan süreçler, işbirlikçi yaklaşımlarla geliştirilmelidir. Bununla birlikte iç denetim faaliyeti stratejik planın uygulanması sürecinde stratejik planda yer verilen faaliyetlerin uygulanmasında üst yönetim ile harcamacı birimler ve çalışanlar arasında yeterli bir iletişim ortamının oluşmasına katkı sağladığı gibi, kurumun dış paydaşlarına karşı olan sorumlulukların yerine getirilmesine yardımcı olmaktadır.

Konu üst yönetici açısından ele alındığında üst yönetici, geniş bir paydaş kitlesinin beklentisi ve baskısı altında kamu idaresinin kaynaklarını yönetme sorumluluğu altında olan kişidir. Buna göre örneğin, ilgili kamu idaresinin hizmetlerinden faydalanan vatandaşlar kaliteli hizmetler beklerken, siyasi iktidar bu hizmet önceliklerinin siyasi önceliklere uyum göstermesini beklemekte ve bu hizmetlerin yıllık bütçe kısıtı altında maliyet-etkin bir şekilde gerçekleştirilmesini beklemektedir. Parlamento ise bu sürecin güvencesi olarak beklenen maliyetlerde veya hizmet kalitesinde sapmaların nedenlerini öğrenmeyi beklemektedir. Üst yönetici bu baskılar altında idaresinin operasyonel birimlerinden aldığı maliyet bilgileri ile kurumsal faaliyetleri stratejik önceliklere göre yönlendirmek durumundadır.

Üst yönetici bu durumda kurumsal faaliyetlerin kurumsal amaç ve hizmetlere ve nihayetinde kurum misyonuna hizmet edecek şekilde, yasal düzenlemeler çerçevesinde uygulanıp uygulanmadığını; daha iyi nasıl uygulanabileceğini öğrenmek istemektedir. Bu da yönetim açısından hangi araçların kullanılabilirliği ve konumuz açısından ele alınan iç denetim biriminin yönetime olası bir faydasının anlaşılması ile ilgilidir. Bu konuda “farkındalık” oluşturmak amacıyla İDKK kuruluşundan beri belge üretmekte ve bilgi paylaşımında bulunmaktadır. Bu amaçla hazırlanan kitapçıklarda dahi üst yöneticiler için iç denetim konusu ele alınmış ve dağıtılmıştır. Burada nesnel risk analizi, verimlilik, etkililik, tutumluluk anlatılmıştır. Kaynak etkinliğine dair bilgiler verilmiştir (İDKK, 2006; 15).

Üst yöneticiler iç denetçilerin raporlarından, idarenin belirli zaman kesitlerinde çekilmiş sistem fotoğraflarını alarak, buna göre yönetim talimatlarını oluşturacaktır. İdarenin birimlerinde hazırlanan mali ve idari tablolarında, raporlarda yer alan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği konusunda üst yönetim kademelerine sürekli bir bilgi akışı sağlayacaktır. Üst

yönetici, yönetim kademelerinden aldığı bilgiler ile iç denetimden aldığı bilgileri karşılaştırarak yöneticiler ve yönetim hakkında kanaat oluşturacaktır (Kaya, 2005: 103-04). Bu şekilde işleyen bir iç denetim sisteminin dolaylı olarak mali disiplinin sağlanmasına da hizmet edeceği düşünülmektedir (Kesik, 2005: 100, 101).

Bununla birlikte, iç denetimin kamu idaresindeki sistem ve süreçleri denetlerken, idare çalışanlarına öncelik verilen hususlara dikkatleri çekmesi, gerçekleştirdikleri faaliyetlerle kurumsal sonuçlar arasında neden-sonuç ilişkisini kurması önemlidir. Güvence faaliyetinin başlangıcı bu nokta olarak görülmelidir. Kurumda herkesin, neyi neden yaptığının bilincinde olması etkinliği de arttıracaktır. İç denetimin yönetime olan bu katkıları doğru bilgilendirme, doğru bilgi akışı, gerçeğe uygun raporlama ve izleme gibi pek çok aşamanın daha nitelikli gelişimine de katkı sağlayacaktır. Güvence verme, değer katma ve danışmanlık fonksiyonu kapsamında beklenen bu faydaların ortaya çıkmaması halinde iç denetim, “kadavraya otopsi yapmaya” suçlayıcı ve cezalandırıcı bir misyon yüklenmeye devam edecektir. Ancak iç denetimden beklenen ve istenen bu değildir.

SONUÇ

Yürütme organı gücüne yasamadan almaktadır. Hangi idarenin ne tür bir görevle kurulacağı, bunun için ne kadar kaynak aktarılacağı ve sonuçta hangi öncelikler doğrultusunda nelerin başarılacağı yasama süreçlerinde ele alınmaktadır. Bütçe tekniği açısından “bütçe çağrısı” ile başlatılan süreçte, harcamacı idarenin kaynak kullanması bir mali yönetim faaliyetidir. Karar alma süreçlerinin etkinliği kendilerine gelen doğru ve zamanlı bilginin değerlendirilmesiyle kolaylaşacaktır. Her ne kadar ilk hareket yürütmenin başından gelmiş olsa da genel çerçeve siyasilere programlarıyla oluşmaktadır. Genel talimatlar bir alt yönetim kademesine indikçe ayrıntılanmakta ve yeni bilgi ve raporlara ihtiyaç duymaktadır. Bilgi akışı bu açıdan ciddi bir raporlama geleneğini zorunlu kılmaktadır. Her harcamacı idare kurumun faaliyetine ilişkin teknik bilgilere sahiptir. Neyi başarabileceğini de bu anlamda bilmektedir.

İç denetim başta bir güvence faaliyeti olarak, işletmenin hem güvenilirliğinin teminatı; hem de gözlemleriyle ilk görebilecek ilk fikir üretebilecek bir danışma merkezidir. Buna göre işletmeler ve kurumlar için iç denetim önleyici tedbirleriyle, iyileştirici ve kurumsal kapasiteyi geliştirici eylemleriyle, bütün birimler için hayati fonksiyon üstlenmeye devam etmektedir.

Bunun önündeki tek sorun, her şey olup bittikten sonra hadise mahalline intikal eden, hasar tesbit çalışması yapan, masraf ve maliyeti anlamaya çalışan bir iç denetim anlayışıdır. Bunun da iki nedeni bulunmaktadır: ilki, üst yönetici iç denetim

faaliyetinden nasıl faydalanacağını farkında değildir. Etkileri ve sonuçları itibarıyla bu fonksiyon konusunda gerekli ve yeterli bir “farkındalık” kendisinde oluşmamıştır. İkincisi, olan biten her şeyden habersiz bir iç denetim birimidir. Her şeyi en son farkedene, süreçlerde yer almayan, risk çalışmasını algılayamamış bir iç denetim birimi için kurum zararını tesbit etmekten başka yapacak bir şey yoktur. Güvence faaliyeti, değer katma işlevi ve danışmanlık konusunda iç denetim birimlerinin ve burada çalışan denetçilerin de sürekli hizmet içi eğitimlerle geliştirilmesi, etkin bir mali yönetim ve kontrol sisteminin ortaya çıkmasında etkili olacaktır.

KAYNAKÇA

- Acar, İ.A.-Şahin, E.A. (2009). Plan-Bütçe İlişkisi Açısından İç Denetim, Maliye Dergisi, http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/156/06.Ibrahim.Attila.ACAR_Elif.Ayse.SAHIN.pdf (83-103). (14.07.2016).
- Arın, T. (1999). “Parlamentar Bütçe Denetimi ve Bütçe Komisyonu: Bütçe Reformları Üzerine Uluslararası Karşılaştırma”, Parlamentar Bütçe Denetimi- Plan Bütçe Komisyonu: Yapı ve İşlevler Üzerine Uluslararası Karşılaştırma, Seminer Bildirisi, TESEV.
- Campo S. (2007). “The Budget And Ist Coverage”, A. Shah (ed.), *Budgeting and Budgetary Institutions* içinde, The World Bank Public Sector Governance and Accountability Series, USA: Washington, D.C.
- Chun, C. (1997), “On the Functions and Objectives of Internal Audit and Their Underlying Conditions”, *Managerial Auditing Journal*, 12(4,5), (247- 257).
- Çoker, Z. (1996) Yönetim ve Siyaset Bir Valinin İl Yönetimine İlişkin Görüş ve Anıları, Kazanç Matbaacılık, İstanbul.
- Davis, O. – Wildavsky, A. (1966). “A Theory of the Budgetary Process”, *The American Political Science Review*, Vol.60, No.3, September.
- Davies, M.B.T (1956), “Objectives of Internal Auditing”, *The Accounting Review*, 31(2), April, (227- 233).
- ECIIA, (2005). *Avrupada İç Denetim Durum Raporu*, Şubat
- Fölccher, A. (2007). “Budget Methods and Practices”, A. Shah (ed.), *Budgeting and Budgetary Institutions* içinde, The World Bank Public Sector Governance and Accountability Series, USA: Washington, D.C.
- Guoming, B. (2000), “The Developing Trend and Prospects of Internal Auditing”, *Manegerial Auditing Journal*, 12/4,5, (243- 246).
- Güredin, E. (2000), Denetim, Beta Yayınları, 10. Baskı, İstanbul.
- Hass S. vd. (2006). “The Americas Literature Review on Internal Auditing”, *Managerial Auditing Journal*, 21(8)
- İDKK, (2006). Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol İç Denetim Rehberi, Maliye Bakanlığı, İDKK Yayın No: 1 Ankara.
- Kaya, H.A. (2005). “İç Denetim Sistemi”, Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma konulu 20. *Türkiye Maliye Sempozyumu (23- 27 Mayıs) Bildiriler Kitabı*, T.C. Pamukkale Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Yayın No: 1, (97- 106).
- Kesik, A. (2005). “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(1), (94-114).
- Key, V.O. (1940). “The Lack of a Budgetary Theory”, *The American Political Science Review*, 34(6), December.
- Melville, R. (2003), “The Contribution Internal Auditors Make to Strategic Management”, *International Journal of Auditing*, Vol.7, (209-222).
- OAG, (1992). *Internal Auditing in a Changing Management Culture*, 2nd Printh, Ottawa, Ontario.
- Potter, B. H. - Diamond, J. (2016) “Guidelines for Public Sector Expenditure Management”, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/extend/guide1.htm> (14.07.2016)
- Sakal, M. (1998), “Siyasal Karar Alma Sürecinde Yer Alan Aktörler ve Roller”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi*, C.13, S.1, (211- 230).
- Usul, H. (2007). Davranışsal Muhasebe. Asil Yayınları, Ankara.