

**BAĞIMSIZ DENETÇİLER İÇİN GÜVENCE HİZMETLERİNDE  
ETİK KURALLAR**

**ONUR KAMİL ÖZDEMİR**

**İŞIK ÜNİVERSİTESİ  
2020**

BAĞIMSIZ DENETÇİLER İÇİN GÜVENCE HİZMETLERİNDE  
ETİK KURALLAR

ONUR KAMİL ÖZDEMİR

Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans  
Programı, 2020

Bu tez, Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü'ne Yüksek Lisans (MA) derecesi  
için sunulmuştur.

IŞIK ÜNİVERSİTESİ  
2020

IŞIK ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

BAĞIMSIZ DENETÇİLER İÇİN GÜVENCE HİZMETLERİNDE ETİK  
KURALLAR

ONUR KAMİL ÖZDEMİR

ONAYLAYANLAR:

Prof. Dr. S. Saygın EYÜPGİLLER      Işık Üniversitesi  
(Tez Danışmanı)

Dr. Öğr.Üyesi Levent POLAT      Işık Üniversitesi

Prof. Dr. Emre AKBAŐ      Yıldız Teknik  
Üniversitesi

ONAY TARİHİ:02/02/2021

## **TEŞEKKÜR**

Yüksek lisans eğitimimde ve tez danışmanım olarak bu süreçte bana en çok destek veren ve yardımlarını esirgemeyen danışmanım Sayın Prof. Dr. S. Saygın EYÜPGİLLER'e, jüri sürecinde motive edici yaklaşımları ve pozitif tutumlarından dolayı tez jüri üyelerim Sayın Doç. Dr. Emre AKBAŐ ve Sayın Dr. Levent POLAT'a yüksek lisans eğitimim boyunca gerek derslerde gerek iş hayatında bilgi birikimlerini eksik etmeyen tüm hocalarım ve süreçte benimle ilerleyen tüm arkadaşlarıma teşekkürlerimi sunarım.

# BAĞIMSIZ DENETÇİLER İÇİN GÜVENCE HİZMETLERİNDE ETİK KURALLAR

## ÖZET

Denetim, bağımsız bir muhasebecinin, finansal raporlama çerçevesine uygun olarak, şirketin finansal tablolarının gerçeğe uygun sunumunun tüm önemli yönleriyle ilgili görüşünü ifade etmek amacıyla bir şirketin finansal kayıtlarını ve prosedürlerini gözden geçirme sürecidir. Yönetim kurullarının şirketlerin çeşitli yatırımcılarına ve paydaşlarına karşı sorumlu olmasını sağlamak için kullandığı en önemli mekanizmalardan biri, dış ve profesyonel denetçiler tarafından kayıtların ve kurumsal performans göstergelerinin denetlenmesine yönelik düzenlemeler yapmaktır. Kurul, firmanın hukuka uygunluğunu ve kamuya ait finansal tabloların bütünlüğünü sağlamak için nihai sorumluluğu taşıdığından, kurul, raporlama sistemlerini geliştirmek için bağımsız denetçiler için düzenleme yapmalı ve işbirliği yapmalıdır. Son yıllarda, yatırımcılar ve profesyonel kuruluşlar genellikle denetim işlevinin şirkete bağlı olmayan kişiler tarafından yerine getirilmesi ve çoğunlukta dış yöneticilerle bir denetim komitesinin kontrolü altında olması gerektiği konusunda anlaşmaya varmışlardır. Bazı önemli borsalarda (örneğin, New York Borsası dahil), listeleme firmalarının dış direktörlerin hakim olduğu denetim komitelerine sahip olması bir listeleme gereksinimidir. Bu nedenle bağımsız denetçi şirketler için oldukça önem arz etmektedirler.

Bağımsız denetimde, muhasebe meslek mensuplarının sunduğu tüm hizmetler için geçerli olan temel etik ilkeler şunlardır: Dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranıştır. Bağımsız denetim gereklilikleri, etik kurallar uyarınca denetim dışı güvence hizmetleri için dikkate alınmalıdır. Sağlanan güvence dışı hizmetlerin bir parçasını oluşturan herhangi bir yönetim sorumluluğunun, güvence denetiminin konusu üzerinde bir etkisi olup olmadığına karar verilmelidir.

Bu yaklaşım çerçevesinde, firmaların ve güvence ekip üyeleri, bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturan koşulları, ilişkileri belirlemek, değerlendirmek ve gerektiğinde bu tehditleri ortadan kaldırmak veya bunları kabul edilebilir bir düzeye indirmek için uygun önlemleri almakla yükümlüdür. Özellikle, sorumlu taraf ve

kullanıcı açısından zihnin bağımsızlığı ve görünüşü konusunda da özel bir dikkat gösterilmelidir. Bu çalışmanın amacı, bağımsız denetçiler için güvence hizmetlerinde etik kuralları incelemektir.

**Anahtar Kelimeler:** Etik, Denetim, Bağımsız Denetim, Güvence Hizmetleri.

# ETHICAL RULES IN ASSURANCE SERVICES FOR INDEPENDENT AUDITORS

## ABSTRACT

Auditing is the process of reviewing an independent accountant's financial records and procedures in order to express the opinion of all important aspects of the fair presentation of the company's financial statements, in accordance with the financial reporting framework. One of the most important mechanisms that boards of directors use to ensure that companies are responsible to various investors and stakeholders is to make arrangements for auditing records and corporate performance indicators by external and professional auditors. Since the board bears the ultimate responsibility for ensuring the firm's legitimacy and integrity of public financial statements, the board should make arrangements and cooperate with independent auditors to improve reporting systems. In recent years, investors and professional organizations have generally agreed that the audit function should be performed by non-company affiliates and should be under the control of an audit committee, mostly with external managers. On some major exchanges (including the New York Stock Exchange, for example), it is a requirement for listing companies to have audit committees dominated by external directors. Therefore, they are very important for independent auditor companies.

The basic ethical principles that apply to all services offered by professional accountants in independent auditing are as follows: Honesty, impartiality, professional competence and care, confidentiality, professional behavior. Independent audit requirements should be considered for non-audit assurance services in accordance with ethical rules. It should be decided whether any management responsibility that forms part of the non-assurance services provided has an impact on the subject matter of the assurance engagement.

Within the framework of this approach, companies and assurance team members are responsible for determining and evaluating the conditions and relationships that pose threats to independence and, if necessary, to eliminate these threats or to reduce them to an acceptable level. Particular attention should also be

given to the independence and appearance of the mind, in particular for the responsible party and the user. The purpose of this study is to examine ethical rules in assurance services for independent auditors.

**Keywords:** Ethics, Audit, Independent Audit, Assurance Services.



## İÇİNDEKİLER

<b>ÖZET</b> .....	<b>iii</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>v</b>
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>vii</b>
<b>ŞEKİLLER LİSTESİ</b> .....	<b>x</b>
<b>TABLolar LİSTESİ</b> .....	<b>xi</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>BİRİNCİ BÖLÜM</b> .....	<b>4</b>
<b>BAĞIMSIZ DENETÇİ</b> .....	<b>4</b>
1.1    Bağımsız Denetçiler .....	4
1.2    Bağımsız Denetçiler Özellikleri .....	5
1.3    Bağımsız Denetçi Tanımı, Türleri ve Bağımsızlığı.....	8
1.3.1    Uygunluk Denetimi.....	9
1.3.2    Bağımsız Denetim.....	10
1.3.3    Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri .....	11
1.3.4    Denetçinin Nitelik ve Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	13
1.4    Türkiye'de Bağımsız Denetçinin Değeri .....	14
<b>İKİNCİ BÖLÜM</b> .....	<b>17</b>
<b>2 GÜVENCE HİZMETLERİ, GÜVENCE DENETİMİ VE BAĞIMSIZ DENETİM</b> .....	<b>17</b>
2.1    Etik Kavramı .....	17
2.1.1    Erdemler ve Etik .....	17
2.1.2    Deontolojik Etik ve Teleolojik Etik .....	18
2.2    Meslek Ahlakı: Etik.....	18
2.3    Kamu Görevlileri ile ilgili Etik Mevzuat.....	19
2.4    Denetim Görevlilerine İlişkin Etik Davranış İlkeleri .....	22
2.4.1    Dürüstlük.....	22

2.4.2	Tarafsızlık .....	22
2.4.3	Mesleki Yeterlik ve Özen.....	23
2.4.4	Sır Saklama .....	25
2.4.5	Mesleğe Uygun Davranış.....	27
2.5	Etik Kurallara Uyum .....	28
2.6	Güvence Hizmetleri.....	29
2.7	Güvence Hizmetlerinin Unsurları .....	32
2.7.1	Üç Taraflı İlişki .....	33
2.7.2	Konu.....	33
2.7.3	Ölçüt.....	34
2.7.4	Kanıt.....	35
2.7.5	Yazılı Güvence Raporu.....	36
2.8	Bağımsız Denetim .....	38
2.9	Sınırlı Bağımsız Denetim .....	45
2.10	Güvence Denetimi .....	47
<b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM .....</b>		<b>52</b>
<b>3 ETİK KURALLAR VE BAĞIMSIZLIK STANDARTLARI .....</b>		<b>52</b>
3.1	Bağımsız Denetimde Etik.....	54
3.2	Meslek Etiği .....	56
3.3	Meslek Etiği Kuralları .....	58
3.4	Bağımsız Denetçiler İçin Etik İlkeler .....	58
3.5	Bağımsız Denetim-Etik İlişkisi .....	60
3.6	Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı.....	64
3.6.1	Temel İlkelere Uyum .....	68
3.6.2	Sır Saklama İlkesinin İhlali.....	69
3.6.3	Denetçinin Görevlendirilmesinde Tehditler.....	69
3.6.4	İkinci Görüşler .....	70
<b>DÖRDÜNCÜ BÖLÜM .....</b>		<b>71</b>
<b>4 UYGULAMA .....</b>		<b>71</b>

4.1	Türkiye’de ve Dünya’da Etik Uygulamalar .....	71
4.2	Bağımsız Denetimde Etik Kuralların Uygulanması ve Yaygınlığı Üzerine Bir Çalışma .....	74
4.2.1	Araştırmanın Amacı ve Önemi .....	74
4.2.2	Araştırmanın Kısıtları ve Anakütle .....	74
4.2.3	Araştırmanın Yöntemi.....	75
4.2.4	Araştırma Süreci.....	75
<b>SONUÇ VE ÇIKARIMLAR .....</b>		<b>81</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>		<b>85</b>
<b>EKLER.....</b>		<b>93</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>		<b>98</b>

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. AICPA'ya Göre Güvence Hizmeti Türleri.....	32
Şekil 2. Üçlü Taraf İlişkisi.....	47
Şekil 3. Güvence Hizmetleri ve Denetim İlişkisi.....	50

## TABLÖLAR LİSTESİ

<b>Tablo 1.</b> IFAC'a Göre Güvence Hizmeti Türleri .....	32
---	----

## GİRİŞ

Teknolojik gelişmelerin ve küreselleşmenin uluslararası ölçekte egemen olduğu bir ortamda ekonomik yaşamın gelişmesi ve karmaşıklaşması güvenilir bilgiye erişim ihtiyacını arttırmaktadır. Ancak karar vericilerin ilk elden bilgiye ulaşması neredeyse imkansızdır. Özellikle karar alıcı ile bilgiyi düzenleyen kaynak arasında bir çıkar çatışması varsa, bilgi sağlayan kaynağa tarafsızlık kaybı riski ortaya çıkmaktadır.

Beyan edilen bilgilerin yeterince güvenilir olmaması, karar vericileri bu konuda bazı önlemler almaya zorlamaktadır. Gelişmiş ülkelerde bağımsız dış denetim yoluyla şirketlerin finansal tablolarına ilişkin olarak beyan ettikleri bilgilerin güvenilir olup olmadığı tespit edilebilmektedir.

Meslek mensupları tarafından hem denetim kalite güvencesi hem de yapılan çalışmalara ve denetçi görüşüne kamuoyu güvenine ilham vermesi açısından uyulması gereken asgari şartlar vardır. Uluslararası düzeyde onaylanan “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” bu ihtiyacı karşılamaktadır.

Bağımsız denetim mesleği için yönetim, risk yönetimi ve kontrol konusundaki nesnel duruma güvenen bir etik kural gereklidir. Bu bağlamda, bağımsız denetimin rolünü ve kalite düzeyini arttırmak için, bağımsız denetçinin bağımsız denetim sırasında karşılaştığı engelleyici ve sınırlayıcı faktörlerin belirlenmesi ve bağımsız denetim mekanizmasında bu faktörlerin en aza indirilmesi hayati ve gerekli hale gelmiştir. Çünkü bu faktörler, denetlenenin finansal raporlama sürecinin tedarik aşamasında bağımsız denetimin rolünü ve kalite seviyesini de olumsuz yönde etkilemektedir. Bağımsız denetim sürecinde, Türkiye'deki bağımsız denetim firmalarında çalışan denetçilere göre, bağımsız denetçi performansını sınırlayan önemli sorunların çoğu ağırlıklı olarak denetlenenlerden şirket yöneticilerinden, mevcut politika ve düzenleme sorunlarından kaynaklanmaktadır. Bağımsız denetim sürecinde denetlenenlerden kaynaklanan sorunlar dış denetim

planında aksamalara neden olur. Bağımsız denetim planındaki bu aksamalar zaman kaybıyla sonuçlanır. Bağımsız denetçiler zaman kaybederken, denetlenen kurum bağımsız denetçi zaman kısıtlaması da getirir. Nitekim bağımsız denetçinin hileli veya yanlış yapılan işlemleri tespit etme olasılığı azalmaktadır. Türkiye'deki bağımsız denetim firmalarında çalışan bağımsız denetçilerin göz önünde bulundurduğu denetçiden kaynaklanan bir diğer sınırlayıcı faktör, denetlenenin etkin muhasebe, iç ve risk kontrol sistemi eksikliğidir.

Bağımsız denetçiler, denetlenen kurum ve diğer taraflarca ileri sürülen bilgileri kullanması gerekmektedir. Bu bilgi, denetçilerin tarafsız bir şekilde ifade ettikleri görüşlerde dikkate alınmalıdır. Denetçi, denetlenen kurum ve diğer tarafların görüşleri hakkında da bilgi toplamalıdır. Ancak, denetçilerin kendi sonuçları bu görüşlerden etkilenmemelidir.

Muhasebe standartlarının uygulanmasında tutarlılığın varsayımının bir ön koşul olduğu düşüncesi, denetlenen bir işletmenin koşullara uygun muhasebe standartlarına tutarlı bir şekilde uygulanması gerektiği anlamına gelir. Denetçi, muhasebe standartlarına uyumu tutarlı bir şekilde, çeşitli finansal raporları sunmanın kesin bir kanıtı olarak görmemelidir. Adalet, muhasebe standartlarının tutarlı bir şekilde uygulanmasının sınırlarının ötesine geçen bir denetçi görüşünün ifadesidir.

Düzenli (mali) denetimler yapılırken, yürürlükteki yasa ve düzenlemelere uygunluk açısından bir test yapılmalıdır. Denetçi, mali tablo tutarları veya düzenlilik denetimlerinin sonuçları üzerinde doğrudan ve önemli bir etkisi olabilecek hataları, usulsüzlükleri ve yasadışı eylemleri tespit etmek için makul güvence sağlamak amacıyla denetim adımları ve prosedürleri tasarlamalıdır. Denetçi ayrıca, mali tablolar veya düzenlilik denetimlerinin sonuçları üzerinde dolaylı ve önemli bir etkisi olabilecek yasa dışı eylemlerin olasılığının da farkında olmalıdır.

Denetimi planlayanların, denetlenen işletme için geçerli olan uyumluluk gereklilikleri hakkında bilgi sahibi olmaları gerekir. Belirli bir denetime uygulanabilecek yasalar ve düzenlemeler genellikle çok sayıda olduğundan, denetçilerin denetim hedefleri üzerinde önemli etkisi olabilecek yasa ve yönetmelikleri belirlemede mesleki muhakeme kullanmaları gerekir.

Denetim bulguları, sonuçları ve önerileri kanıtlara dayanmalıdır. Denetçiler, denetlenen kuruluş hakkındaki tüm bilgileri nadiren değerlendirme fırsatına sahip olduklarından, veri toplama ve örnekleme tekniklerinin dikkatle seçilmesi çok önemlidir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; bağımsız denetçiler, bağımsız denetçiler özellikleri, bağımsız denetçi tanımı, türleri ve bağımsızlığı, Türkiye'de bağımsız denetçinin değeri incelenmiştir.

İkinci bölümde; güvence hizmetleri, bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim ve güvence denetimi açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde; bağımsız denetimde etik, meslek etiği, meslek etiği kuralları, bağımsız denetçiler için etik ilkeler, bağımsız denetim-etik ilişkisi ve bağımsız denetçiler için etik kurallar standardı araştırılmıştır.

Son bölümde; bağımsız denetimde etik kuralların uygulanması ve yaygınlığı testi uygulanmış ve teste verilen cevapları değerlendirip, yorumlanmıştır.



## BİRİNCİ BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETÇİ

#### 1.1 Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetçiler, tek başına çalışan ve müşterilerine profesyonel denetim hizmetleri sunan uzmanlardır<sup>1</sup>. Bağımsız denetçiler, hissedarları ve potansiyel yatırımcıları az rastlanan hatalardan veya temsili olmayan finansal savlardan korumak için genellikle kamu şirketleri tarafından kullanılır. Bağımsız denetim sırasında denetçi, "genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine" (genellikle "GAAP" olarak atıfta bulunulur) uyup uymadıklarını belirlemek için kuruluşun finansal tablolarını inceleyecektir. Bu muhasebe ilkeleri, "FASB" olarak bilinen "Finansal Muhasebe Standartları Kurulu" tarafından oluşturulur. Denetim ilkeleri, denetçilerin, kuruluşun yönetim kuruluna, kuruluşun finansal uygulamaları hakkında profesyonel bir görüş ifade eden bir rapor yayınlamasını gerektirmektedir<sup>2</sup>.

Denetçi, mesleki bilgi ve deneyime sahip denetim faaliyetlerini yürüten, ancak bağımsız hareket eden ve yüksek ahlaki nitelik gösteren bir uzmandır.<sup>3</sup> Bağımsız denetçi, finansal tabloların incelenmesi ile ortaya çıkabilecek riskleri açığa çıkaran ve mevcut finansal tablolardaki bilgilerin rapor olarak ilgili taraflara sunulmasını sağlayan kişidir. Bağımsız denetçi bu durumu kendi sorumluluğu altında profesyonel bir şüphecilik anlayışı ile yerine getirmeli ve finansal tablolar hakkında doğru bilgi vererek ilgililerin güvenini kazanmalıdır<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> J. Sağlar ve K. Tuan, "İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri". *Ç.Ü.Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(1), 2009, s.343-358.

<sup>2</sup> Melih Erdoğan, *Denetim*. 2.Basım, Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005, s.25

<sup>3</sup> Sağlar ve Tuan, s.350

<sup>4</sup> S. K. Selimoğlu ve Ş. Uzay, *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2009, s.35

Anonim şirketlere denetim yapmak üzere görevlendirilecek kişi veya kurumların sadece 3568 sayılı yasaya göre denetçi olmak için gerekli lisansı almaları yeterli değildir, aynı zamanda SMMM veya YMM unvanını da taşımaktadır. Bu kişilerin denetçi olarak atanabilmeleri için KGK, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmelidir.<sup>5</sup>

Şirketlerin dönemsel muhasebe politikalarının ve finansal faaliyetlerinin incelenmesi ve denetlenmesi için görevlendirilen denetçilerin sabit tecrübe ve deneyimleri ile edindikleri unvanları vardır. Denetçi unvanını elde etmek için 3 yıllık fiili deneyim yeterli olmakla birlikte, kıdemli denetçi unvanı alabilmek için 6 yıllık tecrübeye, baş denetçi olabilmek için 10 yıllık tecrübeye sahip olmak gerekmektedir.<sup>6</sup>

Dünyada pek çok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de denetçi olma kriterlerine ilişkin yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 14’üncü “Denetçinin Yetkilendirilmesi” ve 15’inci “Uygulamalı Mesleki Eğitim” maddelerinde söz konusu düzenlemeler açıkça belirtilmiştir<sup>7</sup>. Sonuçta, bağımsız denetçi olabilmek için; mesleğe üye olmak, ilgili mesleki sınavları başarıyla tamamlamak, yetki ve çalışma belgesi almak ve 3 yıllık uygulamalı eğitim sürecini başarıyla tamamlamak gerekmektedir<sup>8</sup>.

## 1.2 Bağımsız Denetçiler Özellikleri

Bağımsız denetçi, mesleki bilgi ve deneyimini kullanarak, bağımsızlığını koruyarak yürüttüğü denetim işlerini düzgün bir şekilde yürüterek, zaman içinde kendini sürekli geliştirmelidir. Çünkü bağımsız denetim, denetçinin kurallara uygun olarak yürütülen bir süreçten ziyade sezgisiyle hareket ettiği bir süreçtir. Bu nedenle, iyi bir bağımsız denetçi yaratıcı ve yenilikçi düşünme gücüne sahip olmalı ve işini sevgiyle ve özverili bir şekilde yapmalıdır<sup>9</sup>. Bağımsız denetçiler, mesleğe girişte

<sup>5</sup> E. Torun, *Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetçi*, İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2018, s.5-6

<sup>6</sup> H. Karaca, *Büyük ve Orta Boy İşletmelerin Sahipleri ve Yöneticilerinin Bağımsız Denetçi Algısı ve Bağımsız Denetimden Beklentilerine Yönelik Bir Araştırma*, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Malatya, 2018, s.16

<sup>7</sup> Y. Şeker, *Bağımsız Denetimde Kalite Kültürü Anlayışı ve Kalite Kontrol Standının Uygulama Etkinliğinin Belirlenmesi: Bağımsız Denetim Şirketlerine Yönelik Bir Araştırma*, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Trabzon, 2015, s.21

<sup>8</sup> A. Ertaş, *Bağımsız Denetim Kapsamında Türkiye’de Yapılan Yasal Düzenlemelerin Bağımsız Denetim Üzerine Etkileri*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Afyonkarahisar, 2018, s.76-77

<sup>9</sup> M. Emir, “Hile Denetimi”. *Mali Çözüm* (86), 2008, s.110

uygulanan sınav, staj ve uygulama eğitimlerinin başarılı bir şekilde geçmesi sonucunda bağımsız denetçi unvanını alma hakkına sahiptir<sup>10</sup>.

Bağımsız denetim kalitesi, denetçinin belirlenen standartlara göre güvenilir bir denetim raporu ile gösterilen çalışma sonucudur. Denetim nitelikleri, iş deneyimi, mesleki yeterlilik, motivasyon, hesap verebilirlik ve tarafsızlıktan olumlu olarak etkilenmektedir. Saripudin ve ark. (2012), bağımsızlık, deneyim, gerekli mesleki özen ve hesap verebilirliğin denetim kalitesi üzerinde eşzamanlı olumlu bir etkisi olduğunu belirtmektedir. Ramadhani (2012) mesleki yeterlilik, bağımsızlık ve motivasyonun aynı anda denetim kalitesi üzerinde olumlu etkiler yarattığını bulmuştur. Sukriah ve ark. (2009) ayrıca denetçilerin iş deneyimi, bağımsızlığı, tarafsızlığı, dürüstlüğü ve mesleki yeterliliğinin aynı anda denetim kalitesi üzerinde etkili olduğunu bulmuştur.<sup>11</sup>

Singgih ve Bawono (2010) iş deneyimini bir öğrenme süreci ve örgün ve yaygın eğitimden iyi davranışların potansiyel gelişiminin artışı olarak tanımlar; bunu bir kişiyi daha yüksek bir davranış kalıbına getirme süreci olarak görürler. Purnamasari, yüksek iş tecrübesine sahip bir çalışanın hata nedenlerini tespit etme, anlama ve arama avantajlarına sahip olacağını belirtmektedir. Denetçi olarak çalışma süresi ve deneyim denetim kalitesini artıracaktır. Böylece aşağıdaki hipotezleri formüle edebiliriz: Denetçinin mesleki yeterliliği, denetçinin denetimi dikkatli, doğru ve nesnel bir şekilde gerçekleştirebilmesi için denetçinin denetimde sahip olduğu bilgi ve deneyimi uygulama yeteneğidir. Yetkinlik seviyesi ne kadar yüksekse, denetim kalitesi o kadar yüksek olmaktadır. Yetkinlik değişkenini temsil etmek üzere seçilen deneyim ve beceri değişkenleri, denetim işlemlerinin yürütülme süresi ve tamamlanması ile olumsuz bir ilişkiye sahiptir.<sup>12</sup>

Robbins ve Judge'a (2009) göre motivasyon, hedeflere ulaşmak için bireysel yoğunluk, hedefler ve azim üretme sürecidir. Ardini (2010) motivasyonları olumlu ve olumsuz motivasyonlar olarak ikiye ayırmaktadır. Olumlu motivasyon, bir ödül alma imkanı vererek başkalarını istediğimiz bir şeyi yapmaları için etkilemeye çalışma sürecidir. Olumsuz motivasyon, istediğimiz bir şeyi başkalarını etkilemeye çalışmaktır, ancak kullanılan temel teknik güç kullanmaktır. Denetçilerin kişilik

---

<sup>10</sup> M. Sağmanlı ve Ç.E. Cömert, "Denetçi Olarak Atanabilme Kriterleri Ve Bu Konudaki Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hükümlerinin Alman Ticaret Kanunu İle Karşılaştırılması", *Mali Çözüm*, 2010, s.44

<sup>11</sup> Karaca, s.17

<sup>12</sup> A. Rafiee, M. Karimian, A. Mahmoudi ve Y. Haghghi, Internal auditor competence impact on the implementation of the independent audit. In Paper presented at the 11th National Conference of Accounting in Iran, 2013

tipleri, iç ve dış kontrol merkezi, denetim firmasındaki etik kültür ve denetim ekibinin normları ve denetim kalitesi arasında pozitif bir ilişki vardır. Açık ve net koşullar içeren uluslararası standartların kalitesiyle ilgili konuların çoğu (böylece herkesin varsayılanla uyumlu olup olmadığının kolayca değerlendirilmesine olanak sağlar), ancak bu tür bir ifade, denetim etiği alanında tahmin edilemez. Ana nedenlerden biri, iş ortamının çok dinamik olması ve iş uygulamalarının ve geleneklerinin bir ülkeden diğerine farklı olmasıdır. Bir yandan, etiğin ortaya çıkışı ülkeler arasında farklıdır; öte yandan, tarafsızlık tehditleri çok spesifik ve bazen beklenmediktir. Standart süreç, belirli bir süre için standart bir hedefin stabilize tekrarına ihtiyaç duyduğundan, standardın denetçilerin kalitesine uygulanan değişen baskılara etkili bir şekilde yanıt vermesi mümkün değildir. Zaman bütçe baskısının rapor üzerindeki olumlu ve önemli etkisi, gerçek zamandan daha azdır. Ek olarak, sonuçlar etiğin zaman bütçe baskısı üzerinde önemli bir olumsuz etkisi olduğunu göstermektedir.<sup>13</sup>

Bağımsız denetçi için firmalardaki finansal olayların kanıtlarını toplamak hem zaman, maliyet hem de iş gücü açısından büyük bir yükür. Bu nedenle bağımsız denetçinin tümünü temsil etmek yerine topladığı kanıtlardan bazılarını seçmesi gerekmektedir. Denetim faaliyetinin önemini ve risk düzeyini doğru bir şekilde belirleyerek bu seçimin başarılı bir şekilde oluşturulması mümkün olacaktır. Bütün bunları başarılı bir şekilde yapabilmek için denetçinin bilgi, deneyim ve en önemlisi mukayese gücü yüksek olmalıdır. Genel olarak özetlemek gerekirse, bağımsız denetçi<sup>14</sup>;

- Yeterli bilgi ve tecrübeye sahip,
- Bağımsız,
- Özenli ve özverili,

Bağımsız denetim görevleri:

Hipotez, genel olarak kabul edilen, pratik uygulamayı ifade eden ve belirli bir problem türünü çözmek ve davranışı rasyonelleştirmek için kullanılan bir kural olarak

---

<sup>13</sup> Rafiee vd., s.59

<sup>14</sup> S. Çil, "Denetimde Kanıt Seçmede Örneklem Ve Diğer Yöntemlerin Kullanımı ve ISA No: 530", *Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim*, 2003, s.18

tanımlanır. Aşağıdakiler, gözden geçirme sürecinin dayandığı en önemli varsayımlardır:<sup>15</sup>

- İdare tarafından hazırlanan mali veri ve bilgileri inceleme imkanı olması gerektiği anlamına gelir çünkü incelenmesi mümkün değilse denetime gerek yoktur. Kurum yönetimi ile dış denetçi arasında karşılıklı yarar sağlayan bir ilişki olduğu açıktır. Yönetim, dış denetçinin görüşüyle ilgili olan finansal bilgilere ilişkin kararlarının çoğuna güvenir. Bu nedenle, gözden geçirilen bilgilerden büyük ölçüde yararlanır.
- Sağlam bir iç kontrol sisteminin varlığı, hata olasılığını azaltır ancak oluşma olasılığını azaltmaz, iç kontrollerin bütünlüğüne rağmen hataların meydana gelmesi hala mümkündür ve bu gerekliliğin varlığı, gözden geçirme sürecini ekonomik varsayımlar kadar pratik hale getirir.
- Bağımsız denetçilerin söz konusu durumların adilliğinin bir göstergesi olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri tarafından yönlendirilirken aynı zamanda görüşlerini destekledikleri anlamına gelir.
- İlkeler eksik veya mevcut olmadığında, durumda bir değişiklik olmadıkça gelecekte geçmişin gerçeklerinin istikrarını empoze etmek için yargıların büyük ölçüde kişisel olması gerekir.
- Bağımsız denetçi, yönetimin davranışında rasyonel olduğu kurumdaki önceki deneyimleriyle kanıtlanırsa, yönetimin ilkelerinde tutarlı olduğunu varsayar. Bununla birlikte, dış denetçi, yönetimin kontrol sistemini manipüle etme veya zayıflatma eğiliminde olduğunun farkına varırsa, gelecek dönemlerde dikkatli olmalıdır.

### **1.3 Bağımsız Denetçi Tanımı, Türleri ve Bağımsızlığı**

Bağımsız denetçi türleri, denetimi kimin talep ettiğine ve denetimin hangi amaçla gerçekleştirildiğine bağlı olarak iki kategoride incelenebilir. Denetim isteyen taraf açısından incelendiğinde iç denetim, dış denetim ve kamu denetimi olmak üzere üç alt başlık altında incelenebilir. Denetim türleri ise üç başlık altında toplanabilir, bunlar: finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimidir<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> Seda Göçmenler, *Uluslararası Denetim Standartları Açısından Denetlenen İşletme Ve Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları*, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2019, s.20

### 1.3.1 Uygunluk Denetimi

Bir uygunluk denetimi, bir kuruluşun düzenleyici yönergelere bağlılığının kapsamlı bir incelemesidir. Denetim raporları, bir uyumluluk denetimi süresince uyum hazırlıklarının, güvenlik politikalarının, kullanıcı erişim kontrollerinin ve risk yönetimi prosedürlerinin gücünü ve bütünlüğünü değerlendirir.<sup>17</sup> Bir uygunluk denetiminde tam olarak neyin incelendiği, bir kuruluşun kamu veya özel bir şirket olmasına, ne tür verileri işlediğine ve hassas finansal verileri aktarıp depolamadığına bağlı olarak değişmektedir.<sup>18</sup>

Uygunluk denetimi, işletme içinden veya işletme dışından bir üst organ tarafından belirlenmiş olan kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır. Bu kurallar işletme üst yönetimi veya devlet kurumları tarafından oluşturulan kurallardır. Uygunluk denetiminde amaç belli bir otorite tarafından konulmuş olan kurallara uygulayıcıların uyma derecelerinin belirlenmesidir.<sup>19</sup>

Aynı zamanda Usul Denetimi olarak da bilinen uygunluk denetimi, bir işletmenin mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin, işletme yönetimi, yasama organı yada diğer yetkili kişi ve kuruluşlarca belirlenmiş yöntemlere kurallara ve mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir.<sup>20</sup> Bu tür denetimde denetimin konusu; işletme personelinin tutmuş olduğu kayıtlar, yapmış olduğu işlemler olurken, ölçütler; yasalar, şirket sözleşmesi tüzükler, iş sözleşmeleri, yönetimin belirlediği politika ve usullerden oluşur.<sup>21</sup>

Uygunluk denetimi, biri biçimsel inceleme diğeri de maddi inceleme olmak üzere iki aşamaya dayanmaktadır.<sup>22</sup> Biçimsel inceleme de, defter kayıtları ile belgelerin düzenliliği üzerinde durulup, kayıtlar arasında uygunluk olup olmadığı araştırılır.<sup>23</sup> Maddi inceleme de işlemlerin biçimi değil, muhtevası söz konusu olur. Burada amaç ispat edici belgelere ve defter kayıtlarına dayanmak suretiyle

---

<sup>17</sup> H. Hua-Wei, Sarbanes-Oxley section 404 compliance: Recent changes in US-traded foreign firms internal control reporting. *Managerial Auditing Journal*, 24(6), 2009, 584-598.

<sup>18</sup> Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). The 2013 COSO Framework & SOX Compliance: One Approach to an Effective Transition, 2013, <https://www.coso.org/>, 12.02.2021

<sup>19</sup> Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, Aktüel Kitabevi, Bursa, 2000, s.28.

<sup>20</sup> Masum Türker, *Vergi Kayıplarının önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Beyannamelerini İmzalaması ve Maliye Bakanlığına Bir Öneri*, TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 249, Ankara, 2004, s. 144.

<sup>21</sup> Ferruh Çömlekçi ve Melih Erdoğan, *Muhasebe Denetimi*, 2.Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1997, s.6.

<sup>22</sup> Türker, a.g.e., s.144.

<sup>23</sup> Türker, a.g.e., s.144.

incelemenin konusunu yeniden inşa etmek ve tespit etmektir.<sup>24</sup>

Uygulamada şekli ve maddi denetim içeren aşamaları kesin bir biçimde sınırlandırmak zordur.<sup>25</sup>

Örneğin, işletmenin tutmuş olduğu yevmiye defteri veya hazırlanıp vergi dairesine verilmiş olan muhtasar beyannamenin ilgili yasal hükümlere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını araştırılması bir uygunluk denetimidir.

Her durumda, kuruluşlar, genellikle olay günlüğü yönetim yazılımından ve ayrıca iç ve dış denetimlerden alınan verilerle oluşturulan bir denetim izi üretmek için uygunluğu gösterebilmelidir. İç denetimler, uyum ve güvenlik ile ilgili genel riskleri ölçmek ve şirketin iç yönergelerle uyup uymadığını belirlemek için bir şirketin çalışanları tarafından gerçekleştirilir. Mali yıl boyunca iç denetimler yapılır ve raporlar, yönetim ekipleri tarafından iyileştirilmesi gereken alanları belirlemek için kullanılabilir. İç denetimler, şirket hedeflerini çıktılara ve stratejik risklere karşı ölçmektedir. Dış denetimler, bağımsız üçüncü şahıslar tarafından gerçekleştirilen ve değerlendirilmekte olan uyum yönetmeliğine göre belirlenen belirli bir formatı izleyen resmi uygunluk denetimleridir. Dış denetim raporları, bir kuruluşun eyalet, federal veya kurumsal düzenlemelere, kurallara ve standartlara uyup uymadığını ölçmektedir.<sup>26</sup>

### 1.3.2 Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, bir eylem veya olgunun güvenilirlik özelliklerine dahil edilebilmesi için uygunluğunu tasdik etmeyi amaçlamaktadır. Bir işletmenin finansal bilgilerini ve varlıklarını muaf ve harici bir şirket tarafından analiz etmeyi ve doğrulamayı amaçlayan bir süreç olduğu anlaşılmaktadır. Şirkete temel denetim katkısı muhasebe sistemini kontrol etmektir. Bağımsız denetim, piyasanın düzgün işleyişinde, bilginin şeffaflığına ve yeterliliğine bağımsız olarak ve teknik ve profesyonel prosedürlere dayalı olarak artan güvenilirliğine katkıda bulunmak için önemli bir rol oynamaktadır.<sup>27</sup>

---

<sup>24</sup> Türker, a.g.e., s. 145.

<sup>25</sup> Türker, a.g.e., s. 146

<sup>26</sup> Hua-Wei, a.g.e., s.585-586

<sup>27</sup> D. Acar, S. Senal ve H. Usul, Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 11 (22), 2011, 273-306.

Bağımsız denetim, bilgi kullanıcıları arasında oluşan bilgi asimetrisinin azaltılmasının bir nedenidir. Bu nedenle, daha zamanında ve güvenilir bilgi için artan ivme, denetçiler tarafından yerine getirilen daha kaliteli hizmetleri talep etmektedir. Temel amaç, bu ifadelerle açıklanan bilgileri doğrulamaktır. Denetimin temel amacı, kayıtların yeterliliğini değerlendirerek muhasebe kayıtlarını ve ardından gelen mali tabloları doğrulamaktır. Bu nedenle, geniş anlamda, nihai hedef, idareye, vergi makamlarına, varlık sahiplerine ve varlık finansörlerine mali tabloların yansıtılıp yansıtılmadığı inancını vermektir.<sup>28</sup>

### 1.3.3 Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri

#### *Mali Tabloların Bağımsız Denetimi*

Finansal tablolar, şirketin finansal durumu hakkında şirket hakkında bilgi edinmeyi amaçlayan şirket yöneticilerini, hissedarlarını, yatırımcılarını ve kurumlarını; alacaklılarını, müşterilerini ve tedarikçilerini bilgilendirmek amacıyla hazırlanan tablolardır.<sup>29</sup> Genellikle muhasebe, döneminin son gününde yapılır ve işletme için bir çeşit genel tabloyu gösteren fotoğraftır gibidir. Şirketin dönem faaliyetlerinin ve işlemlerinin sonuçlarının bir özetinin gösterilmesini sağlamaktadır. Gelir tablosu, işletmenin faaliyetlerin sonunda gelirini, karını ve dolayısıyla kâr veya zararı gösteren tabloların toplamıdır. Finansal tablolarda şirketler, yöneticiler, hissedarlar, yatırımcılar, şirket hakkında bilgi sahibi olmak isteyenlerin şirket organizasyonu hakkında finansal olarak bilgilendirildiklerini tahmin ettikleri tablolardır. Bu tabloları oluşturmanın amacı şirketlerin gelir ve gider hesaplarını değerlendirmektir. Finansal tablolar kullanıcılar tarafından anlaşılır bir şekilde hazırlanmalıdır. Aksi takdirde, ihtiyaca cevap vermeyecek ve karar vermede destekleyici rolünü yerine getiremeyecektir. Tablolar, önceki dönemlerle karşılaştırılabilir olmalı ve benzer işler yapan firmaların tabloları standartlara uygun olarak hazırlanmalıdır<sup>30</sup>.

Finansal tablo denetimi, bir işletmenin finansal tablolarının ve bunlara eşlik eden açıklamaların bağımsız bir denetçi tarafından incelenmesidir. Bu incelemenin sonucu, finansal tabloların ve ilgili açıklamaların sunumunun doğruluğunu onaylayan denetçi

---

<sup>28</sup> Acar vd., a.g.e., s. 273-306.

<sup>29</sup> Hilmi Atağan, *Uluslararası Gelişmeler Çerçevesinde Denetçinin Bağımsızlığı*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2007, s. 4

<sup>30</sup> Göçmenler, s.21



tarafından hazırlanan bir rapordur. Denetçi raporu, hedeflenen alıcılara verildiğinde finansal tablolara eşlik etmelidir. Mali tablo denetiminin amacı, bir işletmenin rapor edilen mali durumuna ve performansına güvenilirlik kazandırmaktır. Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu, halka açık tüm kuruluşların, kendisiyle denetlenen yıllık raporlar sunmasını şart koşar. Benzer şekilde, borç verenler genellikle, kredi kullandıkları herhangi bir işletmenin finansal tablolarının denetimini talep eder. Tedarikçiler ayrıca ticari krediyi uzatmaya istekli olmadan önce denetlenmiş mali tablolar isteyebilirler (ancak genellikle sadece talep edilen kredi miktarı önemli olduğunda). İki ana muhasebe çerçevesinin, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının karmaşıklığı arttıkça ve büyük şirketlerin dolandırıcılık raporlarına ilişkin devam eden bir dizi ifşa olması nedeniyle denetimler giderek yaygınlaşmaktadır. Böylece hatalar ve riskler önlenecektir. Aynı zamanda, finansal tablolara dahil edilmesi gereken özellikler nötr, sürekli ve tutarlı özellikler içermelidir. Ancak, denetim şirketin yönetiminden sorumlu olanların sorumluluklarını ortadan kaldırmaz. Bu nedenle denetçi, tüm karar alma süreçlerinde önemli olmayan yanlış beyanların belirlenmesinden sorumlu tutulamaz, ancak denetçinin mesleğin gereklerine uygun olarak standart bir karar ve şüphecilik olarak hareket etmesi gerekmektedir<sup>31</sup>.

#### *Faaliyet Denetimi*

Faaliyet Denetimi, denetlenen her etkinliği içeren kapsamlı bir rapor olan tüm etkinlik raporu dahil olmak üzere çok çeşitli etkileşimli denetim raporları sunmaktadır. Diğer raporlar, kullanıcı ve yetki değişiklikleri, yönetim etkinliği, veri erişimi, veritabanı şeması değişiklikleri ve oturum açma oturumları gibi belirli alanlara odaklanır. Uyum raporlaması için yararlı olan bir raporu elektronik tablo veya PDF dosyası olarak da indirebilirsiniz. Faaliyet denetimi, planlanan hedeflerin uygulanması potansiyelini, ulaşılan hedeflerin durumunu ve hedeflere ulaşma engellerinin potansiyelini ortaya koyan, iç denetimin bir uzantısı olan gelişmiş bir denetim şekli olarak ortaya çıkmaktadır<sup>32</sup>. Yönetim ve kontrolün kademeli zorlukları ve başarıları test etmek için yönetim politikalarının sonuçlarının karmaşıklığı operasyonel denetimin son 25 yılda kabul edilmesine ve yaygın olarak kullanılmasına ihtiyaç

---

<sup>31</sup> IAASB, 2013, s. 118

<sup>32</sup> M. Kiracı, "Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi", *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(2), 2003, s. 68

duyulmaya sebep olmuştur.<sup>33</sup>

Faaliyet denetimini diğerlerinden ayıran özelliklerden biri, denetçinin durumu iyileştirmek için denetimden sonra şirket yöneticilerine tavsiyelerde bulunabilmesidir. Bu nedenle, bu denetim biçimini geleceğe yönelik bir danışmanlık hizmeti olarak tanımlayabiliriz. Faaliyet denetimini denetlemeden önce ölçüm kriterlerinin belirlenmesi gerektiğinden, konu ve amaçlar açısından yapılan grupta en zor denetim türüdür.<sup>34</sup> Örneğin, üretim, pazarlama, insan kaynakları satın alma gibi bölümler arasındaki uyumluluğun araştırılması, faaliyet denetimi kapsamına girmektedir. Faaliyet denetiminin en önemli özelliklerinden biri, denetçilerin şirket sahiplerine raporlarda elde edilen veriler kapsamında iyileştirme ve çözüm önerileri sunmasıdır<sup>35</sup>.

#### 1.3.4 Denetçinin Nitelik ve Statüsüne Göre Denetim Türleri

##### *İç Denetim*

Denetimler başlangıçta düzenli aralıklarla uygulanır, böylece standartlar personel tarafından kabul edilebilir. Ancak, sistem kurulduktan sonra denetleme sıklığı azaltılabilir. Ayrıca, sistemin kurulması ve geliştirilmesi için planlanmamış iç denetimler büyük önem taşımaktadır. İç denetimde firmalar, şirket çalışanlarının geçerli kural ve düzenlemelere ne ölçüde uyduklarını araştırmaktadır<sup>36</sup>.

İç denetimler, çalışanların, şirketlerindeki çalışanlarının, çalışmaların ve kuruluşla ilgili doğru bilgilerin alınmasını sağlamak amacıyla denetçiler tarafından şirket, kurum ve kuruluş sahipleri tarafından gerçekleştirilir. İç denetimlerde; ortaya çıkabilecek krizler, olumsuz koşulların önlenmesi, mevcut durumun ve şirketin sahiplerinin bilgi almaları ilkesine dayanan denetim faaliyetleridir. İç denetim genellikle bir kurum içi denetim ekibi tarafından yürütülür ve kontrol değerlendirmeleri, süreç değerlendirmeleri, yasal uygunluk ve varlıkların korunmasına odaklanmaktadır. Ekibin raporları yönetime ve kuruluşun denetim komitesine gönderilir ve önerilen değişikliklerin uygulanmasıyla sonuçlanabilir.<sup>37</sup>

---

<sup>33</sup> W. F. Messier, *Auditing*, New York: The McGraw-Hill Comp. 1997, s. 12

<sup>34</sup> Messier, s. 12

<sup>35</sup> F. Çömlekçi, M Erdoğan ve C. Kepekçi, *Muhasebe Denetimi*, Eskişehir, 2.Baskı, 1993, s. 5

<sup>36</sup> D. Dalak, "Denetim ve Kalite Denetimi", *Muğla Üniversitesi SBE Dergisi*, Güz, 1 (1), 2000, s. 65

<sup>37</sup> E. Demir, *Denetçi Bağımsızlığının Etik İlkeler Çerçevesinde İncelenmesi*, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Muğla, 2016, s. 18

## *Kamu Denetimi*

Özel sektör veya kamu kuruluşlarının, kamu kurumları içinde veya altında, kamu adına ve kamu yararına çalışan kişiler tarafından maruz kaldığı denetim türüne genel olarak kamu denetimi denir. Bu tür bir kontrolün amacı, devletler tarafından belirlenen kuralları uygulamak ve kamunun devlete olan güvenini arttırmaktır<sup>38</sup>. Kamu adına, bu denetim otoritesi vergi denetim hesabı uzmanlarını, finans müfettişlerini, gelir kontrollerini, vergi müfettişlerini, defterleri, vergi dairesi yöneticilerini, gelir yöneticilerini kullanmaktadır<sup>39</sup>. Kamu yararını sağlamak bağımsız denetimin temel amaçlarından biridir. Bu bağlamda, çalışmalarını yürüten bağımsız denetçiler halkın çalışmalarına olan ilgisini gözetir. Yaptıkları işlerin güvenilirliği, doğruluğu, başarıları ve doğruluğu topluma güven duygusu yaratır. Kamu yararı, toplumun düzenini ve vatandaşlarının haklarının korunmasını sağlamak için kamu kurum ve kuruluşlarında sıklıkla kamu denetimleri gerçekleştirilmektedir<sup>40</sup>.

### **1.4 Türkiye'de Bağımsız Denetçinin Değeri**

Ekonominin küreselleşmesi bir yandan ülkeleri, diğer yandan işletmeleri etkiler. Günümüzde işletmeler giderek daha fazla ortaklık kurmakta ve işletmeler arasındaki rekabet daha katı ve daha küçük ayrıntılara dayanmaktadır. İşletmeler hakkında finansal bilgilere olan ilginin artması, bağımsız denetim ihtiyacını ve önemini artırır<sup>41</sup>.

2006 yılında Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu ve Denetim Standartları Kurulu, farklı finansal tablo sınıfları arasında finansal tablo denetimi ve bağımsız denetçi raporuna ilişkin kullanıcı algılarını belirlemek ve bunlara ilişkin bilgi ve içgörü sağlamak için akademik araştırma yapmak üzere ortak bir girişim başlatmıştır. The Business Times'da (2014) vurgulandığı gibi, önemli raporlama standartları değişikliklerinin başlatılması, işletme, finansal tablolar ve denetim hakkında daha ilgili ve faydalı bilgiler sağlamaktır. 2009 yılında gerçekleştirilen çeşitli deneysel araştırmalar, IAASB'nin, kullanıcıların denetim raporu hakkındaki algısına ilişkin temel mesajları belirlemesine yardımcı olmuştur. 2010'dan 2011'in ortalarına kadar gerçekleştirilen birkaç toplantıdan sonra, IAASB, 2011 yılının Mayıs ayında,

---

<sup>38</sup> M. Yavuz, "Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler üzerinde kamu denetimi ve gözetimi". *Mali Çözüm Dergisi*, 107, 2011, s. 149

<sup>39</sup> Yavuz, s.150

<sup>40</sup> Atağan, s.20

<sup>41</sup> V. Haftacı, *Muhasebe Denetimi*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2016, s.1

Denetçi Raporlamasının Değerini Artıran: Değişim Seçeneklerini Keşfetme başlıklı bir Danışma Belgesi yayınlamıştır. Denetçi raporlamasının yararlılığı ve alaka düzeyi hakkında kilit kullanıcıların ortak görüşlerinin olup olmadığını belirlemek ve beklentiler ve bilgi boşlukları hakkında bir izlenim elde etmektir. Ekonomik faaliyetlerin gelişimi, ulusal ve uluslararası işletmelerin büyümesi, muhasebe işlemlerinin ve finansal tabloların karmaşıklığı, doğru ve güvenilir bilgi edinmeyi zorlaştırmaktadır<sup>42</sup>.

Finansal tabloların kullanıcıları arasında çıkar çatışmaları, finansal tabloların hazırlanmasında önyargılı bir tutum oluşturur. Örneğin, finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu yöneticiler, şirket konumlarını kârlı bir şekilde muhafaza ederler. Finansal tablolar bazen bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek gerçekçi olmayan bir şekilde hazırlanabilir. Bunun bir örneği, kredi almak isteyen şirketlerin finansal durumlarını daha iyi ve daha yüksek göstermeleridir. Bağımsız denetçilerin rapor iyileştirmelerinin en önemli etkisi, şeffaflığın artırılması, ilgili bilgilerin ifşa edilmesi ve raporun güvenilirliğinin artırılması olmalıdır. Paydaşların yorumlarını göz önünde bulunduran standart belirleyiciler, iletişimi daraltmanın yeterli yolunun, bilgi açığının raporu yeniden yapılandırmak, yasal denetçilerin sorumluluklarını vurgulamak ve kilit denetim konuları aracılığıyla şirkete özel bilgileri sağlamak olduğu sonucuna varmıştır. "Reformlardan biri, şirkete özgü herhangi bir bilgi içermeyen standartlaştırılmış bir denetçi raporundan, sözde kilit denetim konularında şirkete özgü bilgileri ifşa eden bir rapora, şirketin finansal tablolarında önemli "önemli yanlışlık" riskleri üzerinden değerlendirilmektedir. "yeni ve revize edilmiş denetçi raporlama standartlarının genel amacının, denetçi raporunun değerini ve alaka düzeyini artırmak olduğu" sonucuna varmıştır. Yeni ve revize edilmiş denetçi raporlama standartları kapsamında denetçi raporunda en belirgin değişiklik, denetlenmiş finansal tabloların kullanıcılarına hakkında daha fazla işletmeye özgü ve denetime özgü bilgiler sağlayan kilit denetim konularının bildirilmesidir.<sup>43</sup>

Bağımsız denetçi, yönetime doğru bilgi akışı sağlamak, yönetimin finansal tabloları analiz etmesi ve gelecek hakkında daha doğru kararlar vermesi açısından önemlidir. Ayrıca, iş yönetimi ve çalışanların hile yapmasını engelleyerek şirket ortaklarının haklarının daha iyi korunmasını sağlar. Finansal tabloların doğruluğu ve

---

<sup>42</sup> E. Güredin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2010, s.9

<sup>43</sup> C. N. Durmuş ve O. Taş, *SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetimi*, Alfa Basım Yayım, İstanbul, 2008, s.6-7

güvenilirliği sermaye piyasalarının gelişimi için de çok önemlidir. Sermaye piyasaları, fon sağlayan ve fon talep edenleri bir araya getiren piyasalardır. Güvenilmez bir pazarda ticaret yapmak imkansızdır. Tarafların güvensizlik nedeniyle bir araya gelmemesi nedeniyle fonların boş kalması, fona ihtiyaç duyduklarında kaynaklarını alamamalarına neden olacaktır. Bunun üretimi durdurmak ve işsizliği artırmak gibi sonuçları olacaktır. Buna göre, çeşitli yasal düzenlemeler, sermaye piyasalarının işleyişini sağlamak için bazı şirketlerin denetlenmesini gerektirmektedir.<sup>44</sup> İşletmeyle ilgili taraflar, finansal ve finansal olmayan bilgilerin doğruluğuna inanan kararlar alırlar. Ancak, karar vericilerin istedikleri doğru ve güvenilir bilgilere bilginin kaynağından erişmeleri neredeyse imkansızdır. Başkaları tarafından sağlanan bilgilerin kasıtlı veya kasıtsız olarak hata içermesi riski vardır. İşletme dışındaki karar vericiler, yönetim tarafından sağlanan bilgileri güvenilir bulamayabilir<sup>45</sup>.

Sonuç olarak, ekonomik faaliyetlerin geliştirilmesi ve karmaşıklığı güvenilir bilgiye olan ihtiyacı arttırmakta ve güvenilir bilgiye ulaşmak için bağımsız denetimin değerini arttırmaktadır. Denetçi bağımsızlığı, denetçilerin çalışmalarının altında yatan temel ilkelerden biri olduğu için geleneksel olarak denetim mesleğinin temel taşı olarak görülmüştür. Bağımsız olarak görülmek veya algılanmak, denetçinin kendisini diğer mesleklerden ve mesleki faaliyetlerden ayıran benzersiz niteliği olarak adlandırılır, bağımsızlığı, mesleki bakım kavramı, kişisel çıkarlardan önce hizmet gerekliliği ve mesleki verimlilik standardının temelini oluşturan denetimin özü olarak gördüklerinde bunu kabul ederler. Buna karşılık, denetimin benzersiz kalitesi, halkın denetçilerin topluma karşı sorumluluğunu belirlediği temeli sağlamaktadır.

---

<sup>44</sup> H. Kaval, A. Karapınar, R. Bayırlı, A. Altay, S. Torun, *Türkiye Denetim Standartları*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, s.8

<sup>45</sup> S. K. Selimoğlu, M. Özbirecikli, Ş. Uzay, G. Kurt, A. Alagöz, S. Yanık, *Muhasebe Denetim*, Edt. S. Kardeş Selimoğlu ve Ş. Uzay, Gazi Kitabevi, Ankara, 2014, s.2-3

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2 GÜVENCE HİZMETLERİ, GÜVENCE DENETİMİ VE BAĞIMSIZ DENETİM

#### 2.1 Etik Kavramı

Bilimsel ve teknolojik gelişmeler, ekonomik gerçekler, çoğulcu dünya görüşleri ve küresel iletişim, insanların işlerinde değil, çalışma topluluklarındaki önemli etik sorunları görmezden gelmelerini zorlaştırır. Tartışmalı ve duyarlı etik bu konular, hemşireler ve diğer sağlık mesleği mensuplarına meydan okumayı sürdürdükçe, birçok profesyonel geleneksel etik felsefeleri ve diğerlerinin farklı bakış açıları için bir takdir geliştirmeye başlamıştır. Etik direktifler her zaman net bir şekilde açık değildir ve insanlar bazen neyin doğru neyin yanlış olduğu konusunda fikir ayrılığı yaşayabilmektedirler. Bu etkenler, bazı kişilerin, etiğin yalnızca kişisel görüşlere dayandığına inanmasına neden olmaktadır.<sup>46</sup>

#### 2.1.1 Erdemler ve Etik

Erdemler etiği insanın nasıl biri olması gerektiğini söylemeye çalışır. Erdemler etiği ilk olarak Eski Yunan'da ortaya çıkmıştır. Plato'nun Symposium'unda insanların sahip olması gereken dört erdem olarak;<sup>47</sup>

- Basiret,
- Adalet,

---

<sup>46</sup> Saygın Eyüpçiller, Etik: Giriş – Kavramlar Ve Etik Mevzuatı, KGK Sürekli Eğitim Programı, 2020, s.2

<sup>47</sup> Eyüpçiller, Etik: Giriş – Kavramlar Ve Etik Mevzuatı, s.3

- Cesaret ve
- İtidal gösterilmiştir.

### 2.1.2 Deontolojik Etik ve Teleolojik Etik

Deontoloji ile Teleoloji Arasındaki Fark; deontoloji görev temelli etik olarak bilinirken, teleoloji de sonuç odaklı etik olarak bilinir.<sup>48</sup>

Etik ilkelere uyumda gelişim basamakları

- Cezalandırılma korkusu: Ceza ve itaat basamağı
- Ödüllendirilme umudu: Karşılıklılık basamağı
- Arkadaş - çevre onayı: Kişiler arası uyum basamağı
- Yasa ve Politikaların Zorunluğu: Hukuk ve Düzen basamağı
- Toplumsal Fayda: Öncelikli haklar ve toplumsal sözleşme

### 2.2 Meslek Ahlakı: Etik

Meslek ahlakı (deontoloji), meslek mensuplarının benimsedikleri, diğer mensuplara, topluma, müşterilerine karşı sorumluluklarını kapsayan davranış ve ahlak kurallarından oluşmaktadır. Meslek ahlakının temelini, bireysel ahlak, işletme (kurum) ahlakı ve toplumsal ahlak oluşturmaktadır. Meslek ahlakını etkileyen faktörler, sosyal çevre, kişisel ahlak ve kurumların özelliklerinden oluşmaktadır.<sup>49</sup>

Meslek ahlakını çerçeveleyen kurallar yasalarla da belirlenmiş olabilir, ancak hukuki yapısı bütünüyle yasalara bağlanamaz. Yasaların da ötesinde, hatta üzerinde, uyulması zorunlu kabul edilen daha üst değer yargılarına dayandırılmalıdır. Denetçinin davranışlarını, belirleyen üç temel etken, yasal düzenlemeler, meslek ahlakı ve kişisel özgür seçim haklarıdır.<sup>50</sup>

Bağımsız denetimin kamu hizmeti niteliğinde yürütülen bir meslek olması nedeniyle denetçinin kendi kişisel çıkarlarına aykırı düşse dahi, topluma, müşterilerine ve meslektaşlarına karşı sorumlulukları etik kurallar olarak düzenlenmiştir. Toplumun bağımsız denetçilerden beklentisi onların herkes tarafından itibarlı sayılan yüksek

---

<sup>48</sup> Eyüpgiller, Etik: Giriş – Kavramlar Ve Etik Mevzuatı, s.4

<sup>49</sup> Eyüpgiller, Etik: Giriş – Kavramlar Ve Etik Mevzuatı, s.5

<sup>50</sup> Eyüpgiller, Etik: Giriş – Kavramlar Ve Etik Mevzuatı, s.5

seviyeli davranışlar içerisinde bulunmalarıdır. Bu davranış seviyesinin sağlanmasının zorunluluğu, kalitesine güven duyulan bir hizmet sunarak toplum önünde saygınlık kazanılmazsa, gerek müşterilerine gerekse topluma hizmet verme erklerin azalacağı kaygısından kaynaklanmaktadır.<sup>51</sup>

Denetim dışındaki mesleklerin çoğunluğunda, avukatlık ve tıp mesleğinde dahi, mesleği yürütenlerin öncelikle müşterilerinin çıkarlarını koruma yönünde hareket etmeleri kabul görebilmektedir. Denetim mesleğinde ise, finansal tablolardan yararlanacak olan tüm paydaşların birbirinden farklı, hatta taban tabana zıt olabilecek çıkarlarını hakkaniyetle dengelemek gerekmektedir.<sup>52</sup>

Etik kurallar, mesleki davranış biçimini belirleyen genel kurallar ve meslek ile bağdaşmayan davranışları açıklayan özel kurallar olmak üzere şekilde ele alınabilmektedir. İdeal mesleki davranışı belirleyecek asgari kuralların belirlenmesinin hemen hemen imkansız olması genel etik kuralların uyulması zorunlu kurallar olarak belirlenmesini imkansız kılmaktadır. Bu nedenle denetim mesleği ile bağdaşmayan davranışları belirleyen özel kurallar zorunlu kurallar halinde düzenlenmektedir. Söz konusu kuralların tüm olası hal ve davranışları kapsayamaması nedeniyle Kavramsal Çerçeve olarak tanımlanan bir yapı içerisinde düzenlenerek mesleğin ideal davranışını sağlamaya yönelik bir sistematik kurulmaya çalışılmıştır.<sup>53</sup>

Etik kuralların bir bölümü bütün meslek mensubu muhasebecilere, bir bölümü serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebecilere, son bölümü ise bağımlı çalışan muhasebecilere uygulanmaktadır. Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayımlanan Etik Kurallar ise başlığından da anlaşılacağı gibi bağımsız denetçileri kapsamaktadır. Diğer meslek mensupları Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılan düzenlemelere tabi tutulmaktadır.<sup>54</sup>

### **2.3 Kamu Görevlileri ile ilgili Etik Mevzuat**

Sivil hayatın birçok önemli alanının ve dalının yeniden biçimlendirilmesi, yalnızca belirli karakter ve özelliklerinin, özellikle de zamansal ve mekansal koordinatlardaki belirli karakter ve özelliklerinin derin ve kapsamlı bir analizini değil, aynı zamanda temelde olan kavramların ve kategorilerin tanımlanmasını da gerektirir.

---

<sup>51</sup> Eyüpgiller, Etik: Giriş – Kavramlar Ve Etik Mevzuatı, s.6

<sup>52</sup> Eyüpgiller, Etik: Giriş – Kavramlar Ve Etik Mevzuatı, s.6

<sup>53</sup> Eyüpgiller, Etik: Giriş – Kavramlar Ve Etik Mevzuatı, s.7

<sup>54</sup> Eyüpgiller, Etik: Giriş – Kavramlar Ve Etik Mevzuatı, s.9



Bir kamu hizmeti, ilgili öznelerin sosyal açıdan kritik diğer herhangi bir faaliyeti gibi, nesnel olarak uygun, tutarlı bir yasal destek, statüsünün kazanılmasının nedenleri dahil olmak üzere, özellikle kamu görevlilerinin yasal statüsünün özelliklerinin açık bir şekilde tanımlanmasını gerektirir. Nitekim, sosyal düzenleme sistemindeki çağdaş hukukun üstünlüğü koşulları altında belirli yurttaşlık ilişkilerinin ve statülerinin yasal düzenlemeleri için en toplumsal beklentiler tutulur. Ahlak ve din gibi diğer geleneksel sosyo-normatif sistemlerin özel bir anlamının olmadığı kamu gelişiminin liberal demokratik karakterine karşılık gelir. Bununla birlikte, mevcut karmaşık ve tartışmalı gerçekler, bilim adamlarının dikkatlerini herhangi bir faaliyetin sadece yasal yönüne değil, aynı zamanda ahlaki ve etik yönüne, özellikle de bir kişinin davranışında ve faaliyetinde ahlaki koordinatların rolüne ve anlamına çekmeleri gerektiğini göstermektedir.<sup>55</sup>

Davranış kuralları, kişisel ahlak, yasal düzenlemeler ve mesleki değerlerin gereklerini yansıtan bir belgedir. Davranış kuralları, davranış rehberi olarak hizmet edebilir. Davranış kuralları, bir kuruluşun veya mesleğin temsilcileri arasında etik davranışı garanti etmek için gereklidir, ancak yeterli değildir. Bölgedeki kamuoyu araştırmaları, hükümet yetkililerine ve kurumlarına oldukça düşük bir güvene tanıklık etmektedir. Beklentiler ve gerçeklik arasındaki eşitsizlikle, oldukça yavaş artan refah seviyesi, ekonomik ve sosyal sorunlar vb. ile açıklanabilir. Kanunlar ve kurallar hiçbir zaman etik bir kişinin ne yapması gerektiğini tam olarak açıklayamaz. Basitçe asgari davranış standartları oluşturabilirler. Destekleyici bir organizasyonel veya profesyonel çerçeve olduğunda bir davranış kuralları davranışa ilham verebilir, rehberlik edebilir ve düzenleyebilir. Bir kod, organizasyon stratejisinin bir parçası olmalıdır. İnsanları kodun ruhuna uygun şekilde eğitmek ve eğitmek için kesin bir bağlılık olmalıdır, böylece kodun neden orada olduğunu ve ne söylediğini anlasınlar.<sup>56</sup>

Bağımsız kurullar veya komisyonlar tarafından desteklenen kodlar daha başarılı bir şekilde uygulanıyor gibi görünüyor ve üst yönetim tarafından açıkça benimsenen ve etik bir organizasyon kültürüne gömülü olanların saygı kazanması daha olası. Yazılı kodlar etik karar almaya katkıda bulunacaksa, yönetim tarafından sürekli güçlendirme çok önemlidir. Üst düzey yöneticiler tarafından sunulan rol modelleri, eğitim ve öğretim ve kodda ortak etik değerlerin olumlu şekilde onaylanması önemlidir. Davranış kuralları ulusal veya örgütsel düzeyde insan kaynağı ve yolsuzlukla

---

<sup>55</sup> Eyüpgiller, Etik: Giriş – Kavramlar Ve Etik Mevzuatı, s.10

<sup>56</sup> Eyüpgiller, Etik: Giriş – Kavramlar Ve Etik Mevzuatı, s.11

mücadele stratejilerinin bir parçası haline geldiğinde, bunların uygulanması genel politikanın bir parçası haline gelmektedir. Davranış kuralları, bireyler için bir profesyonel veya örgütsel kimlik kaynağı olabilir - bu genellikle sürekli değişen bir ortamda eksiktir.<sup>57</sup>

Davranış kuralları, faaliyetleri ve özellikle karar verme sürecini düzenleyen bir iç belge işlevi görür. Aynı zamanda, halka hizmet etmek ve onların organizasyon veya mesleğe yönelik beklentilerini karşılamak için bir kod tasarlanmıştır. Bu tür kodların hazırlanması, bir kuruluşun veya mesleğin faaliyetlerini hem dahili hem de harici olarak gözden geçirme fırsatı sağlar. Davranış kuralları birkaç amaca hizmet edebilir:<sup>58</sup>

- Etik davranışın teşvik edilmesi ve etik olmayan davranışların caydırılması.
- Davranışı yargılamak için yazılı bir kıyaslama olan bir dizi standartın sağlanması.
- Bir kişi zor kararlarla karşı karşıya kaldığında rehberlik sağlanması. Örneğin, rakip değerler, bağlılıklar ve çıkarlarla karşı karşıya kalan bir çalışan, bir koddaki belirli bir durumla başa çıkmaya yardımcı olacak bir rehber bulmayı bekler. Kamu çıkarlarına hizmet etmek, organizasyona veya iç kurallara bağlılıktan daha yüksek önceliğe sahip olması gerektiğinden, ideal bir kod öncelik değerlerini veya ilkelerini ayırt edecektir.
- Hak ve sorumlulukların oluşturulması. Bunlar, yasadışı gereksinimler veya beklentilerle karşılaşıldığında faydalıdır. Bu tür, potansiyel olarak belirsiz durumlarda, asılsız suçlamalarla karşı karşıya kalan bir kişiye savunma sağlarlar.
- Mesleğin veya kuruluşun neyi temsil ettiğini (hakkaniyet, tarafsızlık, vb.) Gösteren ilkeler beyanı.
- Mesleki ve ahlaki gelişim beyanı. Kodlar, çalışanın etik konulara duyarlılığını geliştirmek amacıyla profesyonel sosyalleşme sürecinde kullanılabilir.
- Mesleki normların meşrulaştırılması ve bu normlar göz ardı edildiğinde veya etik olmayan davranış ortaya çıktığında yaptırımların gerekçelendirilmesi.
- Bir mesleğin statüsünün iyileştirilmesi. Öncelikli değerler ve standartlar, kurum çalışanlarının veya meslek mensuplarının, belirlenen ilkeleri izledikleri için güvenilir oldukları izlenimini yaratabilir. İçeriğe bağlı olarak, devlet görevlileri için davranış kuralları ve bunların uygulanması halkın güvenini ve saygısını artırabilir.

---

<sup>57</sup> Eyüpgiller, Etik: Giriş – Kavramlar Ve Etik Mevzuatı, s.11

<sup>58</sup> Eyüpgiller, Etik: Giriş – Kavramlar Ve Etik Mevzuatı, s.10

## 2.4 Denetim Görevlilerine İlişkin Etik Davranış İlkeleri

### 2.4.1 Dürüstlük

Denetim görevlileri;

- Dürüstlük, ahlaki standartlara ve etik değerlere sahip olmak olarak tanımlanan bir özelliktir. Dürüst olduğu söylenen yöneticiler, dürüst ve adildir ve yasalara ve düzenlemelere uyarlar. Ne yazık ki, dürüst olandan daha az çalışan bazı yöneticiler var. Kişisel hayatınızda dürüstlüğün olmaması sorunluysen, iş hayatınızda dürüstlük olmaması hem siz hem de şirket için sıkıntı yaratabilir.
- Denetim şirketlerinin objektif olarak izlenmesi şeffaflığı artırır.
- Denetçilerin bilgi ve becerileri, düzenli eğitimlerle sürekli olarak yenilenir.
- Denetimler, alanında yüksek nitelikli uzmanlar tarafından yapılır.
- Kapsamlı veri analizi eğilimleri ve tekrar eden sorunları tanımlar.

### 2.4.2 Tarafsızlık

Denetim görevlileri;

- Bir bağımsız denetim kuruluşu olarak, denetimlerin nasıl yürütüldüğünden ve raporların veya belgelerin düzenlenmesinden sorumludur. Tüm bulgular kanıtlanmış ve izlenebilirdir ve müşteriler tarafından incelenmek üzere tamamen kullanılabilir. Bilgilerin geçerli olması ve performansı iyileştirmek için kullanılması önemlidir.
- Üst yönetim, teftiş kurumunu objektif bir şekilde çalıştırarak ve tüm personelin aynısını yapmasını şart koşarak tarafsızlığa kararlıdır.
- Tarafsızlık, çıkar çatışmalarının bulunmadığı veya teftiş kurumunun müteakip faaliyetlerini olumsuz etkilemeyecek şekilde çözüldüğü anlamına gelir.
- Tarafsızlığa ve bağımsızlığa yönelik tehditler örgütsel veya çalışan düzeyinde olabilir.
- Fiili veya algılanan bir çıkar çatışmasının olduğu durumlarda teftiş yapmama konusunda resmi bir taahhüde sahiptir.
- Tarafsızlık, yönetimin gözden geçirmesi sırasında değerlendirilir ve herhangi bir eksiklik tespit edilirse alınan önlemler.

- Tarafsız olmak ve tarafsız olarak algılanmak, müşterilerin ve diğer paydaşların denetçi tarafından yayımlanan teftiş raporlarına güvenebilmeleri için esastır.
- Güveni elde etmek ve sürdürmek için, kararların nesnel kanıtlara dayanması ve kararların diğer çıkarlardan veya diğer taraflardan etkilenmemesi esastır.
- Denetim faaliyetleri tarafsız bir şekilde yürütülür ve ticari, mali, kişisel veya diğer baskılardan etkilenmeyecektir.
- Yönetim Kurulu, tarafsızlığa yönelik faaliyetleri ve riskleri sürekli olarak değerlendirir ve bu riskleri ortadan kaldırmak veya en aza indirmek için önlemler alır.
- Tarafsızlıkla ilgili herhangi bir endişeniz veya şikayetiniz soruşturulacak ve raporlar denetçi tarafından incelenecektir. Teftiş kurumunun bu tür bir şikayeti inceleme kabiliyetine ilişkin herhangi bir şüphe varsa, denetçi soruşturmayı yürütmek için harici bir uzman atayacaktır.
- Denetçiler bir tarafsızlık beyanını tamamlar ve ayrıca her denetimde, etkilenmediklerini veya Teftişi yürütürken veya raporun taslağını hazırlarken herhangi bir şekilde tarafsızlıktan yoksun olduklarını onaylarlar. Denetim raporu, denetimin yürütülmesine dahil olmayan bir kişi tarafından incelenir.
- Tüm denetim verileri ve bulguları izlenebilir ve müşterilerin incelemesine açıktır, bu, bulguların daha net anlaşılmasını ve yanlış anlamaların giderilmesini sağlar. Verileri müşteriye sağlarken, bilginin aktif bir şekilde kullanılması süreci gerçekleştirilebilir, böylece denetimler sürekli iyileştirme sürecinin bir parçası olur.

### **2.4.3 Mesleki Yeterlik ve Özen**

Son yıllarda şirketler tarafından bilgi teknolojisi kullanımı önemli ölçüde artmıştır. Şirketler veya kuruluşlar, geliri artırmak ve şirket performansını iyileştirmek için şirketin verimliliğini artırmak için teknolojik gelişmelerden yararlanma eğilimindedir. Muhasebe alanında bilgisayar tabanlı bilgi sisteminin kullanılması, üretilen verilerin (çıktıların) güvenilirliğini ve doğruluğunu artırmada önemli hale gelmiştir.

Denetim görevlileri;

- Bir profesyonel denetçi, sosyal ortam da dahil olmak üzere, özellikle yakın bir iş ortağına veya yakın veya çekirdek aile üyesine kasıtsız açıklama olasılığına karşı tetikte olacak şekilde gizliliği koruyacaktır.
- Mesleki yeterlilik ve gerekli özen ilkesi, tüm denetim meslek mensuplarına aşağıdaki yükümlülükleri yükler:
- Müşterilerin veya işverenlerin yetkin profesyonel hizmet almalarını sağlamak için gereken düzeyde mesleki bilgi ve beceriyi sürdürmek
- Profesyonel hizmetler sağlarken geçerli teknik ve profesyonel standartlara uygun olarak özenle hareket etmek.
- Yetkili profesyonel hizmet, bu tür bir hizmetin ifasında mesleki bilgi ve becerinin uygulanmasında sağlam bir muhakeme gerektirir. Mesleki yeterlilik iki ayrı aşamaya ayrılabilir:
  - (a) Mesleki yeterliliğin kazanılması
  - (b) Mesleki yeterliliğin sürdürülmesi.
- Mesleki yeterliliğin korunması, sürekli bir farkındalık ve ilgili teknik, mesleki ve iş gelişmelerinin anlaşılmasını gerektirir.
- Sürekli mesleki gelişim, bir muhasebe meslek mensubunun, mesleki ortamda yetkin bir şekilde performans sergileme yeteneklerini geliştirmesini ve sürdürmesini sağlar.
- Özen, bir görevin gereklerine uygun olarak dikkatli, kapsamlı ve zamanında hareket etme sorumluluğunu kapsar.
- Bir profesyonel denetçi, mesleki sıfatla denetim meslek mensubunun yetkisi altında çalışanların uygun eğitim ve denetime sahip olmasını sağlamak için makul adımları atacaktır.
- Uygun olduğu durumlarda, bir profesyonel denetçi, müşterileri, işverenleri veya denetimin mesleki hizmetlerinin diğer kullanıcılarını, hizmetlerin doğasında bulunan sınırlamalardan haberdar edecektir.
- Bir profesyonel denetçi, muhtemel bir müşteri veya işveren tarafından ifşa edilen gizli bilgilerin gizliliğini koruyacaktır.
- Bir profesyonel denetçi, firma veya işveren organizasyon içindeki gizli bilgilerin gizliliğini koruyacaktır.

- Bir denetçi, profesyonel muhasebecinin kontrolü altındaki personelin ve tavsiye ve yardım alınan kişilerin profesyonel muhasebecinin gizlilik yükümlülüğüne saygı göstermesini sağlamak için makul adımları atacaktır.
- Gizlilik ilkesine uyma ihtiyacı, bir denetçi meslek mensubu ile bir müşteri veya işveren arasındaki ilişkilerin sona ermesinden sonra bile devam eder. Bir profesyonel muhasebeci işini değiştirdiğinde veya yeni bir müşteri edindiğinde, profesyonel muhasebeci, önceki deneyimlerini kullanma hakkına sahiptir. Bununla birlikte, profesyonel muhasebeci, mesleki veya iş ilişkisi sonucunda elde edilen veya alınan hiçbir gizli bilgiyi kullanmayacak veya ifşa etmeyecektir.

#### 2.4.4 Sır Saklama

Gizlilik denetimleri, denetim firmalarının yanı sıra gizlilik komisyoncuları gibi düzenleyiciler için giderek daha alakalı hale gelen bir denetim uygulama alanıdır. Gizlilik denetim raporları tüketiciler ve onları temsil eden gruplar için bir kaynak olabilir. Bununla birlikte, farklı denetçiler ve farklı yetki alanları arasında karşılaştırıldığında, gizlilik denetimlerinde uygulanan standartlar arasında sınırlı bir tutarlılık vardır. Standartların tutarsızlığı, gizlilik denetimlerinin uluslararası karşılaştırılabilirliğini azaltır, böylece denetime tabi kuruluşlar ve raporların kullanıcıları için potansiyel değerini düşürür. ABD ve Avrupa Birliği'nin önde gelen resmi kurumları tarafından yapılan son yasama ve / veya politika reform tekliflerinden alınan gizlilik denetimleri için bir dizi temel ilke önerilmektedir. Sonuçlar, çok azının önerilen temel ilkelere uyduğunu göstermektedir. Bu tutarsızlık, onların değerini ve etkililiğini sınırlar.<sup>59</sup>

Güncel bir konu olmasına rağmen, gizlilik denetimi bir süredir geliştirilmektedir. Daha yakın zamanlarda, gizlilik denetimleri muhasebe, hukuk ve bilgi sistemleri alanlarında daha yaygın olarak kullanılmakta ve daha geniş tartışılmaktadır.<sup>60</sup>

Gizlilik denetimleri gerçekleştiren kuruluşlar arasında hem devlet tarafından yetkilendirilmiş düzenleyiciler hem de gizlilik denetimi ve güvencesi konusunda

---

<sup>59</sup> Cengiz Toraman ve Ahmet Akcan, “ Muhasebe Denetiminde Etik Teori ”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl 3, Sayı 8, Ocak, 2003, s.61

<sup>60</sup> Toraman ve Akcan, s.62

uzmanlığa sahip özel kuruluşlar (örneğin, muhasebe firmaları) bulunmaktadır. Kuruluşun kamusal imajını geliştirme arzusu nedeniyle bazen gönüllü olarak bir gizlilik denetimi istenir ve araştırmalar, kuruluşların daha önce mahremiyeti ihlal etmişlerse gizlilik uygulamalarının denetlenme olasılığının daha yüksek olduğunu göstermektedir. Ancak, gizlilik denetimlerinin düzenleyicilerin zorunlu yetkileri altında yapılması daha yaygındır. Gizlilik denetimleri, güvence sözleşmelerini (makul güvence veya sınırlı güvence sözleşmeleri olabilir), tasdik görevlerini, doğrudan raporlama görevlerini veya üzerinde mutabık kalınan prosedürleri yerine getirmeyi içerir. ISAE 3000 kapsamındaki güvence sözleşmeleri, belirli kriterlerin uygulanmasını gerektirir. Sözleşmede uygulanan kriterler, uygunluk, tamlık, güvenilirlik, tarafsızlık ve anlaşılabilirlik özelliklerini sergilemelidir.<sup>61</sup>

#### Denetim görevlileri;

- Gizlilik denetimleri, aralarında tutarlılık olması durumunda daha değerlidir. Bunun nedeni, gizlilik sorunlarının giderek küreselleşen doğasıdır. Gizlilik denetimlerine tabi olan kullanıcılar ve kuruluşların yanı sıra tüketicileri temsil eden tüketiciler ve lobi grupları, gizlilik sorunları olduğunun farkındadır ve bunların bazen gizlilik denetimleriyle ele alındığını bilirler.
- Gizlilik denetimleri için genel olarak kabul edilen kriterler, gizlilik denetimlerinin yararlılığını artıracaktır çünkü bu kullanıcılar, gizlilik denetimlerinin farklı ülkelerde faaliyet gösteren kuruluşlarla olan ilişkisini değerlendirebilecek ve denetimleri diğer ülkelerdeki gizlilik denetimleriyle karşılaştırabilecektir.
- Tutarlı standartlar geliştirilmezse, her bir farklı kullanıcının, farklı gizlilik denetim raporlarında kullanılan standartlar arasındaki bir dizi teknik farklılığa dayalı olarak denetim raporundaki bulguları anlamalarını ayarlama sorumluluğu olacaktır.
- Gizlilik denetimlerinde kullanılan standartlar bir dizi farklı kaynaktan gelir. Bunlar, ABD ve AB'deki önde gelen resmi kurumlar tarafından yapılan son tavsiyelerden elde edilen ayrıntılı gizlilik yasalarını ve bilgi gizliliğinin genel ilkelerini içerir (Avrupa Komisyonu 2012; FTC 2012; Beyaz Saray 2012). Gizlilik denetimlerinde kullanılan standartların çoğu olgunluğun erken bir aşamasındadır, tutarlılıktan yoksundur ve genellikle bilgi gizliliği ile ilgili bu tavsiyelere uymaz.

---

<sup>61</sup> Orhan Akışık, "Denetimde Bağımsızlık İlkesinin Yeri", *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt 31, Sayı 1, Nisan 2002, s.99

- Gizlilik denetimlerinin ve benzer hizmetlerin kesin anlamı konusunda henüz uluslararası bir fikir birliği yoktur. Yaygın kullanımda, "denetim" terimi, profesyonel denetim standartlarında bir denetim için sınıflandırma kriterlerini karşılamayan bir dizi hizmet için kullanılır.

#### 2.4.5 Mesleğe Uygun Davranış

Denetim görevlileri;

- Üçüncü şahıs denetçiler için zahmetsizdir - bir şirketin başarısından mali bir çıkarları varsa veya bir denetimin sonucundan herhangi bir şekilde yararlanabiliyorlarsa, görevi reddetmeleri gerekmektedir. Bu, gizli anlaşma veya önyargı önerilerini bile engellemektedir. Benzer şekilde, bir denetim sırasında danışma sağlamaya karşı bir tedbir vardır. Bu, denetçilerin düzeltilmesi gereken şeyleri önerme olasılığını azaltır ve ardından, bir ücret karşılığında, düzeltmelerin sağlayıcıları olarak kendi şirketlerini tavsiye etmektedir. Ayrıca, denetçilerin bir kuruluşun bağlamını veya kültürünü tam olarak anlamadan çözüm sunmayı varsayma olasılığını da azaltır.
- Tavsiyede bulunmak iki dezavantajla sonuçlanır. Birincisi, şirket, sağlam bir temel neden analizi yapmadan, belirli bir durum hakkında gerçekte bildiklerinden daha fazlasını bildiklerini varsayılan denetçiler tarafından sağlanan önerilere dayanarak yanlış çözümü uygularsa değerli kaynakların kaybolmasıdır. İkinci dezavantaj, müşterinin çözüm geliştirme sürecinde örtük olan öğrenmeden yoksun olmasıdır. Sertifikasyon ve düzenleyici denetimler için, danışmanlığa karşı yasaklar ve çıkar çatışması açıktır.
- Her durumda denetçiler, bir sürecin kısmen veya tamamında kazanılmış menfaatlere sahiptir. Egoları veya kişisel bütünlükleri olabilir. İş arkadaşlarının duyguları için veya kaynakların önemsiz olduğunu düşündükleri konularda boşa harcanmamasını sağlamak için endişeleri olabilir.
- Denetçilere, bir sürece ne kadar aşına olduklarının önemli olmadığı hatırlatılmalıdır. Belgeleri taze gözlerle okumalı, cevabı bildiğini varsaymadan sorular sormalı ve kişisel görüşleri veya ilgileri ne olursa olsun bulguları dürüstçe rapor etmelidirler. Ve son olarak, bir sürecin mevcut veya önceki katılım düzeyleri objektifliklerini çarpıtabilirse, denetim programı müdürünü bilgilendirmelidirler.



## 2.5 Etik Kurallara Uyum

Topluluğun özellikle profesyoneller için fikir oluşturması ve profesyonellerin kişisel sorumluluklarının ötesinde profesyonel davranış ve sorumluluklara bağlılık ihtiyaçına olan inançları müşterilere ve mesleğin toplumun diğer uygulayıcılarına karşı sorumluluk için mevzuat ve yasaların gerekliliklerine bağlılık mesleğin etiğini korumaları gerekmektedir. Buradan, denetçinin davranışı, mali tablo kullanıcılarının mali tabloların doğruluğuna olan güvenini mesleki olarak artırmada kilit bir rol oynamaktadır.<sup>62</sup>

Mesleki davranış düzeyini zamanla iyileştiren, denetçiler tarafından benimsenen standartların çıkarılmasında aktif olan muhasebe meslek kuruluşlarına katkıda bulunmaktadır. Ancak, bu gelişmeye rağmen, bu davranışı yeterince iyileştirememektedir. Denetim firmalarıyla ilgili yasal sorunlarda son zamanlarda yaşanan artışa dikkat çekilmekte; etik konulara profesyonel katılımın bir sonucu olarak; dünyanın en büyük denetim firmasının çöküşünü izleyen Enron Energy, Inc. WorldCom, bu şirketlerin çöküşüne neden olan katkılarını kanıtlamak için etik kurallara uymanın bir örneği olarak gösterilmektedir. Sonuç olarak, skandallar büyüktür, çünkü finansal tablo kullanıcılarının finansal tabloların yayınlanmasından kaynaklanan riskleri azaltmada denetçinin oynadığı zayıf rol bilinmektedir; topluluğun denetimin kalitesine olan güvenini güçlendirme ihtiyaçı ortaya çıkmıştır ve denetçinin bağımsızlığını ve tarafsızlığını tam olarak yasaların uygulanmasıyla ve sadece metinsel olarak değil ve profesyonel davranışa bağlılıkla kanıtlaması zorunlu hale gelmiştir.<sup>63</sup>

İyi ve kötü bilgi, saygı ve ahlaki görevler, ahlaki ve davranışları örtük olarak içeren, kendini doğru ve yanlış standartlarına göre seçmeyi, iyi ve kötü bilgi dallarının davranış dalı olarak tanımlanabilir. Denetçi, görevini yerine getirirken yeterli profesyonel özeni göstermelidir. Başkalarıyla başa çıkma konusundaki mevcut davranış kanıtı ve arzularımızı azaltmanın yolları bencildir ve bu eylemler, "ahlak ve davranış" kavramının temel taşıdır ve yatırımcılar ve iş dünyasından beklenen izleyici kitlesi ve devlet kurumlarının üyelerini takip etmesi herhangi bir meslek, görevlerini yerine getirirken etik ve verimlilik standartlarını uyumlu hale getirmiştir ve bu nedenle çalışmalarının sonuçlarına güvenilebilir ve bu nedenle, mesleğin kendisi tarafından

<sup>62</sup> [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr), 07.12.2020

<sup>63</sup> [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr), 07.12.2020

empoze edilen iş ahlakı ve davranış kısıtlamalarının kanıtıdır. Bununla birlikte, bu standartlar, meslek mensupları tarafından uyulması gereken nihai bir asgari davranış düzeyi olarak hizmet etmektedir. Denetçiler tarafından sergilenmesi gereken en önemli niteliklerin bütünlüğü ve odak noktası olduğu gibi, temel güvenilir müşterinin kendisine bir fayda sağlayacağı odak noktasıdır. Müşteriler, muhasebecilere onlara hizmet sağlama konusunda ve yüksek derecede doğruluk ve etik standartlara güvenir. Genel olarak, finansal piyasalar dahil olmak üzere serbest piyasaların sistemlerinin büyük ölçüde yatırımcıların ve toplumun güvenine dayandığını ve bunun karşılığında genel olarak finansal tabloların doğruluğu ve adilliğine güven duyduklarını söyleyebilirler.<sup>64</sup>

## 2.6 Güvence Hizmetleri

Güvence hizmetleri, genellikle yeminli mali müşavirler (CPA) gibi yeminli veya yetkili muhasebeciler tarafından sağlanan bir tür bağımsız profesyonel hizmettir. Güvence hizmetleri, kredi, sözleşme veya finansal web sitesi gibi herhangi bir finansal belge veya işlemin incelemesini içerebilir.<sup>65</sup>

Güvence kelimesinin TDK sözlüğünde birinci anlamı; sözleşme taraflarından bir tanesinin yükümlülüğü kendi üstüne alması, garanti ve teminat verme olarak ikinci anlamı; şüpheleri ortadan kaldırmak amacıyla söylenen söz, verilen teminat olarak açıklanmıştır. Güvence kelimesinin diğer dillerde anlamları ise şöyledir; İngilizce vaat etme ve taahhütte bulunma, Fransızcada anlaşma ve belirgin olmak, Latince ise güveni yenilemek ve dinginleştirmektir. Güvence sözleşmesi ise IFAC'a göre;<sup>66</sup>

Güvence hizmetleri, karar veren bireyler için bilgi kalitesini artırmayı amaçlamaktadır. Bağımsız güvence sağlamak, kişinin karar verdiği bilginin güvenilir olduğu konusunda rahatlık getirmenin bir yoludur ve bu nedenle riskleri, bu durumda bilgi riskini azaltır. Güvence hizmetlerinin sağlayıcıları, üçüncü taraf ilişkileri tarafından sunulan riskleri proaktif olarak yönetip izleyerek müşterilerin ortak ağlarındaki karmaşıklıkları, riskleri ve fırsatları yönlendirmelerine yardımcı olur. İşletmeler, piyasaya ve yatırımcılarına açıkladıkları bilgilerin şeffaflığını, alaka

---

<sup>64</sup> Akışık, s.100

<sup>65</sup> N. Bozkurt, *Türmob Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları*. Ankara: Türmob Yayınları, 2012, s.2

<sup>66</sup> Nuray Ural, *Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi Veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Standardı (GDS3000) ve Bir Uygulamanın Değerlendirilmesi*, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2019, s.39

düzenini ve değerini artırmak için güvence hizmetlerini kullanır. Birçoğu, iş performansını daha iyi paylaşarak bunun sürdürülebilir bir büyüme ve rekabetçi farklılaşma stratejisi haline geldiğini keşfeder.<sup>67</sup>

AICPA liderliğinde birçok profesyonel kuruluş, mevcut durumları gösteren güvence hizmetlerinde rol oynamıştır. 1991'deki Jenkins Komitesi toplantısında, şirketlerin bilgi isteyenlere sunması gereken denetçi raporunun içeriği, yapısı ve şekli hakkında görüş bildirilmiştir. Aynı komite 1994 yılında toplandı ve işletmeler için raporlama sisteminin geliştirilmesi, müşteriye ve yatırım yapacaklara ve kredi vereceklere yönelik bir rapor yayınladı. Bu rapor, mevcut denetim sistemini ve raporlamasını değiştirmesi gereken, vergi ve mali tablolar dışındaki yatırımcıların kararlarını etkileyecek ve ihtiyaçlarını karşılayacak bilgileri içeren bir raporlama sisteminin gerekliliğinden bahsetmektedir. 1993 yılında Santa Fe Denetim Güvence Konferansı düzenlenmiştir. Bu konferansta denetim mesleğinin durumu ve yapılacaklar tartışılmış ve güvence hizmetinin tanımı yapılmıştır. İlk kez güvence hizmeti denetiminin tanımından farklı olarak; bilgi ve veri sistemlerinin güvenilirliği ile birlikte verilecek kararlarla ilgili görüş bildirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımdan finansal olmayan bilgilere ilişkin güvence hizmeti verileceği anlaşılmaktadır. Amacı yeni bir meslek yaratmak ve güvence hizmetleri adı altında sistemler geliştirmek olan Elliot komitesi, 1994-1997 yılları arasında araştırma çalışmaları yürütmüştür. Elliot raporuna göre, rekabet koşullarının açıklanmasıyla, denetim mesleği iki başlığa bölünmüştür. Birincisi bağımsız denetim, diğeri ise güvence hizmetleridir. Kıta Avrupası hukuk sistemine dahil olan ülkelerde güvence hizmetlerinin geliştirilmesi, Elliot raporunun etkisiyle 1990 yılında başlamıştır. Genel olarak Elliot raporunun kendi ülkelerine uyarlanması yeni bir meslek olarak kabul edildi ve düzenlemeler yapıldı. Ancak, bu sistemin uygulandığı ülkelerde muhasebe ve denetim düzenlemeleri yasaya daha bağımlı olduklarından daha az gelişme göstermektedir. Raporlama sistemi, yatırımcılar ve alacaklılar için değil, bankalar, hükümet ve diğer bilgi kullanıcıları için hazırlanmıştır. 2003 yılında IFAC tarafından yayınlanan uluslararası düzenlemeler sayesinde güvence hizmeti önem kazanmıştır, ancak geleneksel denetimin dışında ilerleme çok az olmuştur. IAASB'nin güvence

---

<sup>67</sup> N. N. Altıntaş, *Bağımsız Denetim ve Vergi Denetimi Dışındaki Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011, s.41

hizmetleriyle ilgili standartlarının tamamı veya bir kısmı denetim standartlarına eklenerek güvence hizmetlerinde ilerleme kaydedilmiştir.<sup>68</sup>

Kuruluşların, her tür risk yönetiminin altında yatan bilgi ve süreçlere güvenmesi gerekir. Bilgi sistemlerinin işletilmesi ve sürdürülmesiyle ilişkili risklerin yönetilmesine ilişkin olarak, kuruluşların, bilgi sistemlerini korumak için uygulanan güvenlik önlemlerinin, güvenlik hedeflerine ulaşmada ve bilgi varlıkları için yeterli güvenliği sağlamada etkili olduğuna dair uygun bir güven düzeyine sahip olmaları gerekir. Bilgi güvenliği yönetiminde, güvenlik kontrollerinin etkinliğine olan güven düzeyine güvence adı verilir. Güvence, kuruluşların bilgi sistemlerine ve bunları işleten kuruluşlara atfedilebilen güvenilirlik düzeyini belirlemesine yardımcı olur ve bu nedenle, daha yüksek güvenilirlik düzeyleri bazı risk türlerinin daha düşük düzeyleriyle ilişkili olduğundan, bu sistemler ve kuruluşlarla ilişkili risk belirlemeyi etkiler. Güvence, genellikle değerlendirmelerin, denetlemelerin veya organizasyonel faaliyetlerin çeşitli yönleriyle ilgili olarak yürütülen diğer değerlendirme türlerinin sonucu olarak karar vericilere sunulan kanıtlara dayanır. Ülkemizde güvence hizmetlerinin gelişmesi için atılan ilk adım TURMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Birliği) tarafından atılmıştır. Türkiye Denetim Standartları Kurulu TÜRMOB çatısı altında oluşturulmuştur. Bu kurul 2004 yılında IAASB'nin yayınladığı denetim standartlarını dilimize uyarlayarak yayınlamıştır. Bu adımın yasal gelişimi SPK tarafından 2006 yılında yayınlanan 22 nolu tebliğ, 33. Kısımda bağımsız denetim dışındaki güvence hizmetlerinden bahsedilmesiyle gerçekleşmiştir. BDDK 2007 yılında güvence hizmetlerine ilişkin çalışmalar yapmıştır. Ülkemizde güvence hizmetleri adına yapılan en büyük gelişme KGK tarafından hazırlanan ve resmi gazetede yayınlanan dört tane standarttır. KGK 2 Kasım 2011 tarihinde resmi gazetede yayınlanan 660 sayılı kanun hükmünde kararname uyarınca kurulmuştur, Türkiye Cumhuriyeti'nde muhasebe sistemi ve denetim konusunda karar vermeye tek yetkili olan kuruluştur.<sup>69</sup>

Her iki muhasebe uygulama modeli açısından güvence hizmetlerinin türlerinde de değişiklik bulunmaktadır.<sup>70</sup>

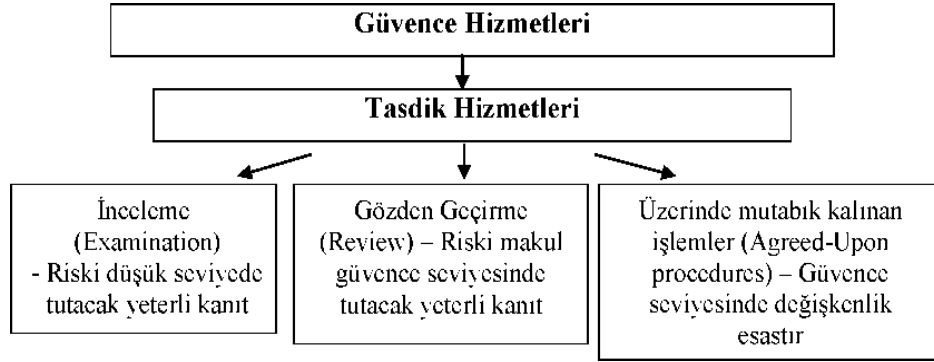
---

<sup>68</sup> E. Atabay, Destek Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Hizmetleri (GDS 3402). İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği. S.89, 2018, s.10

<sup>69</sup> TÜDESK, Türkiye Denetim Standartları Kurulu, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları, Ankara: TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 339, 2008, s.97

<sup>70</sup> Esra Atabay, Destek Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Hizmetleri (GDS 3402): Türkiye'de Finansal Sektördeki Farkındalığın Ölçümlenmesi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Trabzon, 2016, s.23

**Şekil 1.** AICPA'ya Göre Güvence Hizmeti Türleri



**Kaynak:** Atabay, 2016: 27.

Yatırımcıları yanlış finansal bilgilerden korumak amacıyla geçtiğimiz yıllardaki bazı düzenlemeler, 2002 Sarbanes-Oxley Yasası gibi güvence hizmetlerine olan talebi artırmıştır.

IFAC'ın yaptığı güvence hizmetine ilişkin ayırım Tablo 1'de özetlenebilir.<sup>71</sup>

**Tablo 1.** IFAC'a Göre Güvence Hizmeti Türleri

<b>GÜVENCE HİZMETLERİ (SÖZLEŞMELERİ)</b>	
<b>Güvence Seviyeleri Bakımından</b>	<b>Sözleşme Türleri Bakımından</b>
Makul Güvence Sözleşmeleri: Denetçinin kararını olumlu şekilde ifade ettiği sözleşmelerdir.	Beyana dayalı sözleşme: Güvence konusu ile ilgili bilgi, işletme yönetimi tarafından yapılan, hedef kullanıcıların ulaşabileceği bir beyan şeklinde gerçekleştirilen sözleşmelerdir.
Sınırlı Güvence Sözleşmeleri: Denetçinin kararını olumsuz şekilde ifade ettiği sözleşmelerdir.	Doğrudan Raporlama Sözleşmeleri: Denetçinin kararının esas konu ve kriter açısından direkt olarak ifade edildiği sözleşmelerdir.

**Kaynak:** Atabay, 2016: 27.

## 2.7 Güvence Hizmetlerinin Unsurları

Bu kısımda güvence hizmetleri unsurları incelenecektir. Bu unsurlar şöyledir;

<sup>71</sup> Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesi, paragraf 10

- a) Üç taraflı ilişki
- b) Konu
- c) Ölçüt
- d) Kanıt
- e) Yazılı Güvence Raporu'dur.

### 2.7.1 Üç Taraflı İlişki

Güvence kelimesinin sözlük anlamına dayanarak, güvence sözleşmelerinde ilgili üç eğilim olduğunu söylemek mümkündür. Güvence, üçüncü bir tarafın bir olay, kişi veya işlem için o olay, kişi veya işleme dahil olan bir tarafa sağladığı garantidir. Kavramda belirtilen üç taraf vardır: güvenceyi verecek uygulayıcılar, güvence tarafı olan sorumlu taraflar ve güvence tarafı olan kullanıcılarıdır.<sup>72</sup> Güvence sözleşmelerinde güvence raporunu sunacak taraf profesyonel bir üyedir ve aynı zamanda uygulayıcı olarak da adlandırılır. "Uygulayıcı" kelimesi denetçi kelimesinden daha geniş bir alanı kapsamaktadır. Denetçi, güvence hizmetinin yanı sıra denetçi dışında profesyonel bir üye de yapabilir.<sup>73</sup>

### 2.7.2 Konu

Konular farklı özelliklere sahip olabilir, bu özellikler hakkında bilgi nicel, nesnel, öznel, tarihsel ve geleceğe yöneliktir ve bir anda bir noktayı işaret edebilir veya bir dönemi kapsayabilir.<sup>74</sup>

Güvence hizmeti öğelerinden biri de hizmetin konusudur. Güvence hizmetinin güvenilirliğini artırma konusu değişmektedir. Bunlar; yönetim tabloları, tahmini mali tablolar, şirketler iç kontrol sistemleri olabilir. Güvence hizmetinin konusu daha önce belirlenen kriterlere göre tutarlı ve tespit edilebilir durumda olmalıdır. Güvence hizmetinin verildiği konular şunlardır;<sup>75</sup>

- Finansal tablolarda bulunan finansal başarı ve finansal değerlere ait güvence hizmetleri (nakit hareketleri gibi),

---

<sup>72</sup> Atabay, s.25

<sup>73</sup> Atabay, s.41

<sup>74</sup> LMBA, LMBA Responsible Gold Programme - Third Party Audit Guidance v.2, 2013, s.26

<sup>75</sup> S. Gülten, Bağımsız Denetim Şirketlerinde Vergi Dışı Güvence Hizmetleri, 2014, <http://www.dt-audit.com/mobil/haber.php?id=219>, 17.01.2020

- Finansal olmayan başarı veya duruma ait güvence hizmetleri (müşteri adedi gibi),
- Şirketlerdeki sistem, düzen ve işleyişe ait güvence hizmetleri (bilgi işlem sistemi gibi),
- Davranış ve tutum tarzına ilişkin güvence hizmetleri ( kurumsallaşma ölçüsü, şirket kültür yapısı, etik kurallara uyma gibi).

Bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilen her faaliyet bir güvence hizmeti işlemi olarak kabul edilmez, GDS 3000 standardında örnekler verilmiştir. Mutabakat hizmetleri vergi denetimi değildir, denetçiler tarafından sağlanan danışmanlık hizmetleri güvence hizmeti kapsamında değildir.<sup>76</sup>

### 2.7.3 Ölçüt

Ölçüt, denetçinin güvence raporunun oluşturulmasına dayanacağı önceden tanımlanmış bir dizi kuraldır. Güvence raporlarının hazırlanmasında, uygulayıcılar yetkililer tarafından belirlenen ve yasa ve yönetmeliklerle düzenlenen kriterleri kullanmakla yükümlüdür. Kriter güvence konusuyla uyumlu olmalıdır. Bir kriter kullanıcıların güvence altına alınacak konu ile ilgili karar vermelerine yardımcı oluyorsa (alaka düzeyi-korelasyon), sözleşme şartları (yeterlilik) kapsamında yeterli ve eksiksiz ise, aynı şartlar altında aynı özelliklere sahip denetçi, güvence meselesinin tutarlı olduğunu. Bu kriterler, kullanıldıklarında ilgili sunumu ve açıklamayı (güvenilirlik) sağlarlar, önyargıdan (tarafsızlık) uzak kararlar almaya yardımcı olurlar ve açık, kapsamlı ve tabi olmayan kararlar alırlarsa, güvence için uygun kriterler olarak kabul edilirler. Kriterler yetkili kurumlar tarafından belirlenebilir ve kanun veya düzenleme şeklinde sunulabilir. Bunun dışında profesyoneller ve iş yönetimi de birlikte kriterler belirleyebilir.<sup>77</sup>

Güvence hizmetinin bir başka unsuru da ölçüttür. Bunlar, daha önce kriter güvence hizmeti veren kişiler tarafından belirlenen ilkelerdir. Profesyonel üyenin güvence hizmetinin konusunu değerlendirirken, kendi bakış açısına, kişisel beklentisine ve öngörüsüne göre değerlendirmek doğru bir kriter değildir. Bu değerlendirmeyi yaparken mesleğe uygun sınırlar içinde doğru kurallar uygulanarak tutarlı sonuçlar alınmalıdır. Örneğin, işletmenin finansal tablo denetimi üzerinde

---

<sup>76</sup> Ural, s.42

<sup>77</sup> Altıntaş, s.25

çalışılıyorsa, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartları denetçinin temeli olarak alınacak kriterler olmalıdır. Güvence, hizmetin konusuna ve rapor yazarken kullanılan kriterlere uygun olmalıdır. Meslek mensupları raporlarını sadece kanunen belirlenmiş ve kabul edilmiş kriterleri kullanarak hazırlayabilirler. Doğru kriterlere sahip olması gereken bazı özellikler vardır. Denetçinin dayandığı kriter güvence hizmetinin konusuyla ilgili olmalı ve kullanıcıların karar vermesi daha kolay olmalıdır. Doğru kriter de sözleşme şartlarına göre kesintisiz ve eksiksizdir. Güvencede kullanılan kriter, başka bir uzmanı değerlendirmek ve açıklamayı onaylamak gerektiğinde tutarlı olmalıdır. Kriter seçme kararı önyargısız olarak alınmalı ve karar alma aşamasında tarafsız olarak yönlendirilmelidir. Ayrıca, ölçüt anlaşılması kolay olmalı, karışıklığa neden olmamalı ve yorumda farklılık göstermemelidir.<sup>78</sup>

Güvence hizmeti verilirken, konuyla ilgili kriterler açıkça belirlenmelidir. Bir veya daha fazla kriter uygulanabilir. Denetçi seçtiği kriteri saydığımız özelliklere göre değerlendirmeli ve doğru kriterleri veya kriterleri kullandığından emin olmalıdır. Kanunlar ve yetkililer tarafından belirlenen kriterlere ek olarak, uzman taraflarca hazırlanan kriterlerde de kullanılabilir. Doğru ve güvenilir raporun hazırlanması ve görüş için uygun kriterin belirlenmesi esastır, eğer bu mümkün değilse hizmet sözleşmesi imzalanmamalıdır.<sup>79</sup>

#### **2.7.4 Kanıt**

Kanıt, denetçinin bir güvence raporu oluşturmak için elde etmesi gereken belgelerdir. Denetçinin ulaşacağı kanıt, fikir oluşturmak için yeterli miktarda ve kalitede olmalıdır. Yeterli miktarda kanıt elde ederken, uygulayıcı profesyonel şüphecilikten uzaklaşmamalıdır.<sup>80</sup>

Yeterli miktarda kanıt, sayıca yeterli olduğu anlamına gelmektedir. Önemlilik, ölçülmesi kolay olmayan, ancak denetçilerin deneyimlerine göre sezgisel olarak tespit edebildikleri, nitel önem olarak ifade edilen önemdir.<sup>81</sup> Örneğin, nakit hesabının

---

<sup>78</sup> IFAC Handbook Framework, Paragraf 36

<sup>79</sup> ISAE 3000, Paragraf 19

<sup>80</sup> Atabay, s.27

<sup>81</sup> Nurten Erdoğan, “Bağımsız Denetimde Niteliksel Önemliliğin Gerekliliği”, *Mufad Dergisi*, 31, 2006, s.114.



niteliksel olarak duran varlıklar grubundan daha fazla önemi vardır. Önemlilik derecesi ile kanıt sayısı arasında doğru bir oran vardır.<sup>82</sup>

Fayda ve elde edilecek kanıtların maliyeti arasındaki ilişki göz önüne alındığında, yüksek maliyetli kanıtlardan ziyade düşük maliyetli kanıtlara dönüşmelidir. Denetçi, denetim görüşüne mümkün olan en yüksek güvenilirlik ve en düşük maliyetle ulaşmalıdır.<sup>83</sup> Alaka düzeyi, kanıtın denetçinin ulaşmak istediği amaçla ilgili olduğu anlamına gelir. Kanıtların elde edildiği kaynak, kanıtın nesnel ve zamanında olması, kanıtın güvenilirliği üzerinde bir etkiye sahiptir. Kanıtların tarafsızlığı, çeşitli denetçilerin aynı kanıta sahip olduklarını ve aynı kanıt için aynı şekilde yorum yaptıklarını göstermektedir. Zamanında kanıt, denetçinin kanıtın gerekli olduğu zamanda ve bilanço tarihinde mümkün olan en kısa sürede hazır bulunması anlamına gelir. Toplanan kanıtların güvenilirliği, tespit edilmesi istenen durum veya olaya ilişkin tarih (saat) tarihinden uzaklaştıkça azalacaktır.<sup>84</sup>

Profesyonel üyenin güvence hizmeti çalışması sırasında, profesyonel şüpheciliğin görüşünün doğruluğuna ışık tutacak yeterli kanıt ve kanıt toplaması zorunludur. Bir güvence sözleşmesi tasarlanırken en önemli unsur, toplanacak kanıtların yapısı, içeriği, zamanlaması, nicel veya nitel delilidir ve sözleşmenin riski hesaplanmalıdır. Uzman, kanıtların önemliliğini belirlerken, kendi kişisel deneyim ve deneyimlerine dayanarak, nicel ve nitel faktörlerin kapsamını belirlemelidir. Yüksek önceliğe sahip hesaplar veya işlemler için toplanan kanıt sayısı daha fazla olmalıdır. Güvence sözleşmesinde göz önünde bulundurulması gereken bir diğer faktör, profesyonel üyeye, profesyonel üye tarafından büyük hatalar içeren bir ifade hakkında uygunsuz bir görüş sunulmasıdır.<sup>85</sup>

### 2.7.5 Yazılı Güvence Raporu

Denetçi, güvence konusundaki değerlendirmelerini ve araştırmalarını bitirdiğinde, güvence konusunda bir sonuca varır. Bu sonuca göre, ilgili taraflara

---

<sup>82</sup> Hayrettin Usul, *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim*, Ankara: Detay Yayıncılık, 2013, s.134

<sup>83</sup> Birol Yıldız, “Denetim Süreci, Denetim Kanıtları ve Çalışma Kâğıtları”, Melih Erdoğan (Ed.), *Muhasebe Denetimi*, 1. Baskı içinde (44-62), Eskişehir: T.C Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 2473, 2012, s.54

<sup>84</sup> Atabay, s.28

<sup>85</sup> Ural, s.43

görüşlerini yazılı olarak bildirmek zorundadır. Denetçinin güvence soruşturmaları neticesinde görüşünü açıkça beyan ettiği yazılı rapora “güvence raporu” denir.<sup>86</sup>

Güvence konusu denetçinin dayandığı kriterlere uyuyorsa ifadesi olumlu olacaktır. Denetçinin yönetim tarafından incelemesinde herhangi bir engel veya sınırlama varsa ve bu sınırlama, denetçinin görüşünü ifade etmesini engellemiyorsa, denetçi şartlı görüş bildirmelidir. Güvence konusu denetçi tarafından belirlenen kriterlere uygun değildir ve eğer bu uygunsuzluk denetçi tarafından belirlenen önemlilik düzeyinde değilse denetçi şartlı görüş bildirir. Şartlı görüşe göre denetçinin incelediği güvence meselesi hakkında genel olarak olumlu bir görüşü vardır, ancak olumlu görüş bildirmesini engelleyecek bazı şartlı durumlar vardır.<sup>87</sup> Denetçi, yeterli miktarda ve kalitede kanıt topladıktan sonra güvence konusuna dayalı kriterlere uyulmadığını tespit ederse ve bu uyumsuzluk önemlidir ve kullanıcıların kararları üzerinde bir etkiye sahipse, olumsuz görüş bildirmelidir. Denetçi bir görüşü ifade etmek için yeterli kanıt ve kalite toplayamazsa veya görüşünü etkileyen önemli belirsizlikler daha sonra ortaya çıkarsa, görüş bildirmekten kaçınır.<sup>88</sup>

Güvence denetim standardı 3000 KGK tarafından yayımlanmış ve 6 Kasım 2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu standart, bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetim dışındaki geçmiş finansal bilgilerin güvence denetimlerini düzenlemektedir. Yeterli ve sınırlı güvence sağlayan güvence hizmetlerinin ana ilkelerini, uygulama yöntemlerini ve çalışma tanımlarını açıklamaktadır. Bir bakıma, GDS'lerin anayasası, rehberlik haritası olarak adlandırılabilir. GDS 3000 dışındaki güvence standartlarının bu standarda uyması gerekir.<sup>89</sup>

Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü, güvence hizmetini sertifika hizmetleri olarak tanımlamaktadır. Bu kuruma göre, belgelendirme sözleşmeleri "inceleme, gözden geçirme ve üzerinde anlaşmaya varılan sözleşmeler" olarak üçe ayrılır. Güvence düzeyleri açısından, inceleme sözleşmeleri yüksek düzeyde güvence sağlarken, inceleme sözleşmeleri orta düzeyde bir güvence sağlarken, üzerinde anlaşmaya varılmış olan anlaşma garanti edilmezken elde edilen sonuçlar rapor edilir. İnceleme sözleşmelerinde hedef, mesleğin mesleğinin risklerini belirleyerek ve bunları en aza indirmek için yeterli kanıt toplayarak güvence seviyesini yükseltmektir.

---

<sup>86</sup> Atabay, s.29

<sup>87</sup> Usul, s.199

<sup>88</sup> Atabay, s.31

<sup>89</sup> KGK, Güvence Denetim Standardı 3000, Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri, 2015, s.3-4

Bağımsız denetim sürecinin detaylarına bakıldığında, sertifikasyon sözleşmesi kapsamında olduğu anlaşılmaktadır. Bağımsız denetçi, üst yönetim tarafından beyan edilen bilgilerin güvenilirliği ve finansal tabloların doğruluğunu genel kabul gören standartlara göre raporlar. Bu nedenle, bağımsız denetim sözleşmeleri, inceleme türüne giren bir sertifikasyon sözleşmesidir.<sup>90</sup>

İnceleme türüne giren güvence sözleşmelerinde hedef; sözleşme riskini en aza indirmek için yeterli kanıt elde etmektir. Bu amaca ulaşmak için yapılacak çalışma, soruşturma ve analitik gözden geçirmedir. Bu güvence düzeyi için, inceleme sözleşmesinden daha az kanıt toplanır ve bağımsız denetim firmaları tarafından alınan hizmet ücreti daha azdır. Bu tür sözleşmeler, finansal tabloları kamuya açık olmayan şirketler denetim maliyetlerinden kaçınmak istediklerinden, sınırlı denetimden geçmemiş, denetimden geçmemiş finansal tabloları kabul eden yatırımcı ve alacaklılara talep yaratmaktadır.<sup>91</sup>

## 2.8 Bağımsız Denetim

Finansal işlemlerin ve ticari işlemlerin varlığı denetim olgusu ortaya çıkarır. Bağımsız denetim; mali tablolarla birlikte diğer finansal verilerin doğruluğunu ve önceden belirlenmiş finansal raporlama önlemlerine uyup uymadıklarını belirlemek için yeterli güvence sağlayacak kanıtları toplamaktır. Başka bir tanıma göre, bağımsız denetim; şirketler tarafından SPK'ya veya kamuya duyurulacak finansal tabloları denetim standartlarına uygun olarak inceleyen, verilerin doğruluğunu ve doğruluğunu araştıran ve elde edilen sonuçları rapor eden bir dizi işlemlerin bütünüdür. Bağımsız denetim, kendine has özellikleri sayesinde değişen bir ortamda çalışma imkanı sağlayan teorik bir temele sahip, ekonomik yaşamda temel bir süreçtir. İncelenmekte olan kurumun iç kontrol sistemlerinin, verilerinin, belgelerinin, hesaplarının ve defterlerinin incelenmesi, bağımsız bir dış denetçi tarafından yapılan kontrollü bir denetimdir, herhangi bir zaman diliminde kurumun mali tablolarının adilliğine ilişkin tarafsız bir teknik görüşür.<sup>92</sup>

---

<sup>90</sup> E. Güredin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*, 13.baskı, İstanbul, Arıkan basım, 2010, s.5

<sup>91</sup> Güredin, s.5

<sup>92</sup> M, Erdoğan, "Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği", *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, C.3, S.1, 2002, s.59

Başka bir tanıma göre, bağımsız denetim; denetlenen işletmenin finansal tablolarını ve diğer finansal bilgilerini, belirtilen finansal tablo raporlama standartlarının hükümleri uyarınca doğrulamak, denetim kurallarını uygulayarak defterleri ve kayıtları değerlendirmek ve raporlamak için yeterli delil toplamaktır. Bağımsız denetim, finansal tabloların ve işletmeler tarafından hazırlanan diğer bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği hakkında makul güvence sağlamak, kanıtları mesleki yeterliliğe sahip bağımsız ve uzman kişiler tarafından objektif ve titizlikle toplayarak, analiz ederek, bulgu ve görüşlerini bildirerek tetkiklerin sonucunu bildirmekle yükümlüdür. Bağımsız denetim, mali tabloların ve diğer bilgilerin güvenilirliği konusunda ilgili taraflara hiçbir zaman belirli bir güvence sağlamaz, sadece makul düzeyde bir güvence sağlamaktadır. Kanıt toplama ve değerlendirme, bilgilerin ve önceden tanımlanmış kriterlerin uyumluluğunu belirleme ve raporlama süreci ve inceleme süreci tarafsız, bağımsız bir profesyonel tarafından yürütülmelidir. Önceki tanımlardan, mali tabloları ve muhasebe kayıtlarını inceleyerek ve belirli bir dönem boyunca kurumun çalışmasının sonucu hakkında tarafsız bir teknik görüş bir rapor şeklinde verilmesidir.<sup>93</sup>

Bağımsız denetim, bağımsız ve uzman bir meslek üyesi tarafından gerçekleştirilir. Denetim faaliyeti, önceden belirlenmiş kriterlere göre değerlendirilir ve KGK tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Standartları hükümlerine göre sürdürülür. Bağımsız denetimin konusu, denetime konu şirket yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolar ve dipnotlardır. Finansal tabloların incelenmesi aynı zamanda şirketin muhasebe sisteminin incelenmesi anlamına da gelir. Bu nedenle, bağımsız denetim finansal tabloların ortaya çıkmasından önce başlar. Bağımsız denetim bir süreçtir ve tüm işlemler kurallara uygun olarak yapılır. Bağımsız denetimin sonucu olan ve denetçinin görüşünü veren rapor, birden fazla bilgi kullanıcısının karar vermesinde etkili olduğundan tarafsız ve tarafsız olmalı ve gerçeği dürüstçe yansıtmalıdır.<sup>94</sup>

Bağımsız denetim operasyonun yürütülebilmesi için, mevcut bilgilerin güvenilir ve kanıtlanabilir olması, denetçi tarafından değerlendirilebilmesi için bazı kriterler içermesi gerekmektedir. Bağımsız denetçi, kanıt toplama ve elde ettiği kanıtları

---

<sup>93</sup> S.K. Selimoğlu, M. Özbirecikli, Ş. Uzun ve S. Uyar, *Bağımsız Denetim*, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2015, s.12-16

<sup>94</sup> Seden Özger, *Bağımsız Denetimde Zorunlu Rotasyonun Denetçi Bağımsızlığı Ve Denetim Kalitesine Etkisi: Bağımsız Denetçilerin Algısına Yönelik Bir Araştırma*, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Burdur, 2019, s.40

değerlendirme yeteneğine sahip olmalıdır. Ayrıca denetçi asla bağımsız ilkesinden vazgeçmemeli, hiçbir zaman baskı ve et altında olmamalı ve tarafsız olmamalıdır. Bağımsız denetim, herhangi bir kişi veya kurumun çıkarları göz önüne alınmadan, denetim ücreti dışındaki çıkarlar dikkate alınmadan ve bunlara zarar verecek tüm durumlardan kaçınarak yapılmalıdır.<sup>95</sup>

Bağımsız denetimin gerçekleştirilebilmesi için, bağımsız denetimin yapıldığı işletme, finansal tablolarını ve dipnotlarını önceden hazırlamalı ve bağımsız denetçiye sunmalıdır. Bu mali tablolar, maddi ve maddi olmayan unsurları ile birlikte değerlendirilir. Tabloların açığa çıktığı yer muhasebe departmanı olduğu için, bağımsız denetim yaparken muhasebe birimi ile çalışmak ve denetim yapmak mümkündür. Finansal tabloların hazırlık aşaması, bağımsız denetim sürecinin finansal tabloların hazırlanmasından önce başladığı ve hazırlık aşamasında mevcut olduğunun bir göstergesi olan incelemenin kapsamındadır. Bağımsız denetçinin işletme muhasebe kayıtlarının araştırılması, gözden geçirilmesi ve gözlemlenmesi denetimin bir parçasıdır. Bu çalışmanın amacı, finansal verilerin doğruluğunu onaylamak için işe dahil olan veya olmayan üçüncü taraflarla çalışarak kanıt toplamaktır. Toplanan kanıtlar, finansal tabloları aydınlatabilecek olanlara ve olmayanlara ayrılmıştır. Önemli kanıtlar dikkate alınır. Bağımsız denetim kavramı tek bir faaliyet değildir, bir yıldan fazla süren sistematik bir çalışma sürecidir. Denetim tarihini geçen “Enron” olayından sonra hem iç hem de dış denetimlerde risk bazlı denetimlerde uygulanmaya başlanmıştır.<sup>96</sup>

Bağımsız denetim, şirketlerin finansal raporlarının belirli bir süre için önceden belirlenmiş kriterlere uygunluğunu objektif olarak araştıran ve sonuçlarını bir raporda gerekli mercilere sunan sistematik bir süreçtir.<sup>97</sup> Bağımsız denetimin amacı, şirketlerin kamuya açıklayacağı açıklamaların güvenilirliğini ve doğruluğunu artırmak ve yatırımcıları korumak için sermaye piyasası mevzuatına uygun olarak bilgi vermektir. Mevzuat ayrıca bağımsız denetimin amacına ilişkin açıklamaları da içermektedir.<sup>98</sup> Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de bağımsız denetimin amacı, bağımsız denetçi vasıtasıyla mevcut finansal tabloların ve faaliyet

---

<sup>95</sup> Selimoğlu vd., s.15

<sup>96</sup> Ural, s.5

<sup>97</sup> H. Tutulmaz, *Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Özellikle Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*, (Yüksek Lisans Tezi), İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018, s.3

<sup>98</sup> Ertaş, s.10

sonuçlarının bağımsız denetim standartlarına uygun olarak raporlandığını tespit etmek ve bu konudaki kullanıcılara görüş bildirmek olarak ifade edilmektedir.<sup>99</sup>

Bağımsız denetimin kapsamı mali olan faaliyetlerdir. Bu bağlamda, bağımsız denetimin amacı, işletmelere ait finansal tabloların önceden belirlenmiş muhasebe ilke, esas ve standartlarına uygunluğunun araştırılması, denetimin görüşünü iletmek için yeterli kanıt ve bilgi toplayarak rapor hazırlanması olarak ifade edilebilir. Bağımsız denetim sürecini ifade eden bu prosedürlerin nasıl gerçekleştirilmesi ve denetimin kapsamını, denetçinin ve denetim şirketlerinin niteliklerinin nasıl olması gerektiği ve bağımsızlığın nasıl sağlanacağı konusunda yasal düzenlemeler uluslararası denetim standartları çerçevesinde düzenlenmiştir.<sup>100</sup>

2001 yılında ABD'de görülen bağımsız denetimin gerçekliğini yansıtmayan denetim raporları ve hileli iflas edişler, bağımsızlığın çerçevesini ve gerekliliğini belirleyen önemli bir faktör haline gelmiştir. Bağımsız denetim şirketleri ve işletmelerde denetim faaliyetleri yürütmek, uygunsuz denetim raporları yayınlamalarını ve böylece sermaye piyasasında yanıltıcı olmalarını sağlayan danışmanlık faaliyetleri sağlamıştır. Bütün bu olaylar denetçinin bağımsızlığını tartışmalı hale getirmiştir. Benzer finansal skandallardan sonra, 2002'den sonra geliştirilen denetim standartları ve yasal düzenlemeler sayesinde, denetlenen şirketlerin hizmetlerinin kısıtlanmasıyla bağımsızlık oluşturulmaya çalışılmıştır.<sup>101</sup>

Bu çerçevede denetimin gelişimine etki eden faktörleri şu şekilde özetlemişlerdir:<sup>102</sup>

- Sanayi Devrimi: Sanayi devrimim üretim ve dağıtım sistemlerinde büyük değişiklikler yarattıkça ve işletme büyüklükleri aşırı derecede arttıkça, denetim tekniklerinde bazı değişiklikler meydana geldi ve tüm muhasebe kayıtlarını ayrıntılı olarak kontrol etmek imkansızdır. Sanayi devrimi, kontrolün bağımsız bir meslek olarak ortaya çıkmasına da yardımcı olmuştur.
- Mülkiyetin yönetimden ayrılması: İşletmenin büyüklüğündeki artışın bir sonucu olarak, mülkiyetin yönetimden ayrılma eğilimi ortaya çıkmış ve başkaları

---

<sup>99</sup> SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri:X No:22, 2006, s.3

<sup>100</sup> K. Kutluay, *Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ile ABD ve AB Ülkeleri Kamu Gözetimi Kurullarının Karşılaştırılması*, (Yüksek Lisans Tezi), Niğde: Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015, s.11

<sup>101</sup> Ertaş, s.11

<sup>102</sup> Kürşad Çavuşoğlu, *Bağımsız Denetimde Etik Ve Yaratıcı Muhasebe*, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Antalya, 2019, s.93-94

tarafından yönetilen işletme hakkında net ve net bir tablo elde etmek için, bağımsız bir denetçi tarafından ayrıntılı denetime ihtiyaç duyulmuştur.

- Devletlerin Düzenlemeleri: Tüm devletlerin yatırımcıların çıkarlarını korumaya yönelik düzenlemeleri, hesapların kontrolünü etkilemiştir.
- Mahkemeler tarafından yapılan resmi duyurular: Denetçilerin tutumlarında, denetçilerin benimsediği uygulamalarda ve standartlarda gerekli değişikliklerin yapılmasında adli işlemlerin önemli bir rolü vardır.
- Mekanik muhasebe: Kayıt işlemlerinde bilgisayar ve bilgisayar kullanımındaki artışla birlikte denetim uygulamalarında ve tekniklerinde önemli değişiklikler olmuştur.
- Mesleki düzenlemeler: Bugün dünyadaki hemen hemen her ülkenin muhasebe mesleği ile ilgili mesleki düzenlemeleri bulunmaktadır. Bu düzenlemelerin denetim üzerinde de gözle görülür bir etkisi vardır.
- Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması: Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasıyla, dünyanın çeşitli ülkelerindeki denetçilerin gerçekleştirdiği uygulamalarda tekdüzeliğin sağlanması amaçlanmaktadır.
- Sosyal sorumluluk: Günümüz işletmelerinin sadece işletme sahiplerine değil topluma karşı da sorumlu olması denetçilerin iş tanımlarını genişletmelerine neden olmuştur.

Bağımsız denetim kapsamında kapsamlı tanım kapsamında, bireyler ve kuruluşlar tarafından yapılan bildirimler ile önceden belirlenmiş kriterler arasındaki uyum derecesinin belirlenmesi, birey ve kuruluşların ekonomik olaylar, işlemler ve sonuçlara ilişkin raporlarının objektif olarak toplanması ve değerlendirilmesi raporları kullananlara süreç olarak tanımlanır. Denetimin temel amaçları için finansal tablolar denetim, uygunluk denetimi ve operasyonel denetim olarak sınıflandırılabilir.<sup>103</sup>

Finansal tablolar denetimi, işletme yönetimi tarafından hissedarlar ve iş dışındaki taraflar için hazırlanan finansal tabloların ve bu finansal tablolarda yer alan bilgileri destekleyen delillerin incelenmesidir. Bağımsız denetim olarak da adlandırılan finansal tabloların denetiminde, şirketin finansal tabloları; İşletme operatörünün finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının doğru, dürüst ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olup olmadığı

---

<sup>103</sup> Porter vd., s.3-4

hakkında görüş oluşturulması amaçlanmaktadır.<sup>104</sup> Nitelikli (deneyimli) bağımsız uzman (denetçi) tarafından gerçekleştirilen finansal tabloların denetimi; İşletmenin finansal tablolarının, işletmenin finansal durumu ve performansı hakkında doğru ve doğru bir görüş sunup sunmadığı ve zorunlu veya diğer yasal gerekliliklere uygun olup olmadığı hakkında görüş bildirmesi amaçlanmaktadır.<sup>105</sup>

Bağımsız denetçi ve etik kurallara uyum için yeterli zaman ve denetim ekibi olmalıdır. Ön çalışma sırasında yapılması gereken en önemli faktör, denetim sürecindeki riskleri önceden belirlemek ve analiz etmektir. Riskleri değerlendirirken denetçi, rakipleri ve sektörü incelemeli ve bu sektördeki muhasebe standartlarını takip ederek karşılaştırmalar yapmalıdır. Sektör ve rakipler hakkında elde edilen bilgiler, finansal tablolardaki hatanın tespitini kolaylaştıracaktır. Hatalar, matematiksel hatalar, muhasebe politikalarında yanlış işlemler, bilgilerin yanlış yorumlanması veya kasıtlı hatalar olabilmektedir.<sup>106</sup>

Bağımsız denetim işinin kabulü ile bir bağımsız denetim sözleşmesi imzalanır. Bu sözleşmede, denetimin amacı işletmenin denetçiye karşı olan yükümlülükleri, denetim raporunun türü ve denetçinin sorumlulukları ve denetimin kapsamıdır. Genel olarak, bağımsız denetim sözleşmesinde; Bağımsız denetim raporuna bağlı olarak denetim dönemi, amacı, şirket yöneticilerinin finansal tablolara ve raporlara karşı sorumluluğu, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak finansal raporlama standartları ve hazırlanacak diğer raporlar. Bağımsız denetim sözleşmesi açık ve anlaşılır olmalıdır. Sözleşmede belirtilen ücretin, denetimin süresinin, denetim risklerinin, kayıtlara ve iş verilerine erişimin gerekli olduğunu açıkça belirtmelidir.<sup>107</sup>

Bilginin önemi özellikle yaşadığımız çağda artmıştır. Bilgi, işletmelerin devam ettiği ve devam edeceği tüm faaliyetlerin ve alınacak kararların temelini oluşturur. İşletme yönetiminin kararları ve işle ilgili diğer kişi ve kurumlar tarafından alınacak kararlar için gerçek, güvenilir ve yanıltıcı olmayan bilgiler gereklidir.<sup>108</sup>

Ekonomik faaliyetlerin gelişimi, ulusal ve uluslararası firmaların büyümesi, muhasebe işlemlerinin ve finansal tabloların karmaşıklığı, doğru ve güvenilir bilgi edinmeyi zorlaştırmaktadır.<sup>109</sup> Finansal tabloların kullanıcıları arasında çıkar

---

<sup>104</sup> Bozkurt, s.27

<sup>105</sup> Porter vd., s.4

<sup>106</sup> Remzi Örtten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, *Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, 11. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2018, s.25

<sup>107</sup> Ural, s.6

<sup>108</sup> Hüseyin Ergin, *Denetim*, Dumlupınar Üniversitesi Yayınları, Kütahya, 2007, s. 7.

<sup>109</sup> Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınları, 4. Baskı, İstanbul, 2007, s. 20-21.



çatışmaları, finansal tabloların hazırlanmasında önyargılı bir tutum oluşturur. Örneğin, finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu yöneticiler, şirket konumlarını kârlı bir şekilde muhafaza ederler. Finansal tablolar bazen bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek gerçekçi olmayan bir şekilde hazırlanabilir. Bunun bir örneği, kredi almak isteyen şirketlerin finansal durumlarını daha iyi ve daha yüksek göstermeleridir.<sup>110</sup>

Bağımsız denetim, firma yönetimine doğru bilgi akışının sağlanması, yönetimin finansal tabloları analiz etmesi ve gelecek hakkında daha doğru kararlar vermesi açısından önemlidir. Ayrıca, iş yönetimi ve çalışanların hile yapmasını engelleyerek şirket ortaklarının haklarının daha iyi korunmasını sağlar. Finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği sermaye piyasalarının gelişimi için de çok önemlidir. Sermaye piyasaları, fon sağlayan ve fon talep edenleri bir araya getiren piyasalardır. Güvenilmez bir pazarda ticaret yapmak imkansızdır. Tarafların güvensizlik nedeniyle bir araya gelmemesi nedeniyle fonların boş kalması, fona ihtiyaç duyduklarında kaynaklarını alamamalarına neden olacaktır. Bunun üretimi durdurmak ve işsizliği artırmak gibi sonuçları olacaktır. Buna göre, çeşitli yasal düzenlemeler, sermaye piyasalarının işleyişini sağlamak için bazı şirketlerin denetlenmesini gerektirmektedir.<sup>111</sup>

Güvenilir denetim işlevi nedeniyle bağımsız denetim önemlidir. Ayrıca bağımsız denetim, finansal tabloların analiz edilmesi, ileriye dönük tahminlerin yapılması ve gelecekteki kararların yönlendirilmesi açısından yönetime fayda sağlar. Bağımsız denetim önemlidir, çünkü teşebbüsten bağımsız bir kişi veya kuruluş tarafından onaylanan finansal bilgiler hükümet, borç verenler, yatırımcılar ve diğer ilgili çıkar grupları tarafından karar vermede daha güvenilirdir. Bağımsız denetim, denetlenen şirket ve kamu ve devler için fayda sağlamaktadır.<sup>112</sup> Bağımsız denetçinin en önemli sorumluluklarından biri bağımsız denetimin amacıdır; mali tabloların, bir işletmenin finansal durum ve faaliyet sonuçlarını finansal raporlama standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gösterip göstermediği konusundaki görüş ve raporlarından kaynaklanmaktadır.<sup>113</sup>

---

<sup>110</sup> Güredin, a.g.e., s. 19-21.

<sup>111</sup> Kaval vd., s.8

<sup>112</sup> Erol Çelen, “Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, İSMMMÖ Yayınları- *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 55, 2001, s.10

<sup>113</sup> Ayık, 2009, s. 95

## 2.9 Sınırlı Bağımsız Denetim

İşletme, 31.12.20XX tarihli finansal tabloların muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını KGK tarafından yetkilendirilmiş bir denetim şirketi talep ederse, sürekli olarak bağımsız bir denetime tabi tutulur. Eğer işletme ara dönem finansal tabloları için denetim talebinde bulunursa (31 Mart, 30 Haziran ve 30 Eylül), sınırlı bir bağımsız denetime sahip olacaktır. Sınırlı bağımsız denetim, sürekli bağımsız denetime kıyasla ikinci derece güvence sağlar. Türkiye sadece sınırlı denetimin yerine getirilmesi zorunludur. Denetim şirketleri, bazı şirketler için sürekli iş denetim uygulaması yapmaktadır. Seri: X sayılı Tebliğ'in 5. maddesine göre; a) Yatırım şirketlerinin, yatırım fonları hariç kolektif yatırım kuruluşlarının, ipotek finansman kuruluşlarının, sermaye piyasası araçları borsada işlem gören anonim şirketlerin ve / veya diğer organize piyasa yerlerinin ara dönem finansal tabloları sınırlı bağımsız denetim kapsamındadır. Ayrıca, borsada işlem gören sermaye piyasası araçlarının ve / veya diğer organize piyasa yerlerinin halka arz edilen sermaye piyasası araçlarının veya hissedarlar tarafından mevcut hisselerin halka arzına ilişkin ara dönem finansal tablolar sınırlı bağımsız denetime tabidir.<sup>114</sup>

Sınırlı bağımsız denetim ilkelerinin ele alınmasının, iki türe ayrılan tesislerinin tanımlanmasını gerektirdiği unutulmamalıdır:<sup>115</sup>

- İnceleme ve soruşturma ile ilgili ilkeler.
- Takdir ile ilgili ilkeler.
- İnceleme ve soruşturma ile ilgili ilkeler:

Bu ilkeler şunlardır:<sup>116</sup>

Kontrol bilişinin entegrasyonu ilkesi:

Bu ilke, kurumun olaylarının niteliği ve bunun kurumun varlığı üzerindeki fiili ve potansiyel etkileri ve bir yandan diğer taraflarla olan ilişkileri hakkında tam bilgi sahibi olmak ve bunlarla ilgili muhasebe bilgileri için farklı tarafların ihtiyaçlarını belirlemek.

---

<sup>114</sup> Süleyman Uyar, "Denetim Standartlarına Göre Sınırlı Bağımsız Denetim (Finansal Tabloların Gözden Geçirilmesi)", *Mali Çözüm*, Temmuz Ağustos 2015, s.21

<sup>115</sup> Uyar, s.22

<sup>116</sup> Çelen, s.45

Test sınavı kapsamında kapsamlılık ilkesi:

Bu ilke, incelemenin, kurumun tüm temel ve yardımcı hedeflerini ve bu hedeflerin ve raporların göreceli önemi dikkate alınarak kurum tarafından hazırlanan tüm mali raporları kapsadığını ima eder.

İnsanlığın yeterliliğini inceleme ilkesi:

Bu ilke, üretim verimliliğinin incelenmesi yanında bir kurumu da ifade etmektedir. Kurumun olayları hakkında denetçinin doğru görüşünün oluşmasında önem teşkil eden kurumdaki insanlığın yeterliliğinin incelenmesi gerekir ve kurumun davranışsal ikliminin bu yeterli göstergesi ve bu iklim, liderlik ve güç sistemi kurumu, teşvikler ve iletişim ve katılımıdır.

İncelemede nesnellik ilkesi:

Bu ilke, özellikle görece yüksek öneme sahip olduğu düşünülen unsurlar ve kelime dağarcığı açısından denetçinin görüşünü destekleyen ve destekleyen yeterli kanıtı dayalı olarak, inceleme sırasında kişisel yargı veya ayrımcılık unsurunun mümkün olduğunca en aza indirilmesi ihtiyacına atıfta bulunmaktadır. Ve hata riskinin diğerlerine göre daha yüksek olduğu yerlerdir.

İletişimin yeterlilik ilkesi:

Bu ilke, dış denetçinin raporlarının, bu raporların hedeflerine ulaşmak için kurumun ekonomik faaliyetlerinin gerçek ve adil bir imajını tüm müşterilere onlara güvenmek için iletmek için bir araç olduğunu dikkate almayı ifade etmektedir.

Açıklama ilkesi:

Bu ilke, denetçinin, kurumun hedeflerinin uygulanma kapsamını ve muhasebe ve değişiklik ilke ve prosedürlerinin uygulama kapsamını açıklığa kavuşturacak her şeyi ve aşağıdaki hususların önemini etkileyen bilgilerin açıklanmasını dikkate almasını ifade eder. Mali raporlar ve iç kontrol sistemlerinde, belgelerde ve defterlerde ve kayıtlarda bulunan zayıflıkları vurgulamaktadır.

Eşitlik ilkesi:

Bu ilke, denetçi raporu ve finansal raporların içeriğinin, kurum içi veya dışı, kurumla ilgilenen ve ilgilenen tüm taraflar için adil olduğunun dikkate alınmasını ifade eder.

Nedensellik ilkesi:

Bu ilke, raporun denetçinin karşılaştığı herhangi bir olağandışı davranışın açık bir yorumunu içerdiğini dikkate almayı ve gözlemlerini ve önerilerini gerçek ve nesnel nedenlere dayandırmayı ifade eder.

## 2.10 Güvence Denetimi

Denetçi veya bir uzman tarafından denetim konusunun denetim sonucundan yararlanacak taraflar için gerekli ölçüm ve değerlendirmeler yapılarak ve yeterli delil toplanarak güvence raporunun hazırlandığı denetimlerdir. Biri sorumlu taraf olan ikincisi denetçi tarafı ile üçüncü hedef kullanıcı veya uygulayıcılar olmak üzere üç taraf (taraf sayısı üçten fazla olabilir) arasında güvence denetimleri yapılır.<sup>117</sup> Sorumlu taraf, güvence konusu elde edilecek taraftır. Bir işletmede yönetim finansal tablolarının güvenli bir şekilde sunumundan sorumlu taraftır. Denetçi veya uzman, denetime tabi hizmete güvence verecek taraftır. Güvence denetimi, denetçi veya uzman kişiler tarafından da verilebilir. Kullanıcılar veya uygulayıcılar, denetime tabi güvencenin sağlanacağı taraflardır.<sup>118</sup>

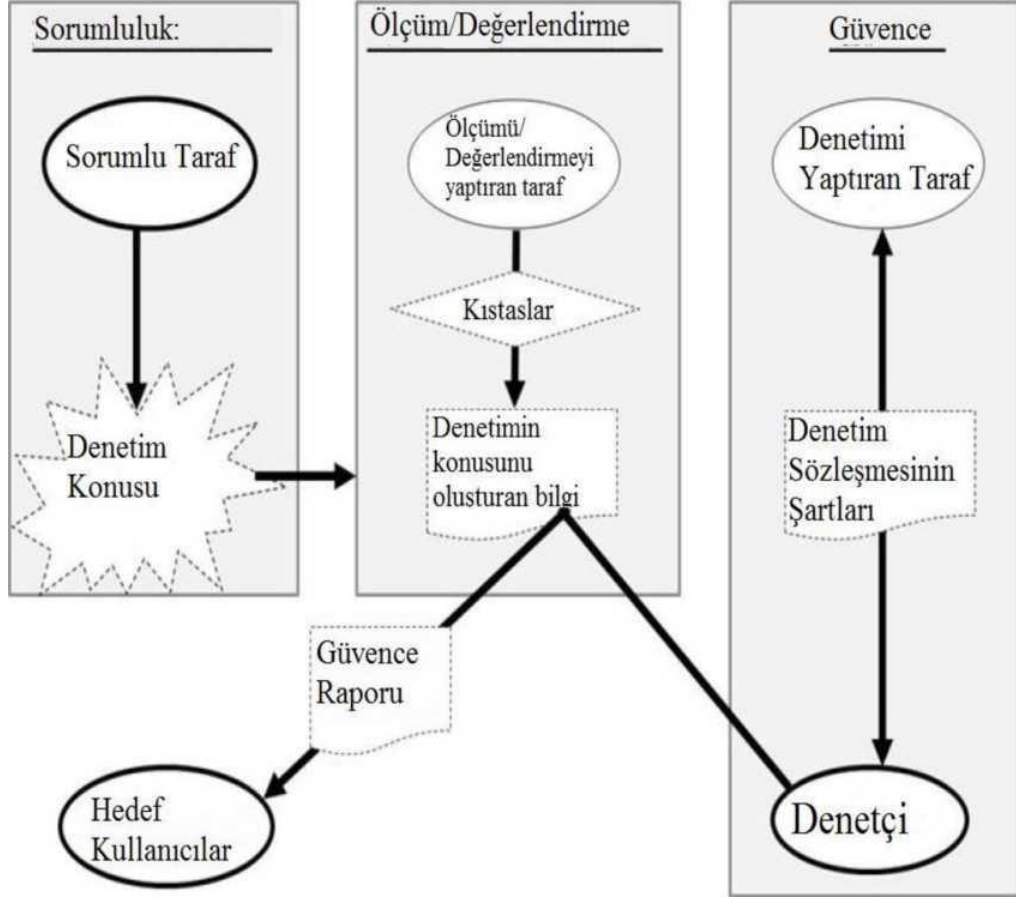
Aşağıdaki tabloda ilgili tebliğde gösterildiği şekilde açıklanmıştır.

### Şekil 2. Üçlü Taraf İlişkisi

---

<sup>117</sup> GDS 3000, s.83

<sup>118</sup> Nuray Özkan, Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları (GDS 3402) ve Bir Uygulamanın Değerlendirilmesi, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2019, s.12-13



**Kaynak:** KGK GDS 3000 standardı s.83

Üçlü Taraf İlişkisinin Aşağıda Açıklanmıştır.<sup>119</sup>

- Sorumlu taraf; Denetimin konusunu belirleyen ve denetim sözleşmesini imzalayan iş yöneticileri olan kişi veya kişileri ifade eder.
- Ölçme ve değerlendirmeyi yapan taraf; Tarafın, denetime konu bilgileri oluşturan ölçüm ve değerlendirme için gerekli kriterleri kullanmasıdır.
- Denetçiler; Hedef kullanıcıların denetim konusundaki güvenini artırmak için uygun kanıtları toplar ve konunun güvence raporunu hazırlar.
- Kullanıcılar; Denetçinin güvence raporunu kullanacak taraf.

Bunlar kurumlar, kişi ya da kişiler olabilir.

Bir firmada yönetim kurulu ve yürütme kurulu ayrı ise, yönetim kurulu, yönetim kurulu tarafından sağlanan bilgilerin güvenilirliği için bir güvence denetimi talep

<sup>119</sup> GDS 3000 standardı s.83

edebilir. Bu durumda, yönetim kurulu hedef kullanıcı sorumlu tarafı temsil eder. Güvence denetimini yapacak taraf, sorumlu taraf veya hedef kullanıcılar olabilir.<sup>120</sup>

İleriye dönük finansal bilgiler; İşletmenin yürüttüğü işlemler de dikkate alınarak, gelecekte meydana gelebilecek mevcut verilere ve olaylara dayanılarak hazırlanan varsayımlara dayalı öznel finansal bilgilerdir. 12 Kasım 2014 tarihinde resmi gazetede yayımlanmıştır. Bu standardın amacı, raporlama ve raporlama sırasında tahmin ve hipotezlere dayalı gelecekteki finansal tabloları tanımlamak ve yönlendirmektir. İşletme yönetimi hipotezlerden, tahminlerden ve tablonun oluşturulmasından ve bilgi kullanıcılarına sunulmasından sorumludur. Bu tabloların güvenilirliğini incelemek ve sonuçlar hakkında raporlar hazırlamak için bağımsız denetim kuruluşlarıyla birlikte çalışabilir.<sup>121</sup>

Bir işletmenin geleceği ile ilgili planlar yapılabilir ve bu planlar finansal tablolara yansıtılabilir. Bunu başarmak için, işletmenin geçmiş dönemlerinin başarı oranları hesaplanır ve bulunan oranlar maliyetler, satışlar ve nakit ihtiyaçları gibi birçok finansal tablo hesabına uygulanabilir. İleriye dönük bir finansal bilgi tablosu hazırlamak için işletmenin gelecek planları ve hedefleri göz önünde bulundurulur ve büyüme oranı bulunur. Olası finansal bilgiler tablosu, işletme sermayesini sabit tutmak için bilanço bilgilerine hesaplanan büyüme oranı uygulanarak oluşturulur. Bu tablo tahmini bilanço olarak adlandırılabilir, finansal borç hesabı ek kaynak gerektiren dönemler için eklenmeli ve fazla fon hesabı fazladan fon içeren dönemler için eklenmelidir.<sup>122</sup>

#### *Güvence seviyesi açısından denetim türleri*

Güvence seviyesi açısından denetim türleri ikiye ayrılmaktadır Bunlar;<sup>123</sup>

Sınırlı güvence denetimi: Denetimi yapan denetçinin, denetimin konusu denetimin sonucunda önemli bir yanlışlık içerip içermediğini garanti etmektedir.

Makul güvence denetimi: Denetçinin, güvence denetimi riskini (konuyla ilgili bilgiler önemli ölçüde yanlış ifade edildiğinde uygun olmayan bir sonucun ifade

---

<sup>120</sup> Özkan, s.14-15

<sup>121</sup> Ö.Ö. Tamer, *Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Çerçevesinde Geleceğin Denetimi*, Yayımlanmış Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi, Ankara, 2013, s.15

<sup>122</sup> S. Uyar, "Güvence Denetim Standartları ve İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi (Geleceğin Denetimi)". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21, 2016, s.1548-1549

<sup>123</sup> KGK GDS 3000 standardı 45 nolu Genel Tebliğ, 2011

edilmesi riski), konunun olumlu bir ifade biçiminin temeli olarak kabul edilebilir derecede düşük bir düzeye indirmesi gerekmektedir. Böyle bir risk asla sıfıra indirilmemekte ve bu nedenle asla mutlak bir güvence sağlanamamaktadır.

#### *Sözleşme türleri açısından denetim türleri*

#### *Doğrulama hizmeti tanımı;*

Denetime tabi alanlar ve uygulamalar için bazı testler yaparak, denetimi yapan kişi veya kuruluşun başka bir tarafın değerlendirilmesidir. Bu değerlendirme sonucunda denetim uygulamasının ciddi bir hata içerip içermediğine dair doğrulama hizmeti verilmektedir.<sup>124</sup>

Doğrulama hizmetini veren denetçi elde ettiği sonucu ifade ederken;

- Denetim konusu ve geçerli test ve değerlendirmeler
- Denetim konusu bilgiler ve test ve değerlendirmeler
- Taraf ya da taraflarca verilecek olan beyanlar

#### *Doğrudan denetim tanımı:*

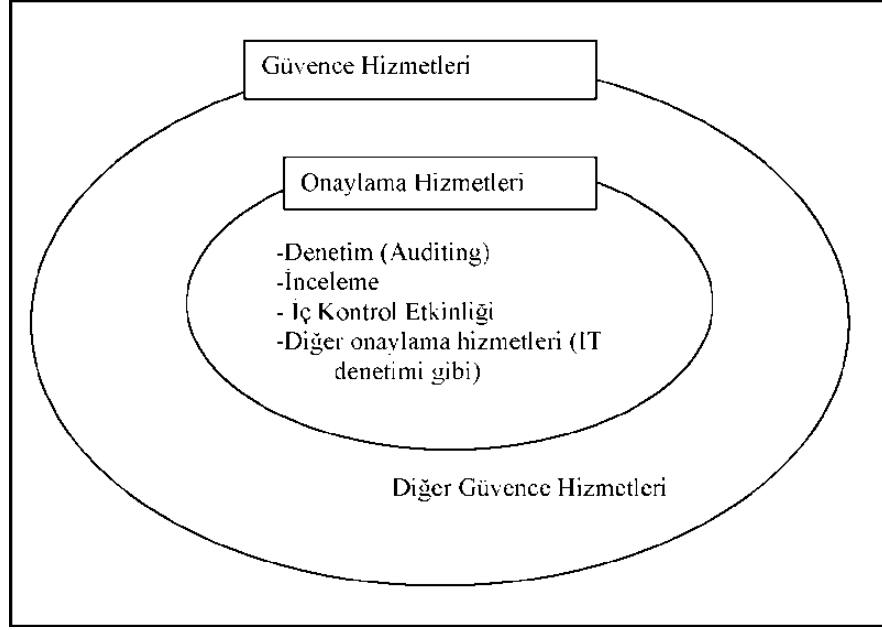
Geçerli kriterleri uygulayarak ve sonucu raporlayarak denetim konusunun geçerliliğini ölçerek denetçinin ilgili taraflara sunduğu denetimin adıdır. Doğrudan denetimde denetçi, denetimin konusunu değerlendirir ve sorumlu taraflardan bir açıklama ve uygulayıcıların sorumlu taraflardan alamadığı değerlendirmeler almaktadır. Ekonomiyi bütünüyle ve belirli malları yalnızca dolaylı olarak etkileyen dolaylı veya genel bir kontrolün (kredi ve mali politika gibi) aksine, belirli malların üretimi, fiyatlandırılması ve dağıtımına doğrudan uygulanan bir kontrol olarak tanımlanmaktadır.<sup>125</sup>

### **Şekil 3. Güvence Hizmetleri ve Denetim İlişkisi**

---

<sup>124</sup> Ural, s.32

<sup>125</sup> Ersin Güredin, Denetim ve Güvence Hizmetleri, 11. Baskı, Arıkan Yayınevi, İstanbul, 2007, s. 4.



**Kaynak:** Ersin Güredin, Denetim ve Güvence Hizmetleri, İstanbul, 2007,11. Baskı, Arıkan Yayınevi, s. 4.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3 ETİK KURALLAR VE BAĞIMSIZLIK STANDARTLARI

Genel standartlar:<sup>126</sup>

- Bilimsel ve pratik yeterlilik, belirli bir bilgi ve deneyim düzeyiyle bağlantılı değildir, ancak sürekli eğitim ve modern teorilere ve bu alandaki bilimsel ve profesyonel konseyler tarafından verilenlere erişim yoluyla yeterlilik düzeyini yükseltmek gerekir.
- Bağımsızlık, genellikle incelemenin temel taşı olarak anılır. Bağımsızlık olmadan, denetçinin sertifikasyon işlevinin değeri hiçbir şey olmayacaktır. Denetçiler, inceleme sürecini gerçekleştirirken entelektüel yönlerinde bağımsız olmamalıdır.
- Kanıtların toplanması ve finansal tabloların değerlendirilmesi ve adillığının, müşterinin veya üçüncü tarafın çıkarları konusunda önyargılı olmaması gerektiğinde, kullanıcılar (görünüşte bağımsız) ve önemli ölçüde bağımsızlık ve önyargıdan bağımsız olmayı gerektirir.
- Bu düzey, denetçinin ihtiyaç duyduğu asgari mesleki özeni temsil eden yasal sorumluluğu tanımlayan çeşitli mevzuat hükümleri dahil olmak üzere birçok faktörü tanımlar. Bu, meslek kuruluşları tarafından yayınlanan kural ve standartlara ilavedir. İster gerekli testlerin yapılmasında ister raporun ve son görüşün hazırlanmasında, mesleğin profesyonelleri için seçkin bir performans düzeyini sürdürmek amacıyla incelenmekte olan mali tablolardır.

---

<sup>126</sup> A. Solakoğlu, *Bağımsız Dış Denetim ve 3568 Sayılı Kanun*, Gazi Üniversitesi S.B.E., Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 1991, s.15

Saha çalışması standartları:<sup>127</sup>

- İşin denetim performansı için yeterince iyi planlandığının ve asistanların performansının uygun bir şekilde denetlenmesini sağladığının doğrulanmasının önemi, pek çok saha çalışması faaliyeti pratik uzmanlığı sınırlı yardımcıları tarafından yürütüldüğünden denetimde yeterli gözetimin gerekli olduğudur.
- Saha çalışması standartları, denetçilerin iç kontrol sistemini değerlendirmesini gerektirir. Bu değerlendirme iki farklı hedefe ulaşmayı amaçlamaktadır:
- Organizasyondaki toplam risk değerlendirmesi veya operasyonların risk veya akışını ele almak için özel prosedürler.
- İnceleme sürecini destekleyebilecek temel kontrolleri belirleyin.
- Denetçi, güvenilirliğinin temeli olarak incelenmekte olan kurumun iç kontrol sistemini incelemeli ve değerlendirmeli ve uygun denetim prosedürlerini oluşturmak için gerekli test aralığını belirlemelidir.
- Bu standart, denetçinin, denetlenen finansal tablolara ilişkin görüşüne makul bir dayanak sağlamak üzere inceleme, gözlem, sorgulama ve tasdikler yoluyla finansal tablolar hakkında görüşünü ifade etmesini sağlamak için yeterli ve uygun kanıt toplaması gerektiği anlamına gelir.

Raporun hazırlanmasına ilişkin kriterler:<sup>128</sup>

- Bu standarda göre denetçi, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlandığını denetim sonuçlarını raporunda belirtmelidir. Bu tür bir referans, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe ilkeleri ve politikalarının bir listesinin hazırlanmasını gerektirmez, İlkeler ve politikalar, finansal tablolardaki yatırımların, hisse senetlerinin ve hisse senetlerinin değerlendirme yöntemleri gibi bazı rakamlara açıklık getirmek için gereklidir. Tabii ki, denetçi görüşünü ifade etmesine imkan verecek bilgiye sahip değilse, bunu açıkça belirtmeli ve antikaları raporunda bazı verileri göstermelidir.
- Bu standart, denetçi raporunun, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin tutarlı ve tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını belirtmesini gerektirir. Raporda

<sup>127</sup> A. Sözer, *Türkiye’de Bağımsız Denetim Uygulamalarının Etkinliğine İlişin Bir Değerlendirme*, Celal Bayar Üniversitesi, S.B.E, Muhasebe-Finansman Programı, Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 1999, s.41

<sup>128</sup> O. Uğur, “Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı.214, 1999, s.38-56.

ayrıca cari ve önceki dönemler arasında genel olarak kabul edilen muhasebe ilkelerinin uygulanmasındaki tutarsızlıklar da belirtilmelidir.

- Bu standart, denetçinin teklifin doğruluğu ve adaleti için gerekli olan her türlü finansal bilgiyi raporda açıklamasını gerektirir, bu bilgiler ekli listelerin özünden çıkarılmış veya denetim raporu aksini belirtmedikçe açıklamanın varsayıldığına dair notlar ve bu standart, açıklanması gereken önemli bilgileri belirlemek için denetçinin kendi teknik muhakemesinden kaynaklanan kendi kararına dayanır.
- Denetçinin yayınlanması, bir bütün olarak finansal tabloların geçerliliğine ilişkin tarafsız, bağımsız teknik görüşünü belirten bir rapor gerektirir. Sağlanan verilerin tüm denetim kurallarına uygun olması durumunda bu rapor, çekinceler içermeyecektir.

### 3.1 Bağımsız Denetimde Etik

Etiksel yargı, Enron, World Com, Microsoft, Xerox, Parmalat gibi büyük şirketlerde muhasebe ve denetim başarısızlıkları nedeniyle önem kazanmıştır. Son yıllardaki birçok kurumsal skandal, denetçilerin karşılaştığı etik kararlar hakkında kamuoyunun farkında olmasına yol açmıştır; denetim başarısızlıkları yaygın yankılar yaratmış, denetçilerin güvenini, saygısını sarsmış ve denetim mesleğinin itibarını bozmuştur. Birçok skandalda denetçiler kurallara ve standartlara bağlı kalmak yerine müşterilerini tatmin etmeye, kendi çıkarlarını karşılamaya çalışmakla suçlanmıştır, yani denetçiler büyük ihtimalle yargılamalarında kurallara, standartlara, düzenlemelere dayanan deontolojik değerlendirmelerin tersine (azınlıktaki bir grubun çıkarlarını karşılayarak) teleolojik değerlendirmeleri kullanmışlardır. Ülkemizde olumlu denetim raporları olmasına rağmen, bankalarda ortaya çıkan skandallar denetim mesleğinde meslek etiği ve denetimde kalite gibi konuların tartışılmasına yol açmıştır.<sup>129</sup>

Finansal tabloların bağımsız denetimi, sermaye piyasalarının düzgün işleyişinin önemli bir parçasıdır. Finansal piyasalar ve ekonomik sistem geliştikçe toplum, ekonomik sistemin etkin işleyişinin temeli olarak hareket eden bağımsız denetçiler için önemli bir rol oluşturmuştur. Serbest piyasa ekonomisi işlemlerini ve kararlarını

---

<sup>129</sup> Y. Dinç ve S. Cengiz, "Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği". *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(1), 2014, s.225.

gerçek ve doğru bilgilere dayandırması gerektiğinden; bir şirketin piyasa işlemlerindeki finansal durumu önemli bir bilgi kaynağıdır ve denetçinin rolü, kullanıcıların karar vermesine esas olan bir şirketin finansal durumunun doğruluğunu beyan etmektir.<sup>130</sup> Liberal kapitalist sistem için, fonları en etkin ve verimli bir şekilde yatırmak çok önemlidir ve yatırımcıların yatırımlarını ekonomik bilgilere dayanarak yapmaları gerektiği varsayılmaktadır, bu nedenle finansal tabloların gözetimi ile hissedarlar, ortaklar ve işletmenin çıkarları veya potansiyel çıkarları için doğru bilgi sağlamak için yatırımcılar gibi diğer paydaşlara güvence vermeyi amaçlamaktadır. Bu, denetçilerin üzerinde açıkça etik bir rol oynar, çünkü denetçiler, iş ilişkilerinin büyük ölçüde bağımlı olduğu güven oluşturma ve yok etme konusunda aktiftir.<sup>131</sup>

Denetçiler, denetim raporlarına dayanan ve finansal tabloların adil ve doğru bir şekilde yayınlanmasını sağlamak gibi etik yükümlülükleri bulunmakta olup; bunu yaparken sadece müşterilerine değil, aynı zamanda ülke ekonomisine, kamuya da hizmet etmektedirler. Bu nedenle denetim, yatırımcıları temin eden bir kamu hizmeti olarak görülebilir ve denetçilerin bu çerçevede yatırımcılara karşı etik yükümlülükleri vardır ve denetim görevlerini en üst düzeyde dürüstlük, bağımsızlık ve tarafsızlıkla yerine getirmek zorundadırlar.<sup>132</sup> Denetçi sunduğu hizmet için ücret almasına rağmen, denetçinin temel sorumluluğu müşterinin menfaatlerini gözetmemek; hatta üçüncü tarafların çıkarlarını da gözetmektir. Bu nedenle, denetim hizmeti sözleşmeleri diğer uzman-hizmet sözleşmelerinden farklıdır ve denetçi işvereni ve ücretli işletmeyi değerlendirir ve görüşlerini (kamuya açıklar) ifade eder. Denetim faaliyetlerindeki başarısızlığın bir sonucu olarak, hissedarlar ve yatırımcılar sadece paralarını kaybetmekle kalmaz, aynı zamanda güvenlerine ihanet ederler. Dolayısıyla denetçiler etik değilse; kamu denetçilerine güvenmeyecek; bu ülkenin ekonomik refahını etkileyecektir. Ekonomik topluluklardaki genel inancı canlandırarak, halka açık şirketlerin performansı hakkında erişilebilir, güvenilir bilgi bulunduğunu denetlemek; kamu yararı olarak güvenin yaratılması ve sürdürülmesi büyük önem taşımaktadır.<sup>133</sup>

Martin (2007), denetçilerin etiksel konulara iki perspektiften baktıklarını ifade etmiştir. Bu perspektiflerden birini 'iç görünüm' perspektifi olarak adlandırmış; içsel

---

<sup>130</sup> R. Duska, "The Good Auditor - Skeptic or Wealth Accumulator? Ethical Lessons Learned from the Arthur Andersen Debacle". *Journal of Business Ethics*, 57(1), 2005, s.21

<sup>131</sup> T. Campbell, "True and Fair to Whom?: A Philosophical Approach to Auditing". T. Campbell ve K. Houghton (Ed.). *Ethics and Auditing*. ANU E Press, Canberra, 2005, s.90

<sup>132</sup> F. Shadmehr ve M. Moradi, "Factors Influencing Auditors' Ethical Sensitivity in Ethical Decision-making: Evidence from Iran". *Universal Journal of Management and Social Sciences*, 3(11), 2013, s.

<sup>133</sup> Campbell, s.91

bakış açısının denetim mesleğinin temel etik yapısı ile ilgilenen ve denetçilerin işlerini yaparken dürüstlük ve tarafsızlık göstermelerini talep eden bir bakış açısı olduğunu ifade etmiştir. Diğer perspektifi 'değerlendirme' perspektifi olarak adlandırdı; bu bakış açısını denetçinin mevcut ve potansiyel müşterilerin etik değerlerini anlama, değerlendirme ve yanıtlama olarak açıklamıştır.<sup>134</sup>

### 3.2 Meslek Etiği

Geniş uygulamalı etik alanı içinde, mesleki etik, hukuk, tıp, bakanlık gibi klasik mesleklerde ve bunun uzantısı olarak yüksek öğrenim, mühendislik, gazetecilik, yönetim ve mesleki statüyü hedefleyen diğer mesleklerde insan faaliyetinin ahlaki boyutunu değerlendirir. Mesleki etik, mesleği ve üyelerini yöneten standartlar ve ahlaki davranışla ilgilidir. Daha spesifik olarak, mesleki etik, mesleğin kendisinin ve bireysel uygulayıcıların meselelerini, sorunlarını ve sosyal sorumluluğunu felsefi ve bazı bağlamlarda görev ve yükümlülük olan dini ilkelerin ışığında incelemektedir.<sup>135</sup>

Yukarıda belirtildiği gibi, tüm etik kuralların yasalar kapsamında düzenlenmesinin mümkün olmaması, bireyleri çeşitli oluşumlarda bir araya gelerek ortak etik değerleri belirlemeye yönlendirir. Bu bağlamda, her meslek grubu için bir dizi ilke, uygulama, standart ve yasal yükümlülük çerçevesinde mesleki etik kurallar geliştirilmesine ihtiyaç duyulmuştur. Bu zorunluluğa dayanarak, etik yaklaşımların mesleki alanlarında somutlaştığı tıp etiği, muhasebe etiği ve hukuk etiği gibi kavramlar ve tanımlar oluşturulmuştur.<sup>136</sup>

Herhangi bir meslekte etik değerler yaratma sürecini etkileyen birçok faktör vardır. Bireysel etik değerler ve sosyal çevre, mesleki etik ile ilgili değerleri etkileyen temel faktörler arasındadır. Bir mesleğe özgü etik kuralların yazılması ve uygulanması çok önemlidir. Burada meslek etiği, profesyonel davranışla ilgili olarak neyin doğru neyin yanlış olduğunu ilke ve kurallar çerçevesinde atıfta bulunur. Bugün, hemen

---

<sup>134</sup> R. D. Martin, "Through The Ethics Looking Glass: Another View of The World of Auditors and Ethics". *Journal of Business Ethics*, 70(1), 2007, s.5-14.

<sup>135</sup> Güredin, s.116

<sup>136</sup> S. Karacan ve R. Uygun, *Denetim ve Raporlama*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2016, s.35

hemen her meslekte, kendi etik kurallarını belirlemek ve bunları uygulamak için çalışmalara büyük bir yoğunluk verilmiştir.<sup>137</sup>

Günümüzde etik değerleri olmayan bir mesleğin artık dikkate alınmamasına rağmen, mesleğin kalitesi söz konusu mesleğe ilişkin etik alanındaki düzenlemelere uyulmasına bağlıdır. Bir meslek mesleğinde yeterli deneyim ve bilgiye sahipse ve etik ilkelerden uzaklaşır, deneyimi ve bilgisi önemli değildir. Bu nedenle meslek etiği önemlidir ve profesyoneller için etik bir çerçeve benimsenmelidir. Mesleki alanlarında somutlaştırılan genel etik yaklaşım biçimlerine meslek etiği denir. Mesleki etiğin en önemli özelliği, aynı meslekte çalışan kişilerin, dünyanın neresinde olurlarsa olsunlar, bu davranış kurallarına uygun hareket etmelerini sağlamasıdır. Küreselleşme sürecinde, para ve sermayenin yanı sıra, işgücünün dünyanın herhangi bir yerinde çalışma fırsatına sahip olması ortak bir meslek etiği gerektirmektedir<sup>138</sup>.

Mesleğin tüm üyeleri, meslek ahlaklarını meslek gruplarının özelliklerine ve toplumun ahlaki değerlerine uygun olarak uygulamalıdır. Kendi ahlaki kültürünü yaratan profesyoneller bunu tüm dünyaya uygulamalıdır. Meslek etiği, bireyin uygulayabileceği davranışlarla sınırlı olabilir, çünkü profesyonelin kişisel özelliklerine ve ahlaki temellerine dayanır. Mesleklerin değerleri toplum, çevre ve mesleki eğitim sistemi tarafından şekillendirilebilir<sup>139</sup>.

Çok ortaklı şirketlerdeki önemli hatalar ve hileler sonucunda işletmelerin kaybedilmesi veya iflası toplumun birçok üyesini olumsuz yönde etkiler. Toplumda böyle bir huzursuzluk, meslek etiğinin doğmasına sebep olmuştur. Meslek etiği, işletmelerin yöneticileri; şirket ortaklarının toplumun çıkarlarını destekleyecek şekilde karar vermelerini sağlayan bir dizi prensiptir.<sup>140</sup> İşletme idareleri, personelin bu amaç için nasıl davranması gerektiğine ilişkin ilkeleri belirlemiş ve açıklamışlardır ve şimdi bu anlayış kurumsallaşmada önemli bir faktör haline gelmiştir. İşletmelerdeki bu anlayış değişikliği aynı zamanda profesyonel kuruluşları da etkilemiştir. Birçok

---

<sup>137</sup> Yavuz Çiftçi ve Birgül Çiftçi, Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği (Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması)”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Yıl 3, Sayı 10, Eylül, 2003, s.80

<sup>138</sup> Seyit Koçberber, “Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:68, Ocak- Mart 2008, s.70.

<sup>139</sup> Cevdet Kızıl v.d., “Yalova İlinde İkamet Eden Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Etik Algısı”, *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:8, Sayı:1, 2015, s.8.

<sup>140</sup> Abdulkerim Daştan, vd., “Muhasebe Mesleğinde Etik İnkilem ve Etik Karar Alma Konularında Farkındalık Oluşturma: Trabzon İlinde Bir Araştırma”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:29, Sayı:1, 2015, s.66.

profesyonel kuruluş etik kurallar geliştirmeye ve bunları üyelerine iletmeye başlamıştır.<sup>141</sup>

Çalışma ve meslek etiği standartlarındaki düşüş, sosyal dengesizliklerin ortaya çıkışındaki ana faktörlerden biri olarak görülmektedir. Çeşitli gruplar tarafından ortak kamu çıkarlarının göz ardı edilmesi, vergisiz ekonomik faaliyetlerin yürütülmesi, kamu kaynaklarının israfı, rüşvet ve kayırmacılığın toplumu kirlettiği ve temiz bir topluma olan ihtiyacın olduğu iddia edilmektedir. Öte yandan, işletmeler veya bireyler yoğun rekabette hayatta kalmanın yollarını aramaktadırlar.<sup>142</sup>

### 3.3 Meslek Etiği Kuralları

Mesleki davranış ve kararlarında etik çatışması olan meslek mensuplarına yol göstermek için mesleğe ilişkin etik kurallar yazılmalıdır. Bu yolla, meslek mensupları için, uygulanıp uygulanmadıklarını kontrol edebilecek bir yaptırım uygulanacak ve toplumun güveni sağlanacaktır.<sup>143</sup>

### 3.4 Bağımsız Denetçiler İçin Etik İlkeler

Profesyonel davranış, ahlaki kurallara uymaya çalışan bir kuruluşta çalışan veya profesyonel bir odaya bağlı tüm bireyler ve gruplar için bağlayıcı olan bir dizi etik kural aracılığıyla yansıtır; mesleki etik ve mesleki davranışın önemi nedeniyle, mesleği düzenleyen taraflar mesleki davranışla ilgili yasa, yönetmelik ve ilkeler uygunluk sağlarlar. Çalışmaları müşterileri ve toplumu etkilediğinden, denetçilerin diğer mesleklerde olduğu gibi bu ilkelere de ihtiyacı vardır ve olumlu bir etki yaratmak için etik ve mesleki davranışlara bağlılık sağlanmalıdır.<sup>144</sup>

Denetçi standartlarının etik boyutu, genel denetim sürecinin bir parçası olarak muhakeme ve karar alma araştırmacıları tarafından genel olarak kabul edilmiştir. Ek olarak, muhasebe skandallarını içeren süreklilik olayları, bu denetçilerin etik imaları

---

<sup>141</sup> Engin Dinç ve Mehmet Tunçer, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Duyarlılıkları İle İlgili Vergi Müfettişlerinin Algılarına Yönelik Bir Araştırma”, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Sayı:14, Kış 2015, s.319-320.

<sup>142</sup> Selami Güney ve Orhan Çınar, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneği”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:26, Sayı:2, 2012, s.94.

<sup>143</sup> Aylin Gelen Kasapoğlu, *Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısında Bağımsız Denetçinin Tutumu Ve Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2008, s.194

<sup>144</sup> Çavuşoğlu, s.99

olan şüpheli mesleki yargılarda bulunmaya devam etmesine destek görevi görmektedir. Son zamanlarda denetçilerin etik yargı çalışmalarının sayısı artmasına rağmen, çok az çalışma, özellikle denetçilerin bağımsızlık konularına odaklanmıştır. Denetleme mesleği içinde, bağımsızlık ve etik davranış, denetçilerin eylemlerinde bağımsız olarak "görülüp görülmediklerini" veya "algılandıklarını" belirleyebildikleri için, birbirleriyle çok yakından ilişkilidir. Denetim işlevinin ve dolayısıyla mesleki muhakemenin uygulanmasının altında yatan temel varsayım, denetçilerin özellikle bağımsızlıkla ilgili olarak etik olarak hareket etmeleri gerektiğidir.<sup>145</sup>

Denetçiler, görevlerini yerine getirirken, hüküm vermelerini etkileyebilecek çeşitli bağımsızlık tehditlerine maruz kalmaktadırlar. Bağımsızlık tehditleri, bir denetçinin temel etik ilkelerine uyma yeteneğini etkileyebilecek durumlar, eylemler veya ilişkililerdir.<sup>146</sup>

Örneğin, denetim dışı hizmetlerin sağlanması, ekonomik ücret bağımlılığı ve uzun denetçi görev süresinden kaynaklanan yakınlık tehditlerinden kaynaklanan kendi işlerini denetleme gibi bağımsızlık tehditlerinin, denetçi bağımsızlığının erozyonuna katkıda bulunduğu iddia edilmiştir. Ampirik olarak, bağımsızlık tehditlerinin denetçilerin bağımsızlığı üzerindeki etkisi çok karışık sonuçlar vermiştir. Bu karışık sonuçlara rağmen, bağımsızlık tehditlerinin denetçilerin etik yargıları üzerindeki etkisini inceleyen sınırlı sayıda çalışma olduğu fark edilmiştir. Bu alandaki çalışmaların eksikliği, denetçilerin bağımsızlık tehditlerinin etik yargılarını nasıl etkileyebileceği konusunda literatürde bir boşluk yaratmıştır. Uysal, denetçilerin bağımsızlığıyla ilgili olarak denetçilerin etik eylemlerini araştırmak için daha fazla araştırmaya ihtiyaç olduğunu öne sürmektedir. Buna ek olarak, bu önemli konular, önceki kurumsal skandalların bir sonucu olarak dünya çapındaki düzenleyiciler tarafından öngörülen özel gerekliliklerle ele alınmıştır ve denetim hataları tespit edilmiştir. Bu, denetçilerin bağımsızlık tehditlerinin denetçilerin etik yargıları üzerindeki etkisini belirlemek olan bu çalışmanın ilk hedeflerini getirmektedir. Kişinin etik sorunları çözme konusundaki farkındalığının ve becerilerinin deneyimle geliştiği iddia edilmektedir. Daha deneyimli denetçiler genellikle işle ilgili giderek daha fazla zorluklara maruz kalırlar ve bu da etik konularla ilgili kararlarla uğraşırken güven ve yeterlilik kazanmalarına neden olmaktadır. Denetçilerin deneyimlerinin doğrudan

---

<sup>145</sup> O.O. Uysal, 'Business ethics research with an accounting focus: a bibliometric analysis from 1988 to 2007', *Journal of Business Ethics*, 93, 2010, ss. 137-160.

<sup>146</sup> Uysal, s.137-160



etkisine ilişkin sonuçsuz bulgular etik yargıları, denetçilerin deneyimleri ile etik yargıya yönelik bağımsızlık tehditleri arasındaki etkileşim olasılığının daha fazla incelenmesini gerektirmektedir. Denetçilerin bağımsızlık perspektifinden, denetçilerin etik yargısını etkileyen faktörlerin daha iyi anlaşılmasının, denetçiler arasında içsel çıkar çatışmasının çözülmesine yardımcı olacağı umulmaktadır.

Hunt ve Vitell'e (1986) göre etik yargılar, bir kişinin etik sorunları fark ettiği ve en faydalı sonuca ulaşmak için sorunu en iyi çözen alternatifleri değerlendirdiği aşamadır. Bu aşamada, verilen etik yargı, belirli bir etik durumda ortaya çıkması gereken sonuçların değerlendirilmesine dayanacaktır. Geçici olarak, bir birey, niyetini belirlemek için tek bir etik yargıya varmak için birden fazla felsefi çerçeve kullanabilir. Diğer bir deyişle, yargılar, kabul edilebilir standartlar bağlamında ahlaki olarak doğru ve yanlış olan tüm hususlar dikkate alınarak oluşturulur. Etik yargılama süreci, bir bireyi diğer alternatiflere karşı doğru seçimin değerlendirmesine dayalı olarak etik olarak hareket etme niyetini formüle ettiği bir etik niyet oluşturmaya yönlendirmek için kuramlaştırılmıştır. Bu etik niyetin daha sonra gerçek etik davranışa yol açtığı düşünülmektedir çünkü niyetler, gerekçeli eylem teorisinde bireyin sonraki davranışlarının en iyi tahmin edicileridir ve önemli ölçüde kanıtlanmış önceki araştırmalar da mevcuttur. Ampirik olarak, denetçilerin etik yargıları çeşitli araştırmacılar tarafından araştırılmıştır. Özellikle, yapılan çalışmaların çoğu, bireysel ve bağlamsal faktörlerin denetçilerin etik yargıları üzerindeki etkisini incelemiştir ve denetçi bağımsızlığı konularıyla ilgili çalışmalar çok sınırlıdır. Simnett ve Trotman (2002), küresel kurumsal başarısızlıklara tepki nedeniyle denetçiler arasında etik davranışları teşvik etmenin bir yolu olarak denetçi bağımsızlığını etkileyebilecek faktörler üzerine araştırma yapılması ihtiyacını vurgulamıştır.<sup>147</sup>

### 3.5 Bağımsız Denetim-Etik İlişkisi

Bilindiği gibi bağımsız denetim, finansal bilgi kullanıcıları tarafından alınan kararların temelini oluşturan finansal tablolarıdır.<sup>148</sup> Diğer muhasebe meslekleri arasında, bağımsız denetçiler muhasebenin gelişiminde önemli bir rol oynarlar. Tasdik

<sup>147</sup> R Simnett and K. T. Trotman, 'Research methods for examining independence issues: experimental and economics-of-auditing approaches', *Australian Accounting Review*, 12(3), 2002, ss. 23-31.

<sup>148</sup> Alpaslan Yaşar, "Olumsuz Denetim Görüşü ve Bağımsız Denetçi Değişikliği Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul Sanayi Şirketleri Üzerine Bir Uygulama", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 65, Ocak 2015, s.82.

hizmetlerinin yanı sıra güvence de sağlarlar. Ayrıca, profesyonel bir bağımsız denetçi tarafından yapılan yüklenim hizmetleri, karar vericiler için bilgi kalitesini artırır. Denetimi gerçekleştiren muhasebe meslek mensuplarının dürüstlük, etik ve bağımsızlığın yanı sıra görevlerini yerine getirmede yeterli yeterlilik seviyesine sahip olması gerekir. Ülke genelinde borsalarda işlem gören şirketler için denetlenmiş mali tabloların zorunlu olması endişe verici olmalıdır. Etik, değerleri ve ahlaki normları tartışan ve gözden geçiren bir bilim olarak tanımlanmaktadır. Etik, insanların hayatlarını nasıl yönetmeleri gerektiğini bulmak için toplum tarafından kullanılan genel normlar ve yargılar anlamına gelir. Bu nedenle profesyonel bir denetçi, denetimin yürütülmesinde kılavuz olarak kullanılması gereken teknik standartları ve etik standartları belirler. Denetçiler ve muhasebe firmalarının da çıkar çatışmalarından bağımsızlık ve özgürlüğü korumaları gerekir. Bir denetçinin bütünlüğünü, yeterliliğini ve bağımsızlık düzeyini korumak, denetim prosedürlerinde etiğin uygulanmasıdır. Bağımsızlık, denetim mesleğinin temel taşıdır ve kullanıcının finansal tablolara duyduğu güvenin önemli bir unsurudur. Bu nedenle, bağımsız denetçi, raporlayan işletmenin finansal tablolarının kullanıcısı ve yönetimi arasında bir güven konumunda bulunur. Denetim standartları ve güçlü etik ilkeleri temelinde faaliyetten bağımsız olarak düşünülmesi gerekir.<sup>149</sup>

Etik, her bireyin sahip olduğu bir dizi ilke veya ahlaki değer olarak tanımlanabilir. Bu durumda toplumda etik ihtiyacı çok önemlidir, bu nedenle etik değerleri yasa veya yönetmeliklere dahil etmek yaygındır. Bir denetçinin etik ilkeleri beş seviyeden oluşur. Bunlardan ilki, dürüstlük; kamu güvenini sürdürme ve genişletme yeteneğidir. İkincisi, tarafsızlık; denetçinin tarafsızlığını sürdürmesi ve çıkar çatışmasından uzak olması ve bağımsız bir konumda olması gereken nesnellik ve bağımsızlıktır. Üçüncüsü, mesleki yeterlik ve özen; bir denetçinin hizmetlerin yeterliliğini ve kalitesini iyileştirmenin yanı sıra sorumluluklarını en iyi şekilde yerine getirmek için her zaman standart tekniklere ve mesleki etiğe dikkat etmesi gereken özenin gösterilmesidir. Dördüncüsü, sır saklama; yaptıkları tüm faaliyetler için duyarlı olmaları ve ahlaki düşüncelere sahip olmaları gereken bir sorumluluk duygusudur. Beşincisi, mesleğe uygun davranış; hizmetlerin kapsamı ve niteliği, özellikle de kamu

---

<sup>149</sup> Canol Kandemir ve Şenol Kandemir, “Enron Olayını Doğru Okumak-I: Bir Çözümleme Denemesi”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı:37, Eylül 2014, s.104.

için uygulayıcı denetçi, sunduğu hizmetlerin kapsamını ve niteliğini belirlerken mesleki davranış kuralları ilkelerine dikkat etmelidir.<sup>150</sup>

Kamu hesap verebilirliğine duyulan güvenin artması söz konusudur, bağımsız denetimin başarısızlığı şirket başarısızlıklarına neden olmuş ve sonuç olarak denetimin etkinliği ve güvenilirliği sorgulanmıştır. Şirketler tarafından kamuya açıklanmış olması gerçeği yansıtmayan veya yanıltıcı olan bilgiler, şirketlerin finansal durumu ve faaliyet sonuçları çeşitli hileli işlemlerle halka sundukları tespit edilmiştir. Ayrıca denetçilerin bu skandalların altında yatan en önemli faktör olarak gösterilmesi denetim etkinliği ve denetçi etiği konularını gündeme getirmiştir.<sup>151</sup>

Dolayısıyla, denetçinin tutumunun bağımsız olması gerektiği açıktır. Denetimde bağımsızlık, testlerin uygulanmasında, test sonuçlarının değerlendirilmesinde ve denetim raporlarının hazırlanmasında tarafsız bir bakış açısı anlamına gelir. Bağımsız zihinsel tutum, hem gerçekte hem de görünüşte bağımsızlığı içermelidir.<sup>152</sup> Denetçiler ayrıca, denetim dışı hizmetlerin ve bağımsızlıklarını tehdit eden diğer sorunların, kamuoyunun denetçilerin bağımsızlığı algısı ve çalıştıkları kamu muhasebe firmalarının sürdürülebilirliği üzerinde olumsuz bir etkisi olduğuna inanmaktadır.<sup>153</sup>

Denetçilerin bağımsızlığına ilişkin önceki araştırmalar büyük ölçüde bağımsız denetçi değerlendirme modellerine veya denetçinin bağımsızlığının ihlal edildiği durumlarda yoğunlaşmıştır. Schatzberg (1990) ve Schatzberg ve Sevcik (1994) tarafından yürütülen araştırma, denetim sürecinin bağımsızlığı kavramını incelemeye çalışmış, ancak konu hakkında, özellikle bağımsızlıkla ilgili olarak doğrudan gözlem yapmamıştır.<sup>154</sup>

Ponemon ve Gabhart (1993), bir denetçinin ahlak düzeyinin, denetçilerin davranışı ve bağımsızlığı ile ilgili sorunları açıklayacağını belirtmiştir. Ancak Cushing (1990), Ponemon ve Gabhart (1993) tarafından yapılan araştırmanın seçilen denetim senaryosu açısından bir zayıflığa sahip olduğunu bulmuştur. Cushing (1990) ve

---

<sup>150</sup> Alper Karavardar, "Denetçi Bağımsızlık Riskinin Belirlenmesinde Kanaat Fonksiyon Yaklaşımının Kullanımı: Bir Uygulama", *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:33, Sayı:3, 2015, s.77.

<sup>151</sup> Dinç ve Cengiz, Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği, s.224.

<sup>152</sup> Erdoğan Arslan, "Bağımsız Denetimde Rotasyon Karmaşası", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:99, 2010, s.204.

<sup>153</sup> Yiğit B. Şenyiğit Emin Zeytinoğlu,, "Zorunlu Denetçi Rotasyonunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkileri: Literatür Araştırması", *İ. Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*, Sayı:77, Aralık 2014, s.85.

<sup>154</sup> Ali Çalışkan, "Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim", *Sayıştay Dergisi*, Sayı:63, Ekim-Aralık 2006, s.54.

Windsor ve Ashkanasy (1995) tarafından önerilen bir argümana cevap verme girişiminde, mali tablolarla rapor edilecek olan muhasebe bakiyesindeki hatalarla ilgili denetim önemliliği ikilemini içeren bir durum önermiştir. Dahası, Windsor & Ashkanasy'nin (1995) araştırması, müşterilerin mali sağlığı ve dış denetçinin seçiminde ihale olasılığı gibi ekonomik çevrenin bir analizini içerir. Falk, Lynn, Mastelman ve Shehata (1999) araştırmalarında, dış inceleme ve olası cezaların (dava masrafları, itibar kaybı veya bir lisansın askıya alınması) denetçi bağımsızlığı ihlallerini azaltabileceğini ve bu niteliklere olumlu pekiştirmenin olabileceğini göstermiştir. Bu çalışmanın sonuçları, denetçilerin bağımsızlığının etik gelişimi ile ilgili Ponemon ve Gabhart (1993) ile Windsor ve Ashkanasy (1995) tarafından yapılan araştırmayı doğrulamaktadır.<sup>155</sup>

Şimdiye kadar yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, finansal raporlama skandallarını önlemek ve geri kazanmak için ülkemizde dünyadaki gelişmelere ve dünyadaki örneklerle benzerliklere paralel olarak önemli değişiklikler yapıldığı görülmektedir. Bağımsız denetçiler yatırımcıların güvenini kazandığı, geçen zaman içinde yaşanan skandalların ortaya çıkarılmasından anlaşılmaktadır. Esasen, bir denetçinin azami çalışma saatlerinin kurallara dayalı olmaması, iş arzı ve ücretin doğrudan müşteriden alınması sistemin zayıflığıdır. Kuşkusuz, hem dünyada hem de ülkemizde yapılan bu düzenlemeler, söz konusu zayıflığın ortadan kaldırılmasına olumlu katkıda bulunacaktır.<sup>156</sup>

Sonuç olarak, denetimin dava aşamasına geçmeden önce, ihtilafların önlenmesi ve çözüme kavuşturulması ile ilgili araştırmaya değer birkaç konu bulunmaktadır. Denetçi bağımsızlığı, paydaşların denetim kalitesini sağlamasına ve finansal raporlama sürecinin güvenilirliğine ve sermaye piyasalarının etkinliğinin artırılmasına katkıda bulunmasına yardımcı olacaktır. Bir işlemin veya olayın, Enron'un iflas ilan etmesinden öncesine kıyasla, Enron'un iflasından sonra denetçilerin bağımsızlığını önemli ve olumsuz olarak etkileyip etkilemeyeceği konusunda. Ayrıca bulgular, denetçinin, denetim dışı hizmetlerin ve denetçinin bağımsızlığını tehdit eden diğer konuların, kamuoyunun denetçinin bağımsızlığına ilişkin algısı üzerinde olumsuz bir

---

<sup>155</sup> Hakan Özçelik vd., "Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açılırları Ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 62, Nisan 2014, s.56.

<sup>156</sup> Muhlis Selçik, "Denetim Meleğinde Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar", *I. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu & VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, İSMMM Yayınları, İstanbul, 2005, s.348.

etkiye sahip olduğuna inandığını, bu da fiili bağımsızlıktan daha büyük olduğunu göstermektedir.<sup>157</sup>

### 3.6 Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı

“Denetçi, Etik Kuralların diğer bölümlerine, özellikle söz konusu mevzuata uymaktadır. Ülkenin mevzuatında, denetçinin mevzuata uymasını gerektiren mesleki davranış ilkesi, Etik Kurallarında belirtilenlerden farklı veya daha kapsamlı hükümler olabilir. Bu ülkelerdeki denetçilerin, mevzuat tarafından yasaklanmadığı sürece, farklılıkların farkında olmaları ve daha kısıtlayıcı hükümlere uymaları gerekmektedir”.<sup>158</sup>

Bununla birlikte, etik olmayan ortamı yaratan iş başında bağımsızlık tehditleri gibi çeşitli faktörler vardır. Bağımsızlık tehditleri, bir denetçinin temel etik ilkelerine uyma yeteneğini etkileyebilecek durumlar, eylemler veya ilişkilidir. Ekonomik ücret bağımlılığı, denetim dışı hizmetlerin sağlanmasından kaynaklanan kendi işlerini denetleme gibi bağımsızlık tehditlerinin ortaya çıkması ve uzun denetçi görev süresinden kaynaklanan aşinalıkların denetçi bağımsızlığının aşınmasına katkıda bulunduğu iddia edilmiştir. Örneğin, denetçi-müşteri ilişkilerinin rahatlığı, ünlü denetim firması Arthur Andersen'in muhasebe dünyasından kaybolmasının ve tüm mesleğin itibarının zedelenmesinin ana nedeni olarak tanımlanmıştır. Bağımsızlık tehditleri, profesyonel hizmetlerin denetiminde benzersiz olan denetçi-müşteri ilişkisinden ortaya çıkmıştır. Denetçi-müşteri ilişkisinin doğası, araştırma literatüründe ve düzenleyiciler tarafından, denetçi bağımsızlığına zarar vermek. IFAC'ın 2010 yılında yayınlanan (revize edilmiş) Mesleki Muhasebeciler için Etik Kuralları (IFAC Kodu), denetçilerin bağımsızlığını tehlikeye atabilecek beş tehdit veya risk belirlemiştir: (1) kişisel çıkar tehditleri, (2) kendi kendini teftiş tehditleri, (3) savunuculuk tehditleri, (4) yakınlık tehditleri ve (5) gözdağı tehditleridir. Bu faktörlerin etkisini test etmek için yapılmış olan önceki ampirik çalışmalar, denetlenmiş mali tablolara veya ikincil verilere dayanmaktadır. Ampirik olarak, sonuçları karışık ve farklıdır.<sup>159</sup>

‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 100.6 ve 100.12

---

<sup>157</sup> Selçik, s.349

<sup>158</sup> KGK, Bağımsız Denetim Mevzuatı, Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar, 2019

<sup>159</sup> NM Bennie, J Cohen and R Simnett, 2011, ‘Impact of the CFO’s affiliation on auditor independence’, *Managerial Auditing Journal*, 26(8), 2011, pp. 656-671.

çerçevesinde tehdit, denetçilerin faaliyetlerini gerçekleştirirken etik ilkelere uymalarını engelleyen ilişkiler ve durumlar olarak tanımlanabilir. 'Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı' paragraf 100.12'ye göre tehdit, denetçinin etik ilkelere uymasından taviz verdirebilir ya da taviz veriliyormuş algısını yaratabilir. 'Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı' paragraf 100.12 çerçevesinde tehditler beş çeşit olarak kategorize edilmiştir:

- Kişisel çıkar tehdidi,
- Kendi kendini denetleme tehdidi,
- Taraf tutma tehdidi,
- Yakınlık tehdidi,
- Yıldırma tehdidi.

*Kişisel çıkar tehdidi*, 'Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı' paragraf 100.12'de denetçi yargılamalarının, muhakemelerinin veya davranışlarının, finansal ya da finansal olmayan bir çıkar nedeniyle uygunsuz bir biçimde etkilenmesi tehdidi olarak tanımlanmıştır. 'Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı' paragraf 200.4'te kişisel çıkar tehdidini oluşturan durumlara ilişki verilen örneklerden bazıları şunlardır:

- Müşteride doğrudan finansal çıkarın bulunması,
- Müşteriden sağlanacak toplam ücretlere gereğinden fazla bağlanması,
- Müşteri ile yakın bir iş ilişkisinin olması,
- İstihdam amacıyla müşteri ile görüşmelerde bulunulması,
- Şarta bağlı ücret sözleşmesi yapılması.

IFAC Koduna (2001) göre, bir denetim müşterisinden gelen toplam ücretler, bir firmanın toplam gelirinin büyük bir bölümünü temsil ettiğinde, finansal bağımlılık ve müşteriyi kaybetme endişesi kişisel çıkar tehdidine yol açabilir. Bu çalışma, denetçilerin denetim müşterisine olan ücret bağımlılığını tasvir etmek için "müşteri önemi" terimini kullanmaktadır. De Angelo'ya (1981) göre, müşterinin önemi,

denetçilerin bağımsızlıklarını tehlikeye atma teşviklerini etkileyebilir. Çiftçi ve diğerleri (1987), Nelson ve diğerleri (2002) ve Chi ve diğerleri (2004) tarafından yapılan çalışmalarda, müşterinin öneminin denetçilerin yargıları üzerindeki olumsuz etkisi bulunmuştur. Çalışmaları, daha yüksek düzeyde müşteri öneminin denetim kalitesini düşürdüğünü ortaya koymuştur. Moreno ve Bhattacharjee (2003) ve Li (2010) tarafından bazı aksi sonuçlar bulunmuştur. Bulguları, müşterinin önemi ile denetçilerin yargıları arasındaki pozitif ilişkiye dair kanıtlar sağlamıştır. Yine de, danışanın önemi ile denetçilerin yargıları arasında hiçbir ilişki bulmayan çalışmalar da vardır.<sup>160</sup>

*Kendi kendini denetleme tehdidi*, Denetim müşterilerine güvence dışı hizmetlerin sağlanması, akılda veya görünüşte bağımsızlığa yönelik tehditler oluşturabilir. Kendi kendini teftiş tehdidi, muhtemelen, önceki yargının, o karardan sorumlu denetçi tarafından yeniden değerlendirilmesi gerektiğinde ortaya çıkacaktır. Normalde bu durum, denetçilerin mali tablo denetimi müşterilerine belirli güvence dışı hizmetler sunduğunda ortaya çıkmaktadır. Arens ve ark. (2008), bir kendi kendini teftiş tehdidi ortaya çıkabilir ve eğer bir firma muhasebe kayıtlarının ve daha sonra firma tarafından denetlenen mali tabloların hazırlanmasında yer alıyorsa, karar verirken herhangi bir kararı etkileyebilir. Böyle bir durumda, denetçi nesnel bir mesafeyi koruyamamaktadır ve eldeki denetim görevine odaklanmamaktadır. Ek olarak, denetim sırasında denetçi, danışmanlık hizmetleriyle ilgili hataları görmezden gelebilir veya denetim çalışmasıyla tespit edilen danışmanlık hatalarını gizleyebilir. ‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 100.12’de kendisi veya çalıştığı denetim firmasındaki başka bir kişi tarafından gerçekleştirilmiş bir hizmetin ya da faaliyetin sonuçları ile ilgili denetçinin yargıya varırken, bu sonuçları uygun bir biçimde değerlendirememesi tehdidi olarak tanımlanmıştır. ‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 200.5’te kendi kendini denetleme tehdidini oluşturan durumlara ilişki verilen örneklerden bazıları şunlardır:

- Finansal sistemlerin denetim firması tarafından tasarlandıktan ve uygulandıktan sonra bu sistemlerle ilgili rapor düzenlemesi,
- Denetim konusuyla ilgili kayıtları meydana getiren orijinal verilerin denetim firması tarafından hazırlanması,

---

<sup>160</sup> Bennie vd., s.677

- Hali hazırda ya da yakın bir zamanda müşterinin bir yöneticisi veya yetkilisi olunması ya da denetim konusu üzerinde önemli bir etki yaratacak pozisyonda çalışılması,
- Denetim konusunu meydana getiren bilgileri doğrudan etkileyebilecek hizmetlerin denetim firması tarafından sağlanması.

*Taraf tutma tehdidi*, kıdemli personelin denetim müşterileriyle uzun süreli bir ilişkisi olduğundan, denetçilerin bağımsızlığını tehdit etme potansiyeline sahip olabilecek bir yakınlık tehdidi oluşturabilir. Literatürden, kıdemli personelin denetim müşterisi ile uzun süreli ilişkisi, denetçi görev süresinden kaynaklanan koşullardan biri olarak ilişkilendirilebilir. Görev süresinin uzunluğu, denetçiler ile denetim müşterileri arasında yakın ilişkiyi geliştirecektir. Uzatılmış denetim görev süresinin bir sonucu olarak, denetçi-müşteri ilişkisi çok yakın olduğunda denetçilerin bağımsızlığının tehlikeye atıldığına inanılmaktadır. Denetim görev süresi ve denetçi bağımsızlığına ilişkin yakın zamandaki ampirik araştırmalar karışık sonuçlar vermektedir. Uzun denetçi görev süresinin denetçi bağımsızlığını aşındırdığını ve bunun da denetim kalitesini bozduğunu iddia eden bir grup araştırmacı vardır. Aksine, daha uzun denetim görev süresinin denetçi başarısızlığını azalttığı da kanıtlanmıştır, bu da daha yüksek denetim kalitesi anlamına gelmektedir. ‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 100.12’de bir müşterinin pozisyonunun, kendi tarafsızlığından taviz verecek biçimde denetçi tarafından desteklenmesi tehdidi olarak tanımlanmıştır. ‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 200.6’da taraf tutma tehdidini oluşturan durumlara ilişki verilen örneklerden bazıları şunlardır:

- Müşterinin hisselerinin denetim firması tarafından tanıtılması,
- Üçüncü taraflarla yaşanan hukuki davalarda ya da anlaşmazlıklarda müşteri adına bir avukat gibi hareket edilmesi.

*Yakınlık tehdidi*, ‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 100.12’de bir müşteri ile uzun süreli ve yakın ilişki içine girmesi nedeniyle denetçinin, bu müşterinin menfaatleri lehine fazlasıyla meyil göstermesi veya bu müşterinin çalışmalarını fazlasıyla kabul eder bir tavır sergilemesi tehdidi olarak tanımlanmıştır. ‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 200.7’de yakınlık tehdidini oluşturan durumlara ilişki verilen örneklerden bazıları şunlardır:



- “Müşteriden küçük ya da önemsiz değerde olmayan hediye alınması veya ayrıcalıklı muamele görülmesi,
- Kıdemli personel ile müşteri arasında uzun süredir iş ilişkisi olması”.

*Yıldırma tehdidi*, ‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 100.12’de başkalarının denetçi üzerinde nüfuzlarını kötüye kullanma girişimlerini içerek şekilde, denetçinin var olan ya da hissettiği baskılar nedeniyle tarafsız faaliyette bulunabilmesinin engellenmesi tehdidi olarak tanımlanmıştır. ‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 200.8’de yıldırma tehdidini oluşturan durumlara ilişki verilen örneklerden bazıları şunlardır:

- “Sözleşmenin sonlandırılması ile ilgili müşteri tarafından tehditte bulunulması,
- Dava edilmeye ilgili müşteri tarafından tehditte bulunulması,
- Daha az ücret ödenmesi için denetim firmasına, çalışmasının kapsamını uygun olmayan bir biçimde azaltması yönünde baskı yapılması,
- Denetim firmasının bir yöneticisi tarafından, uygun olmayan muhasebe uygulamalarına onay vermediği takdirde önceden planlanmış bir terfiyi alamayacağına dair denetçinin bilgilendirilmesi”.

‘Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı’ paragraf 200.10 çerçevesinde denetçi, kabul edilebilir düzeyde olmayan tehditlerle başa çıkabilmek için *tehditleri ortadan kaldıracak veya kabul edilebilir bir düzeye indirebilen önlemleri uygulama* ya da *ilgili denetim sözleşmesinin sonlandırılması, denetim işinden çekilme* yahut *denetim işinin reddedilmesi* gibi yollara başvurabilir.

### 3.6.1 Temel İkelere Uyum

Kavramsal çerçeve denetçinin, Etik Kurallarda tanımlanmamış olsa dahi, bu tür durum ve gerçeklere karşı dikkatli olmasını gerektirmektedir.<sup>161</sup>

Denetçi, Bölüm 110’da belirlenen temel ilkelere uyarken diğer yandan,<sup>162</sup>

- Temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlemek,

<sup>161</sup> Saygın Eyüpgiller, Bağımsız Denetçiler Etik Kurallar, 2020

<sup>162</sup> Eyüpgiller, s.4

- (Tehditleri) değerlendirmek ve
- (Tehditleri) ele almak, bunlara karşılık vermek için

Temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler uygulamada çok çeşitli durum ve gerçeklerden kaynaklanabilmektedir.

### 3.6.2 Sır Saklama İlkesinin İhlali

AICPA müşteri gizliliği kuralı ile birlikte denetim görüşlerinin kısıtlı doğası, denetçiyi geçim kaynağı kazanma veya uygun bir etik seçim yapma arasında seçim yapma zorunluluğuna sokmaktadır.<sup>163</sup>

Bu, müşteri gizliliğinin kaldırılması gerektiği anlamına gelmemektedir. Aksine, hassas ve / veya tescilli olabilen şirket bilgilerinin eksiksiz ifşaları toplanırken gizlilik taahhütleri çok önemlidir. Bununla birlikte, bir hilenin keşfedilmesi gibi sınırlı durumlarda açıklama, mali denetimlerin kalitesinden ödün vermeden gelecekteki zararları önlemeye yardımcı olabilir. Sır saklama, iç denetçinin, denetim sırasında müşteriden edindiği bilgileri gizli tutmasını gerektiren iç denetimin etik kurallarının en önemlilerinden biridir. Diğer bir deyişle, bilgi erişim yetkisi olmayan kişilere verilmemelidir.<sup>164</sup>

### 3.6.3 Denetçinin Görevlendirilmesinde Tehditler

Bir denetim rolü teklif edilirse, denetçiye:

- Müşteriden giden denetçiyle iletişim kurmak için izin istemektedir. Denetçiyle iletişime geçerek neden atamayı kabul etmemeleri gerektiğini sorulmalıdır.
- Önceki denetçilerin görevden alınması ve firmanın atanması ile ilgili yasal gerekliliklerin karşılandığından emin olunmalıdır.
- Firmanın bağımsız olabilmesini, bu denetimi yapacak yeterliliğini ve gerekli kaynaklara sahip olmasını sağlamak için kontroller yapmaktır.
- Denetim kapsamına sınırlama getirileceği bilindiğinde atamayı kabul etmeyecektir.

---

<sup>163</sup> A. F. Dalkılıç ve S. Oktay, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarında Mesleki Şüphencilik. *Mali Çözüm Dergisi*, 103, 2011, 63-78.

<sup>164</sup> Dalkılıç ve S. Oktay, a.g.e., s. 63-78

### 3.6.4 İkinci Görüşler

Bir profesyonel muhasebeci; muhasebe, denetim, raporlama veya diğer standartların veya ilkelerin (a) belirli koşullara veya (b) bir şirket veya kuruluş tarafından veya onun adına yapılan işlemlere uygulanmasına ilişkin ikinci bir görüş vermesi mevcut bir müşteridir. İkinci görüş, mevcut veya önceki muhasebecinin sahip olduğu gerçeklerle aynı gerçeklere dayanmazsa veya yetersiz dayanırsa, mesleki yeterlilik ve gerekli özen ilkesine uyuma yönelik bir kişisel çıkar tehdidi gibi bir tehdit oluşabilir. Bir profesyonel denetçiden ikinci bir görüş almak isteyen bir kuruluş, denetçinin mevcut veya önceki muhasebeci ile iletişim kurmasına izin vermiyorsa, denetçi, aranan ikinci görüşü muhasebecinin sağlayıp sağlamayacağına karar vermektedir.<sup>165</sup>

---

<sup>165</sup> Y. Dinç, *Uluslararası Denetim Standartlarının Türkiye Uygulamaları Açısından İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman ABD Doktora Tezi, Ankara, 2001, s.25-26

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### 4 UYGULAMA

#### 4.1 Türkiye’de ve Dünya’da Etik Uygulamalar

Muhasebe mesleği dünyadaki gelişmelere göre değişmekte ve kendini geliştirmektedir. Muhasebe kapsamında hazırlanan veriler bireyleri doğrudan veya dolaylı olarak etkilemektedir. Bu nedenle, bu mesleği icra edenlerin bilgi ve yeterlilik düzeyleri önemlidir. Bu genellikle mesleki etik açısından bir gerekliliktir. Ancak son yıllarda dünyada ve ülkemizde muhasebe ile ilgili sorunlar yasaların ve etik kuralların yeterince uygulanmadığını göstermiştir. Özellikle 2001’de Enron ve 2001’de Worldcom’un gelir tablolarındaki düzeltmeleri ve 2002’de batması muhasebe mesleğinde etikin önemini göstermiştir.<sup>166</sup> Dünyada etik kurallar oluşturmak için profesyoneller tarafından çalışmalar başlatılmış ve düzenlemeler yapılmıştır.<sup>167</sup>

Muhasebe mesleğinin gelişmesiyle birlikte, muhasebe meslek etiği 20. yüzyılın başından beri sıkça karşılaşılan bir konudur. Aslında, muhasebe mesleği farklı alanlardan uzmanlaşmayı amaçlayan bir dizi kuruluş tarafından organize edilmektedir. Bu meslek örgütleri mesleğin gelişiminde önemli bir rol oynamaktadır. Ülkede bu meslek örgütleri arasında meslek ahlakına yönelik çalışmalar gerçekleştiren örgüt AICPA (Amerika Bağımsız Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) dir.<sup>168</sup>

---

<sup>166</sup> S. Uyar, A. Kahveci ve M. Yetkin, “Öğrencilerin Muhasebe Meslek Etiği Algısı: ALTSO Meslek Yüksek Okulu Örneği”. Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi. 8 (2),2015, s.237-247.

<sup>167</sup> G. Yıldız, “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama”. Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi. Sayı:36. 2010, s.155-178.

<sup>168</sup> F. Otlu, “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi”. Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi. Sayı:4. 1999, s.131

AICPA Amerika'nın muhasebe mesleğinde en önemli görevlerini üstlenmiş ve muhasebenin temel taşı sayılabilecek bir meslek kuruluşu olmaktadır. Bunun dışında ABD'de, muhasebe mesleğinin her bölümü için ayrı ayrı yazılı meslek etik kuralları oluşturulmuştur. Yazılı etik kurallarının olduğu bazı meslek kuruluşları aşağıdaki gibidir.<sup>169</sup>

- AICPA-Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü Etik Kuralları
- IFAC- Uluslararası Muhasebeciler Enstitüsü
- SEC- Amerikan Menkul Kıymetler ve Takas Komisyonu
- AGA- Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği
- IIA-Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
- SOFE- Mali Denetçiler Birliği
- ACFE- Yeminli Yolsuzluk Denetçileri Birliği

IFAC, ulusal muhasebe kuruluşları uluslararası bir platformda bir araya geldiğinde ortaya çıkan bir kurumdur. 1977 harabelerinde kurulan kurum, muhasebe mesleğini dünya çapında ve ortak standartlara uygun olarak geliştirmek ve genişletmek amacıyla faaliyetlerini sürdürmektedir. Mevcut üyeleri ve diğer muhasebe meslek kuruluşları ile işbirliği içinde, teknik, etik ve eğitim açısından temel oluşturacak standartlar bekleyerek uluslararası muhasebe mesleğinin geliştirilmesi çalışmalarına devam etmektedir.<sup>170</sup>

Türkiye, 1990 yılında ilk mesleki etik olarak yıkımla ilgili bir düzenleme yapan bu örgütün de üyesidir. Kuruluş tarafından çıkarılan bu düzenleme aynı zamanda muhasebe alanındaki ilk uluslararası düzenlemedir. İlkeleri A ve B olmak üzere ikiye ayrılır. A Grubu muhasebe mesleğini herhangi bir şekilde yapan tüm profesyonel üyeleri ifade eder; Grup B, piyasada çalışan serbest muhasebecilerin uyması gereken kurallar haline gelir. Daha sonra 1998 yılında bu düzenleme üç bölümde yeniden düzenlendi ve düzenlenmiştir.<sup>171</sup>

Ülkemizde KGK, Maliye Bakanlığı, TÜRMOB gibi kuruluşlarda etik ilkelerle ilgili çeşitli düzenlemeler yapmıştır. 1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından

---

<sup>169</sup> S. Şahin Dağlı, Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Etik Hakkındaki Görüşleri Üzerine Isparta ilinde Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. Isparta: SDÜ. Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013, s.64

<sup>170</sup> Uyar, a.g.e., s.157

<sup>171</sup> Otlu, a.g.e., s.135

yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu bunlara örnektir.

Haksız Rekabet Kurul, kurulduğu günden bu yana titizlikle dikkat ettiği ve mesleki ilke haline getirdiği eğitim ve bilgilendirme konusunda 2013 ve takip eden yıllarda uygulanmak üzere bir takım bölgesel toplantılar planlamıştır. Bölge toplantılarında, Haksız Rekabetle Mücadelenin önemi, Haksız Rekabetle Mücadele yazılımının meslek dünyasına getireceği yararları temel ve en önemli konular olarak belirlenmiştir.<sup>172</sup>

Meslekteki haksız rekabet sorununun çözüm otoritesi olarak nitelendirebileceğimiz Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) etik ile haksız rekabet arasındaki bu ilişkinin varlığını görmüş, haksız rekabet sorununun çözüme kavuşturulması için son yıllarda meslek mensuplarına yönelik etik eğitimlere ağırlık vermiş ve mesleki etik düzenlemeler konusunda yoğun çabalar sarf etmiştir. Ancak etik eğitimler ve mesleki etik düzenlemeler konularındaki bu çabalara rağmen son on yıllık dönem incelendiğinde meslekteki haksız rekabet dosyalarının sayısında belirgin bir azalış gerçekleşmemiştir. Elbette meslek mensuplarına yönelik gerçekleştirilen etik eğitimlerin ve mesleki etik düzenlemelerin kısa vadede etkili sonuçlar doğurması beklenmezken, bu çalışmaların uzun vadede gerek meslek gerekse meslek mensubu açısından faydalar sağlayacağı umulmaktadır. O halde meslekteki bu sorunun çözümü noktasında öncelikle meslek mensuplarına yönelik verilen etik eğitimin artırılması ve literatürde bu sorunun çözümüne katkı sağlayabileceği düşünülen yöntemlerin etkisinin meslek mensuplarınca değerlendirilmesi ile meslek mensuplarının haksız rekabet sorununun çözümüne ilişkin önerecekleri yöntemler, araştırılması gereken bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.<sup>173</sup>

---

<sup>172</sup> Ayşe Akarsu, *Muhasebecilik Mesleğinde Haksız Rekabet Olgusu: Sivas ilinde Bir Araştırma*, Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas, 2015, s.50

<sup>173</sup> Ünal Arslan, *Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabetin Boyutu: Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma*, Karabük Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Doktora Tezi, Karabük, 2020, s.15-16

## 4.2 Bağımsız Denetimde Etik Kuralların Uygulanması ve Yaygınlığı Üzerine Bir Çalışma

### 4.2.1 Araştırmanın Amacı ve Önemi

Çalışmanın amacı meslek içinde bulunan kişilerin “Bağımsız Denetimde Etik Kurallar” bilgisi ve uygulamasının kapsamı, uygulama nedeni, uygulama süreci analiz edilmeye çalışılmıştır. Bu analiz sürecinde, yerli denetim firmaları ve Big4 çalışanları ayrıca değerlendirmeye tabii kılınmıştır. Araştırma sonucu ülkemizde denetim mesleğinde etik uygulamaların, bilinirliği ve uygulama süreci hakkında bilgi toplayıp meslek içindeki etik değeri ve mesleği itibarı arttırmak için yapılabilecek süreçler değerlendirilecektir.

Süreç sonunda meslek mensuplarının deneyim ve pozisyonlarına göre etik ilkeler bilgisi, güvence hizmetlerinde etik değerlere bağlılığı ve ilkelere neden bağlı olduklarını ortaya koyularak etik bilinci oluşturmaya katkı sağlayacak ve güvence hizmetleri süresince bu değerlere bağlı kalınması için yapılması gerekenler meslek mensuplarının düşünceleriyle ortaya çıkarılıp sürece katkı sağlanmak amaçlanmıştır.

### 4.2.2 Araştırmanın Kısıtları ve Anakütle

Çalışma Türkiye sınırları içerisinde denetim mesleğini icra eden “Yeminli Mali Müşavir, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Stajyer Mali Müşavir, Bağımsız Denetçi ve meslek mensuplarının meslekle ilgili çalışanlarını” kapsamaktadır.

Çalışma 20.04.2020-03.05.2020 ve 14.12.2020-27.12.2020 tarihleri arasında online anket yoluyla yapılmıştır. Ölçekler (*K*- Kıdemsiz – *K* Orta Kıdemli - *K*+ Kıdemli) şeklindedir. İlk fazda çalışmaya toplamda 32 meslek mensubu katılmıştır. Bunlar kıdemleri göz önünde tutulara ayrıştırılmış olup 8’ i *K*- / 19’ u *K* / 5’ i *K*+ şeklindedir. İkinci fazda ise toplam 18 meslek mensubu çalışmaya katılmıştır. 6’ sı *K*- / 9’ u *K* / 3’ ü *K*+ şeklindedir. Çalışmaya toplam 50 meslek mensubu katılmış olup bunların %56’ sı 25-40 yaşları arasında orta düzey çalışanlardır.

Çalışma boyunca daha objektif sonuçlara ulaşabilmek adına *K*- ve *K*+ meslek mensuplarına oranla *K* tercih edilmiştir.

### 4.2.3 Araştırmanın Yöntemi

Taraflara mail yoluyla iletilen anket farklı soru tiplerinden toplam 13 soru ve ek olarak katılımcı yorumlarından oluşmaktadır. Anket sorularına verilen cevaplar yorumlarla karşılaştırılıp analiz edilmesi amaçlanmıştır. Taraflardan soruların çıktıları alınarak el yazısıyla doldurulup taranarak iletilmesi istenmiştir. Sorular EK-1 de yer almaktadır. Verilen cevaplar doğrultusunda, meslekte etik kuralları uygulayan ve uygulamayan katılımcılara bunların nedenlerini daha iyi saptamak amacıyla farklı çapta sorular sorulmuştur. Burada amaç, etik kurallara uymayan meslek mensuplarının uymama nedenleri, uyanların uyma nedenlerinin daha iyi analiz edilmesidir. Çalışmada orta düzeyde kıdemli meslek mensuplarının fazlalığı, meslekte belli süreyi geçirmiş olmalarından kaynaklı daha bilgili olmaları ve üst düzey yönetim ağırlıkları olmamasından kaynaklı daha objektif ve daha genç bakışlı olabilecekleri hesaba katıldığından tercih edilmiştir.

Taraflara seçmeli sorular dışında yorumlar kısmı bırakılmış olup kısıtlanmaları engellenerek meslek etiğinin gelişmesi ve uygulanma oranı artırılması için sınırsız görüş olanağı sunulmuştur. Katılımcıların objektifliğine katkı sağlaması adına isim ve bilgilerinin paylaşılmayacağına dair bir yazı taraflarına iletilmiştir.

### 4.2.4 Araştırma Süreci

Katılımcılara Soru 1 olarak Bağımsız Denetim mesleği için etik kurallarla ilgili eğitiminizi / bilginizi değerlendirir misiniz? Diye sorulmuştur. Verilen cevaplar doğrultusunda kıdem yükseldikçe etik ile ilgili bilginin yükseldiği görülmüştür. Gerek mesleki eğitimlerle, gerekse pozisyon seviyesinin bu kurallar konusunda donanımlı olunması gerekliliği bu sonuca yol açmaktadır. Alt seviyede/kıdemsiz çalışanların büyük çoğunluğu bu soru için bilgilerinin yetersiz olduğunu dile getirmektedir. Hâlihazırda reel denetimlerde aktif pozisyon almadıklarından kaynaklı sadece eğitim hayatlarında konuyla ilgili bilgi aldıklarını ama geneli bu süreçte verilen eğitimin yetersiz olduğunu dile getirmiştir. Bu görüşü orta seviye ve üst düzey çalışanlarda desteklemektedir. Verilen cevaplar meslek çalışanlarının büyük bir bölümünün etikle ilgili bilgilerinin sadece eğitim hayatlarında alabildiklerini bunun da pratikten uzak olduğu için verimsiz olduğunu göstermektedir. Pozisyon ve sorumluluk arttıkça mesleki eğitimlerin ve yöneticilerinin konuyla ilgili bilgi aktarımları daha da



artmaktadır. Özellikle yerli firmalar Big4' a göre yeni başlayan çalışanlara daha az etikten bahsettiğini ve bu tarz eğitimlere yönlendirdiğini görmekteyiz.

Katılımcılara Soru 2 olarak Bağımsız Denetçiler için etik kurallar standardı hakkında eğitimi/bilgiyi hangisinde aldınız? Diye sorulmuştur. Bu soru karşısında eğitimim/bilgim yok diyen katılımcı oranı sadece K-' de görülmüş olup toplam oranı %4' tür. Bu katılımcılar eğitim hayatlarının yanı sıra meslek hayatlarında da bu bilgiyi almamıştır. Katılımcılardan yine K-' de eğitim hayatı boyunca bu bilgiyi almamış meslek hayatında sadece kulaktan doğma bir şekilde duyup kendisi araştıranlar da bulunmakta. Verilen cevaplar doğrultusunda eğitim sürecinde bilgiyi edinenlerin çoğu lisansüstü eğitimde etik ile ilgili bilgiye sahip olmuşlardır. Katılımcıların belirli bir kısmına daha sonradan iletilen soru ve istenilen yorumlar doğrultusunda da en başarılı etik eğitimin meslek içinde pratiğe dayalı bir eğitim olduğu gözükmektedir.

Katılımcılara Soru 3 olarak Şirkete giriş ya da oryantasyon sürecinde etik kurallar ile ilgili eğitim/bilgi aldınız mı? Diye sorulmuştur. Bu soru yerli firmalar ve Big4 arasındaki en belirgin farkın olduğu sorudur. Big4' da etik eğitimi ne kadar varsa yerli firmalarda da bir o kadar yoktur. Katılımcılardan eğitim almayanlar bunun yanlış olduğunu dile getirmektedir. Eğitim alanların büyük çoğunluğu da yetersiz olduğu düşüncesindedir. Şirket içi sürekli eğitim ve meslek odaları eğitimlerinin sayısının artırılması meslek mensupları için ve meslek adına daha iyi olacaktır. Özellikle yerli firmaların bu konudaki hassasiyetlerinin yetersiz olduğu gözlenmektedir.

Katılımcılara Soru 4 olarak Bağımsız Denetim sürecinde etik kuralları uyguluyor musunuz? Diye sorulmuştur. Katılımcılardan süreç içinde yer alanların %24'ü etik algısı olmadan süreci yönettiklerini dile getirmiştir. Etik algısına sahip olduğunu bildiren katılımcıların yarısına yakını "etik kurallar" kalıbına değil de vicdan ve ahlak boyutuyla süreç yönettiklerini söylemiştir. K+ katılımcıların tamamı etik kurallara bağlı olduğunu dile getirmiştir. Buradan çıkan sonuç, her 4 meslek mensubundan üçünün doğrudan ya da dolaylı olarak tam ya da eksik meslek etiğiyle çalıştıklarını sandıklarını söylemektedir. Etik kurallara uyuyorum diyen mensuplardan özellikle orta seviyeli deneyim sahipleri, standartlar doğrultusunda değil ama vicdan ve ahlak kalıplarıyla bir etik kavramı yaratmış ve ona bağlı çalışmaktadır.

Katılımcılara Soru 5 olarak Bağımsız Denetim sürecinde etik kuralları uygulamanın denetime olumlu etkisi olacağını düşünüyor musunuz? Diye sorulmuştur. Katılımcılar 5. Soru itibarıyla farklı türde sorular sorulmuştur. Bir önceki soruda etik algısına sahip değilim diyenler ve sahip olduğunu dile getirenler farklı

değerlendirilmiştir. Etik algısına sahip olmadığını, uygulamadığını söyleyen katılımcıların etik kurallara uyulması objektif bir süreç yöneteceğinden ve bağımsız denetçiyi etki altına almayacağından kaynaklı ortalama 5 üzerinden 4.1 oranında olumlu etki olacağı söylenmektedir. Etik değerlere sahip olduğunu, uyguladığını söyleyen katılımcılar ise 5 üzerinden 4.7 oranında olumlu etki olacağını söylemektedir. Etik değerlere sahip olsun ya da olmasın meslek mensupları bağımsız denetim sürecinde bir baskı hissedilmemesi ve objektifliği kaybettirecek etik dışı hareketlerin denetim sürecini olumsuz etkileyeceğinde hemfikirdir.

Katılımcılara Soru 6 olarak Bağımsız Denetim sürecinde etik kuralları uygulamak için yönetici yönlendirmesi görüyor musunuz? Diye sorulmuştur. Etik kuralları uygulamayan katılımcılardan yönetici yönlendirmesi görenlerin uluslararası firmalarda görev yaptıkları tespit edilmiştir. Etik kuralları dikkate almayan yerel şirket çalışanlarının tamamına yakını aynı zamanda şirkete girişlerinde veya oryantasyon sürecinde şirket eğitimi almayan katılımcılardır. 6. Soru itibariyle yapılan çıkarımlardan en önemlisi yerel denetim şirketlerinin çoğunda yeterli bir etik eğitimi yoktur, bu denetim sürecinde yeni çalışanların etik değerlere ilgisi ve bilgisini olumsuz etkileyip süreç boyunca bu değere saygı duymaları oranını azaltmıştır. Yönetici yönlendirmesi olan şirketler içinde de yerel şirketler daha fazla olmak kaydıyla sadece sözde bir yönlendirme olduğu ve bu sürecin denetlenmediği katılımcı cevaplarıyla ortaya konulmuştur.

Katılımcılara Soru 7 olarak Denetim sürecinde etik kurallara uymama – uymama nedeninizi seçeneklerden hangisiyle ifade edebilirsiniz? Diye sorulmuştur. Bunun karşılığında 3’ er tane şık verilmiş ve seçenekler dışında nedeni olanlar için bilgi verip alan ayrılmıştır. Birden çok seçenek seçme hakkı verilmiştir. Etik değerlere uymadığını söyleyen katılımcılardan %17’ si etik bilgisi olmadığını söylemiştir. Geri kalan katılımcıların hepsinin seçenekleri arasında “Yaptırım olmaması“ bulunmaktadır. Bunu “Yönetici baskısı olmaması“, “Eğitimsizlik” “Takdir olmayışı” takip etmektedir. Etik değerlere uyduğunu söyleyen katılımcılara da uyma nedenlerini cevaplamaları istenince yine karşımıza en çok “Yaptırım korkusu” çıkmaktadır. Bunu “Meslek Ahlakı” “Yönetici Baskısı” “Ahlaki ve dini değerler” “Tecrübe” takip etmektedir. Etik değerlere uymadığını beyan eden katılımcılara oranla uyduğunu beyan eden katılımcılar bu soruya daha çok seçenek sunmuşlardır. Etik değerlere sahip olmadığını söyleyen katılımcıların %17’ sinin bilgi sahibi olmaması ve onların ise pratikte bunu kullanamaması göze alındığında etik değerlere uyma ve uymama nedeni

bakımından Yaptırım korkusu ve eğitim en önemli iki neden olarak karşımıza çıkmakta bunu ahlak-meslek ahlakı takip etmektedir.

Katılımcılara Soru 8 olarak kısaca Denetim sürecinde etik kurallara uyup-uyumamanızda yaptırımla karşılaşacak olsanız, yaptırımın büyüklüğü etik kurallara uyma açısından önem arz eder mi? Diye sorulmuştur. Etik kurallara uyduğunu ve uymadığını söyleyen tüm katılımcılarımızın ortak cevabı olan yaptırım korkusu bu soruda aldığımız cevabı ortak kılmıştır. Uymayan katılımcılar bu soruda yaptırım büyüklüğünün etkili olduğunu söylerken, etik kurallara uyduğunu söyleyen katılımcılar ise olası etik kuralları suiistimal etmelerinde en çok yaptırım korkusundan çekindiklerini dile getirmiştir.

Katılımcılara Soru 9 olarak kısaca etik kurallara uymadığını söyleyen katılımcılara denetim sürecinde etik kurallara uymamanızda ödüllendirmeye karşılaşacak olsanız tavrınız ne olurdu, uyduğunu söyleyen katılımcılara da eğer bir takdir topluyor ve ödüllendiriliyorsanız bu kesilirse etik değerleri uygulamadaki tavrınız ne olur? Diye sorulmuştur. Kurallara uymadığını söyleyen katılımcıların %75' i etik kurallara özen göstereceğini söylemiştir. Etik kurallara uyma konusunda yaptırımla karşı karşıya gelecekleri korkusuyla tüm katılımcılar değerlere uyacağını söylemişti nitekim ödüllendirme ile de katılımcıların dörtte üçü etik değerlere sahip bir süreç yöneteceğini söylemiştir. Etik kurallara uymayan katılımcıların meslek ahlakını önemsemedikleri çok açıktır. En önemlisi yaptırım korkusu olmamasıyla birlikte, bir yönlendirme ve ödüllendirme olmayışı değerlere sahip çıkılmamasına yol açıyor. Etik değerlere sahip çalıştıklarını söyleyen katılımcılardan özellikle K+ bir ödül veya takdir beklemeksizin süreç yönettiklerini söylemekte. Tecrübe azaldıkça, mevcutta ödüllendirme sistemleri olmamasına rağmen ödüllendirmenin olması etik değerlere sahip çıkma oranında bir artış sağlayacağı görülmektedir. Deneyim ve pozisyon yaptırım korkusu dışında meslek ahlakı yönünde sürece bakarken daha deneyimsiz mensuplar ödüllendirmenin kendileri özelinde, etik değerlere sahip çıkma konusunda daha verimli olacağını söylemekte.

Katılımcılara Soru 10 olarak Şirketlerde oryantasyon sürecinde Etik Kurallar eğitiminin sizce önem derecesi nedir? Diye sorulmuştur. Katılımcılar etik değerlere sahip olsun olmasın eğitimin önemine vurgu yapmaktadır. Değerlere uymak açısından en önemli ölçüt eğitim olmasa dahi, etik bilinci oluşturma da ve etik bilgisinin meslek mensuplarına aktarımında eğitim, özellikle de pratik ve sürekli eğitim meslek mensuplarının etik değerlere sahip olması açısından önem arz etmektedir.

Katılımcılara Soru 11 olarak Yöneticilerin etik kurallara uyma açısından çalışanı ödüllendirmesinin sizce önem derecesi nedir? Diye sorulmuştur. Etik değerlere sahip olmadığını beyan eden katılımcıların önceki cevaplarını da dikkate aldığımızda bu soruda da %75 oranda en yüksek düzeyde etkilidir cevabı alınmıştır. Etik değerlere sahip olmayan katılımcıların bu çalışma genelinde etiğe uymak için bir yaptırım ve yönlendirme olmadığı için uymadıklarını ama kendilerine bir çıkar sağlayacak bir şey olduğunda etik değerlere uygun süreç yöneteceklerini göstermiştir. Daha çok ve haksız kazanç için ödüllendirme her ne olursa olsun eğer bir yaptırım yoksa meslek etiğini hiçe sayacak mensuplar da mevcuttur. Bu tarz meslek mensupları için ödüllendirme bir yöntem ne yazık ki olmamaktadır. Yeterli düzeyde denetim ve yaptırım olmadığı zamanlarda suiistimal çok açık bir gerçektir.

Katılımcılara Soru 12 olarak Türkiye' de Bağımsız Denetimde Etik Kurallara önem verildiğini düşünüyor musunuz? Diye sorulmuştur. Katılımcılardan %76' sı etik değere sahip olduklarını söyledikleri halde bu %76' nın yarısına yakını ülkemizde etik kurallara önem verilmediğini söylemiştir. Yani kendilerinin etik değerlere sahip olduğunu dile getirmiş ama genel olarak meslek etiğine sahip olunmadığı söylenmiştir. Katılımcıların %24' ü etik değerleri uygulamadığını söylerken, katılımcıların toplamının %60' ı Türkiye' de bağımsız denetimde meslek mensuplarının etik değerlere sahip olmadığını ve süreci öyle yönettiklerini düşünmektedir.

Katılımcılara Soru 13 olarak Şirketinizde Bağımsız Denetimde Etik Kurallara önem verildiğini düşünüyor musunuz? Diye sorulmuştur. Etik değerlere sahip olmayan katılımcılarımız şirketlerinde de etik değerlere sahip olunmadığını söylemektedir. Bu katılımcıların çoğu yerel denetim şirketlerinde çalışmaktadır. Etik değerlere sahip olduğunu söyleyen katılımcılarımız da bir önceki soruya oranla daha yüksek bir olumlu profil çizmektedir. Bu katılımcıların çoğu kendilerinin ve şirketlerinin etik değere sahip olduğunu söylemekte ama ülkemiz için karamsar tablo çizmektedir. Şirketinin etik değerlere sahip çıkmadığını ama meslek ahlakı yüzünden etik değerler konusunda hassasiyetini beyan eden K+ bir yerel şirket çalışanı da mevcuttur. Genel anlamıyla, yaptırım korkusu bir kenara şirket politikası ve yönetici yönlendirmesi etik değere sahip olunmasında kritik bir önem arz etmektedir.

## SONUÇ VE ÇIKARIMLAR

Ülkemizde ve dünyada muhasebe ve denetim mesleği şirketlerin rekabet süreçleri, artan sayıları, küresel krizler gibi faktörlere doğru orantılı olarak önem kazanmaya devam etmektedir. Şirketlerin sağlıklı sürekliliği için mevzuata hakim meslek mensupları da bu süre içinde meslekle birlikte değer kazanmaya devam etmektedir. Malum hiçbir şirket kapatılmak düşüncesiyle kurulmaz. Güçlü bir ekip, sağlıklı yatırımlar ve sağlam bir faaliyet zinciri şirketleri ayakta tutar. Şirketler genel anlamıyla kendi ortaklarıyla bağdaşmışken kimi şirketler de hem ülke ekonomisine hem de kamuya mal olmuştur. Özellikle bu şirketlerde etik olmayan bir muhasebe ve denetim süreci şirket ortaklarıyla birlikte kamuyu, bankaları, bireysel yatırımcıları da olumsuz etkilemektedir. Etik değerlere, mevzuata uygun olmayan bir denetim süreci görünenden çok daha büyük bir etki yaratabilir. Şirketleri olduğundan farklı bir mali durumda göstermek, şirketle bağlantısı olan tüm diğer faktörlere karşı haksız bir eylem olacaktır. Dünyada bu örnekler arasında en ses getireni Enron' dur. Denetim şirketi tarafından kamuya açıklanan gerçek dışı açıklamalar ve çeşitli hilelerden 1 yıl sonra iflas eden Enron etik kavramı konusunda sunulacak örneklerden yalnızca biridir. Nitekim aynı dönemde yine ABD' de Worldcom skandalı da başka bir örnek olarak verilebilir. Bu tarz olaylardan sonra bağımsız denetimin bağımsızlığı ve ahlak kavramı adına öncelikle küresel dünyada sonra da ülkemizde bağımsız denetim süreçlerinde etik ilkelerin korunması adı altında çalışmalar yapıldı. Kuruluşlar ve ilkeler ortaya çıktı.

Yeni Türk Ticaret Kanunu ile kurulan tüm sermaye şirketleri, bankalar, kamu kuruluşları bağımsız denetime ihtiyaç duyabilir. Bağımsız denetime tabi şirketler ise resmi gazetede yayınlanan karar ile açıklanmıştır, şirketler KGK' nın resmi sitesinde şirketlerinin bağımsız denetime tabi olup olmadığını da sorgulayabilmektedir. Bu işlemleri yönetmek için ülkemizde yerel ve uluslararası olmak üzere birçok denetim firması bulunmaktadır. Bu çalışmada ülkemizdeki bağımsız denetim şirketlerinde

çalışan meslek mensuplarının etik kavramlar hakkında bilgisi, uygulaması ve uygulama nedenlerine dikkat çekilmeye çalışılmıştır.

Muhasebe ve denetim mesleğinde hile ve etik kavramı çok önem arz etmektedir. Ülkemizde KGK'nın yayınladığı etik standardı ülkemizde denetim mesleğini yapan az sayıda meslek mensubu tarafından bilinmektedir. Bunun nedeni alınan cevapların da desteklediği üzere eğitimidir. Ülkemizde etik eğitimi ne yazık ki o kadar ön planda değildir. Denetim ve muhasebe süreci hile ve etik dışı harekete yatkındır. Şirketlerin finansal bilgilerine göre hareket eden diğer organlar sağlıklı bilgiler edinmek isterken bu bilgileri hazırlayan meslek mensuplarının hile ve etik algıları önem arz etmektedir. Bu nedenle meslek mensuplarının etik bilinci mesleğe ilk adımlarında eğitimlerle var edilmelidir ve bu eğitim sürekli olmalıdır. Bu eğitim şirketlerin oryantasyon süreçlerinde verilmelidir. Ülkemizde faaliyet gösteren uluslararası şirketler bu detaya önem verirken yerel şirketler bir o kadar uzaktadır. Verilen cevaplar doğrultusunda en etkili eğitimin, meslek hayatı sürecinde oryantasyondan başlayıp, meslek odalarının eğitimleri, şirket içi eğitimler gibi süreçler olduğu görülmüştür. Öğrenim hayatında ise lisans esnasında yeterli bir etik eğitiminin olmadığı, lisansüstünde daha çok bilgi edinildiği görülmüştür.

Katılımcıların %24' ü etik kurallara ve etik kavramına sahip olmadığını dile getirmiştir. Bunlar verdikleri yorumsal cevaplarla anlaşıldığı üzere etik değerlere uyma açısından kendilerini teşvik eden veya zorlayan bir şeyin olmamasından kaynaklıdır. Bu katılımcılar olası bir yaptırımda etik bilincine önem vereceklerini dile getirmişlerdir. Etik değerlere sahip olduğunu dile getiren katılımcılar da aynı yönde fikirlere sahiptir. Meslek mensuplarının etik değerlere uyma/uymama konusunda en önemli etken yaptırımdır. Yaptırım olacağına bilinmesi, neredeyse tamamen kişisel tüm çıkarların önüne geçebilecektir. En ağır yaptırımla karşı karşıya kalınacağı da bilinse iç denetim olmadan da yine hileye başvuru yapılabileceği gerçektir. Katılımcılar en çok yaptırımdan tereddüt etse de olası bir çıkar durumu yaptırım korkusunun üstüne çıktığında hile yine meydana gelebilecektir. Ülkemizde ve dünyanın neresinde olursa olsun, meslek mensuplarına eğitim vermek, etik bilincini ve meslek ahlakını aşlamak yeterli olmayacaktır. Bunların etkisi büyük olsa dahi, eğitimi verdik meslek ahlakının önemini açıkladık diyerek bağımsız denetimi tarafsız hale getiremeyiz. Ülkemizde çoğu denetçiye etik ilkeler denilince dini ve ahlaki değerler ilk akla gelen şeyler olmaktadır ya da buna meslek etiği çatısı altında çalmamak, çırpmamak, yanıltmamak gibi terimler olarak bakmaktadır. KGK' nın

ilkeleri konusunda özellikle deneyim sahibi olmayan mensuplar verimli bilgi sahibi değillerdir. Bu yüzden öncelikle meslek mensuplarına meslek ahlakı aşılanmalı, sürekli eğitimler verilmelidir. Süreç esnasında meslek mensuplarını denetleyecek bir üst kurul / iç denetim olmalı ve yaptırımlar belirgin hale gelmelidir. Şirketler içindeki iç denetim ne kadar aksarsa şirket içi hile o kadar artmaktadır. Bunun nedeni kişisel çıkarlardır, bağımsız denetim de öyle bir süreç izlenmektedir. Müşteri kaybetmemek, kamusal değil de bireysel çikara yönelmek bağımsız denetimde hileyi meydana getirmektedir. Bunların tamamen önüne geçmek ne yazık ki imkânsızdır ama azaltmak elimizdedir. Meslek mensuplarının çoğu etik değerlere sahip olduğunu söylerken dahi diğer meslektaşlarının etik değerlere sahip olmadığını düşünmektedir. Öncelikle yerel şirketlerden başlamak üzere yeni meslek mensuplarına sürekli eğitim vermek bir başlangıç olacaktır. Yöneticilerin çalışanları denetlediği, kurumların da denetim firmalarını kaliteli bir denetime tabii tuttuğu bir sistem etik değerler konusunda olumlu sonuçlar doğuracaktır.

Şirketlerin politikalarını ve çalışanları üzerindeki etik ilkeler baskısını, olası bir hileli denetim sonrasında ağır yaptırımlarla cezalandıracağı korkusuyla arttırmak gerekmektedir. Alınan cevaplar doğrultusunda çoğu çalışanlar, bir yönlendirme veya yaptırım korkusu olmadığı için ve meslek ahlakı/etik ilkeler hakkında bir bilgi sahibi olmadığı için bu değerlere uymamaktadır. Meslek ahlakıyla hareket ettiğini söyleyen mensupları, ödüllendirme sistemi için tecrübesiz ve etik ilke bilgisi olmayan çalışanlara göre daha olumsuz bir tavır izlemektedir. Yapılması gereken bir şey yapıldığı için ödüllendirmeye olumsuz bakan mensuplar mevcuttur ama bu ödüllendirme verilen cevaplar doğrultusunda teşvik edici olabilmektedir. Prim, şirketlerin çalışanlarının lisansüstü eğitimini karşılaması, staj başlatma sürecine destek olunması gibi birçok ödüllendirme önerisi katılımcılardan alınmıştır. Katılımcıların çoğu ödüllendirmeyi maddi yorumlarsa dahi, staj veya lisansüstü eğitimin de maddi boyutu düşünüldüğünde ve mesleki eğitimde hesaba katılırsa şirketlerin çalışanlara bu şekilde ödüllendirmeler yapması olumlu sonuçlara yol verecektir.

Özetle, etik algısı ülkemizdeki çoğu meslek mensubu tarafından ahlaki etik olarak algılanmaktadır. Bunun nedeni verilmeyen eğitimidir. Meslek mensuplarına eğitim ve meslek ahlakı lisans eğitimlerinde, oryantasyon süreçlerinde, şirket için ve meslek odaları vasıtasıyla sürekli verilmelidir. Şirketler, üst kurullar tarafından çalışanlar ise yönetim tarafından denetlenmeli ağır yaptırımlar gündemlerinden düşürülmemelidir ve hileye yönelmeleri bu yaptırım korkusuyla en aza indirilmelidir

Çünkü olası bir yaptırım korkusu hilesiz bir sürecin en etkili yöntemidir. Ayrıca alışanı ödüllendirmek de bir teşvik olabilmektedir. Uluslararası denetim şirketlerinde oryantasyon ve etik algısı daha kuvvetliyken yerli şirketlerde ne yazık ki oran daha düşüktür. nce şirketlere sonra çalışanlara olmak üzere etik algısını aşılayarak bağımsız denetçinin kriterlerini yerlerine getirmesini sağlamalıyız. Denetim ve kontrol akabinde de yaptırım korkusuyla da olası hile eğilimlerini en aza indirerek hem şirketi, hem mesleği hem de kamuyu koruyarak, doğru ve tarafsız bir sonuç ortaya çıkarmalıyız.



## KAYNAKÇA

- Acar, D., Senal, S. ve Usul, H. Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 11 (22), 2011, 273-306.
- Akarsu, A. *Muhasebecilik Mesleğinde Haksız Rekabet Olgusu: Sivas ilinde Bir Araştırma*, Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas, 2015.
- Akışık, O. “Denetimde Bağımsızlık İlkesinin Yeri”, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt 31, Sayı 1, Nisan 2002.
- Altıntaş, N. N. *Bağımsız Denetim ve Vergi Denetimi Dışındaki Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011.
- Arıkan, Y. Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Geleceği. *Mali Çözüm Dergisi*, 2013, 1(2), 7-10.
- Arslan, E. “Bağımsız Denetimde Rotasyon Karmaşası”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:99, 2010.
- Arslan, Ü. *Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabetin Boyutu: Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma*, Karabük Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Doktora Tezi, Karabük, 2020
- Ashari, A., Masruri M. ve Zahro, N.I. “Corruption awareness, ethical sensitivity, professional skepticism and risk of corruption assessment: Exploring the multiple relationship in Indonesian case”. *Proceedings of 3rd Asia-Pacific Business Research Conference*, 25 - 26 February 2013.
- Atabay, E. *Destek Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Hizmetleri (GDS 3402): Türkiye’de Finansal Sektördeki Farkındalığın Ölçülmesi*, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Trabzon, 2016.
- Atabay, E. *Destek Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Hizmetleri (GDS 3402)*. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği. S.89, 2018.
- Atağan, H. *Uluslararası Gelişmeler Çerçevesinde Denetçinin Bağımsızlığı*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2007.

- Ayboğa, H. “Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek-Etiği-Ahlakı”, *Ege Academic Review*, 1(2), 2001.
- Bayram, G. *Bağımsız Denetim ve Süreçleri*, 2011 <http://www.dt-audit.com/dosyalar/Kutuphane/1/Bag%C4%B1ms%C4%B1zdenetimsurecleri.pdf>, 17.01.2020
- Bennie, NM, Cohen, J & Simnett, R., ‘Impact of the CFO’s affiliation on auditor independence’, *Managerial Auditing Journal*, vol. 26, no. 8, 2011, pp. 656-671.
- Bozkurt, N. *Muhasebe Denetimi*, Aktüel Kitabevi, Bursa, 2000.
- Bozkurt, N. *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınları, 4. Baskı, İstanbul, 2007.
- Bozkurt, N. *TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları*. Ankara: Türmob Yayınları, 2012.
- Campbell, T. “True and Fair to Whom?: A Philosophical Approach to Auditing”. T. Campbell ve K. Houghton (Ed.). *Ethics and Auditing*. ANU Press, Canberra, 2005.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). The COSO Framework & SOX Compliance: One Approach to an Effective Transition, 2013, <https://www.coso.org/>, 12.02.2021
- Çalışkan, A. “Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:63, Ekim-Aralık 2006.
- Çavuşoğlu, K. *Bağımsız Denetimde Etik ve Yaratıcı Muhasebe*, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Antalya, 2019.
- Çelen, E. “Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, *İSMMM Yayınları-Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 55, 2001.
- Çiftçi, Y. ve Çiftçi, B. Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği (Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması)”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Yıl 3, Sayı 10, Eylül, 2003.
- Çil, S. *Denetimde Kanıt Seçmede Örnekleme Ve Diğer Yöntemlerin Kullanımı ve ISA No: 530*, Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim, 2003.
- Çömlekçi, F. ve Erdoğan, M. *Muhasebe Denetimi*, 2.Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1997.
- Çömlekçi, F., Erdoğan, M. ve Kepekçi, C. *Muhasebe Denetimi*, Eskişehir, 2.Baskı, 1993.
- Dalak, D. “Denetim ve Kalite Denetimi”, *Muğla Üniversitesi SBE Dergisi*, Güz, 1 (1), 2000.
- Dalkılıç, A.F. ve Oktay, S. “Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarında Mesleki Şüphencilik”. *Mali Çözüm Dergisi*, (103), 2011, s.69-70.

- Daştan, A. “Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi”, *Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, 26(1), 2009.
- Daştan, A. vd., “Muhasebe Mesleğinde Etik İkilem ve Etik Karar Alma Konularında Farkındalık Oluşturma: Trabzon İlinde Bir Araştırma”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:29, Sayı:1, 2015.
- Demir, E. *Bağımsız Denetçi Bağımsızlığının Etik İlkeler Çerçevesinde İncelenmesi*, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Muğla, 2016.
- Dimitrova, J. ve Sorova, A. “The Role of Professional Skepticism in Financial Statement Audit and Its Appropriate Application”. *Journal of Economics*, 1(2), 2016, s.4-10
- Dinç, E. ve Atabay, E. “Güvence Denetim Standartları Ve Güvence Denetim Süreci”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.21, 2016.
- Dinç, E. ve Tunçer, M. “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Duyarlılıkları İle İlgili Vergi Müfettişlerinin Algılarına Yönelik Bir Araştırma”, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Sayı:14, Kış 2015, s.319-320.
- Dinç, Y. ve Cengiz, S. “Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği”. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(1), 2014, s.225.
- Durmuş, C. N. ve Taş, O. *SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetimi*, Alfa Basım Yayım. İstanbul, 2008.
- Duska, R. “The Good Auditor - Skeptic or Wealth Accumulator? Ethical Lessons Learned from the Arthur Andersen Debacle”. *Journal of Business Ethics*, 57(1), 2005, s.21-35
- Emir, M. “Hile Denetimi”. *Mali Çözüm* (86), 2008, s.110-120
- Erdoğan, N. “Bağımsız Denetimde Niteliksel Önemliliğin Gerekliliği”, *Mufad Dergisi*, 31, 2006.
- Erdoğan, M. “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, C.3, S.1, 2002.
- Erdoğan, M. *Denetim*. 2.Basım, Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005.
- Ergin, H. *Denetim*, Dumlupınar Üniversitesi Yayınları, Kütahya, 2007.
- Erkoyuncu, M. *UDS-701 Kapsamında Kilit Denetim Bulgularının Belirlenmesi ve Raporlanması*, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2017.

- Ertaş, A. *Bağımsız Denetim Kapsamında Türkiye'de Yapılan Yasal Düzenlemelerin Bağımsız Denetim Üzerine Etkileri*, Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2018.
- Göçmenler, S. *Uluslararası Denetim Standartları Açısından Denetlenen İşletme Ve Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları*, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2019.
- Gülten, S. *Bağımsız Denetim Şirketlerinde Vergi Dışı Güvence Hizmetleri*, 2014, <http://www.dt-audit.com/mobil/haber.php?id=219>, 17.01.2020
- Güney, S. ve Çınar, O. “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneği”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:26, Sayı:2, 2012.
- Güredin, E. *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, 11. Baskı, Arıkan Yayınevi, İstanbul, 2007.
- Güredin, E. *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2010.
- Güredin, E. *Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*, 13.baskı, İstanbul, Arıkan basım, 2010.
- Haftacı, V. *Muhasebe Denetimi*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2016.
- Hua-Wei, H. (2009). Sarbanes-Oxley section 404 compliance: Recent changes in US-traded foreign firms internal control reporting. *Managerial Auditing Journal*, 24(6), 584-598.
- İşgüden, B. ve Çabuk, A. “Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri”, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(16), 2006.
- Kandemir, C. ve Kandemir, Ş. “Enron Olayını Doğru Okumak-I: Bir Çözümleme Denemesi”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Sayı:37, Eylül 2014.
- Karaca, H. *Büyük ve Orta Boy İşletmelerin Sahipleri ve Yöneticilerinin Bağımsız Denetçi Algısı ve Bağımsız Denetimden Beklentilerine Yönelik Bir Araştırma*, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Malatya, 2018.
- Karacan, S. *Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Etiği*, 1. Basım, İstanbul: Umuttepe Yayınları, 2014.
- Karacan, S. ve Uygun, R. *Denetim ve Raporlama*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2016.
- Karakoç, M. “TTK İle Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler”. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, Sayı: 10, Temmuz 2013.
- Karavardar, A. “Denetçi Bağımsızlık Riskinin Belirlenmesinde Kanaat Fonksiyon Yaklaşımının Kullanımı: Bir Uygulama”, *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:33, Sayı:3, 2015.

- Kasapoğlu, A. G. *Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısında Bağımsız Denetçinin Tutumu Ve Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2008.
- Kaval, H. A., Karapınar, R., Bayırlı, A., Altay, Torun, S. *Türkiye Denetim Standartları*, Gazi Kitapevi, Ankara, 2015.
- Kavut L. ve diğlerleri, *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İstanbul: İSMMMO Yayınları: 130, 2009.
- Kepekçi, C. *Bağımsız Denetim*, Ankara, Mart 1996.
- KGK, Güvence Denetim Standardı 3000, Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri, 2015.
- KGK, Güvence Denetim Standardı 3000, Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri, 2018
- Kızıl, C. vd., “Yalova İlinde İkamet Eden Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Etik Algısı”, *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:8, Sayı:1, 2015.
- Kıracı, M. “Faaliyet Denetimi ile İç Kontrol İlişkisi”, *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(2), 2003, ss. 68-80
- Koçberber, S. “Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:68, Ocak-Mart 2008.
- Köse, H. Ö. “Yeni Çerçevesi ile Yüksek Denetimin Uluslararası Standartları”, *Sayıştay Dergisi*, 71, 2008.
- Kutlu, H. A. *Muhasebe Meslek Ahlakı*, 2. Baskı, Ankara: Nobel Yayıncılık, 2011.
- Kutluay, K. *Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ile ABD ve AB Ülkeleri Kamu Gözetimi Kurullarının Karşılaştırılması*, Yüksek Lisans Tezi, Niğde: Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2015.
- LMBA, LMBA Responsible Gold Programme - Third Party Audit Guidance v.2, 2013.
- Martin, R. D. “Through The Ethics Looking Glass: Another View of The World of Auditors and Ethics”. *Journal of Business Ethics*, 70(1), 2007, s.5-14.
- Messier, W. F. *Auditing*, New York: The McGraw-Hill Comp. 1997.
- Otlu, F. Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi. Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi. Sayı:4. 1999, 125-142.
- Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A. *Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, 11. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2018.
- Özçelik, H. vd., “Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açıları Ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 62, Nisan 2014.

- Özger, S. *Bağımsız Denetimde Zorunlu Rotasyonun Denetçi Bağımsızlığı Ve Denetim Kalitesine Etkisi: Bağımsız Denetçilerin Algısına Yönelik Bir Araştırma*, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Burdur, 2019.
- Özkan, N. *Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları (GDS 3402) ve Bir Uygulamanın Değerlendirilmesi*, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2019.
- Rafiee, A., Karimian, M., Mahmoudi, A., & Haghighi, Y. Internal auditor competence impact on the implementation of the independent audit. In Paper presented at the 11th National Conference of Accounting in Iran 2013.
- Sağlar, J. ve Tuan, K. “İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri”. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(1), 2009, s.343-358.
- Sağmanlı M. ve Cömert, Ç.E. “Denetçi Olarak Atanabilme Kriterleri Ve Bu Konudaki Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hükümlerinin Alman Ticaret Kanunu İle Karşılaştırılması”, *Mali Çözüm*, 2010, s.44-50
- Selçik, M. “Denetim Meleğinde Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar”, *I. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu & VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, İSMMM Yayınları, İstanbul, 2005.
- Selimoğlu, S. K. ve Uzay, Ş. *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2009.
- Selimoğlu, S. K., Özbirecikli, Uzay, M. Ş., Kurt, G., Alagöz, A., Yanık, S. *Muhasebe Denetim*, Edt. S. Kardeş Selimoğlu ve Ş. Uzay, Gazi Kitapevi, Ankara, 2014.
- Selimoğlu, S.K., Özbirecikli, M., Uzay Ş. ve Uyar, S. *Bağımsız Denetim*, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2015.
- Selimoğlu, Seval K. “Muhasebede Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı”, *3. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, İSMMM Odası Yayın No: 20, 1997.
- Shadmehr, F. ve Moradi, M. “Factors Influencing Auditors’ Ethical Sensitivity in Ethical Decision-making: Evidence from Iran”. *Universal Journal of Management and Social Sciences*, 3(11), 2013, s.25-40
- Solakoğlu A., Bağımsız Dış Denetim ve 3568 Sayılı Kanun, Gazi Üniversitesi S.B.E., Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 1991.
- Sözer A., Türkiye’de Bağımsız Denetim Uygulamalarının Etkinliğine İlişin Bir Değerlendirme, Celal Bayar Üniversitesi, S.B.E, Muhasebe-Finansman Programı, Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 1999.
- SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri:X No:22, 2006.
- Süer, A. Z. *Muhasebe Mesleğinde Enron Vak’ası ve Getirdikleri*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, 2004.

- Süer, Ayça Z. “Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Son Gelişmeler”, *I. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu & VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2003.
- Şahin Dağlı, S. Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Etik Hakkındaki Görüşleri Üzerine Isparta ilinde Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. Isparta: SDÜ. Sosyal Bilimler Enstitüsü. 2013
- Şeker, Y. *Bağımsız Denetimde Kalite Kültürü Anlayışı ve Kalite Kontrol Standının Uygulama Etkinliğinin Belirlenmesi: Bağımsız Denetim Şirketlerine Yönelik Bir Araştırma*, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Trabzon, 2015.
- Şenyiğit Yiğit B. ve Zeytinoğlu, E. “Zorunlu Denetçi Rotasyonunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkileri: Literatür Araştırması”, *İ. Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*, Sayı:77, Aralık 2014.
- Tamer, Ö.Ö. *Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Çerçevesinde Geleceğin Denetimi*, Yayımlanmış Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi, Ankara, 2013.
- Toraman, C. ve Akcan, A. “Muhasebe Denetiminde Etik Teori”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl 3, Sayı 8, Ocak, 2003.
- Torun, E. *Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetçi*, İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2018.
- Tutulmaz, H. *Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Özellikle Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2018.
- TÜDESK, Türkiye Denetim Standartları Kurulu, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları, Ankara: TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 339, 2008.
- Türker, M. *Vergi Kayıplarının önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Beyannamelerini İmzalaması ve Maliye Bakanlığına Bir Öneri*, TÜRMOB Yayınları, Yayın No: 249, Ankara, 2004.
- Uğur O. “Türkiye’de Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Maliye ve Hesap Uzmanları Demeği Yayın, 1999, Sayı.214, s.38-56.
- Ural, N. *Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi Veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Standardı (GDS3000) ve Bir Uygulamanın Değerlendirilmesi*, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2019.
- Usul, H. *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim*, Ankara: Detay Yayıncılık, 2013.
- Uyar, S. , Kahveci A. ve Yetkin, M. (2015). Öğrencilerin Muhasebe Meslek Etiği Algısı: ALTSO Meslek Yüksek Okulu Örneği. Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi. 8 (2). 237-247

- Uyar, S. “Güvence Denetim Standartları ve İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi (Geleceğin Denetimi)”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21, 2016, s.1548-1549
- Yaşar, A. “Olumsuz Denetim Görüşü ve Bağımsız Denetçi Değişikliği Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul Sanayi Şirketleri Üzerine Bir Uygulama”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 65, Ocak 2015.
- Yavuz, M. “Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler üzerinde kamu denetimi ve gözetimi”. *Mali Çözüm Dergisi*, 107, 2011.
- Yıldız, B. “Denetim Süreci, Denetim Kanıtları ve Çalışma Kâğıtları”, Melih Erdoğan (Ed.), *Muhasebe Denetimi*, 1. Baskı içinde (44-62), Eskişehir: T.C Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 2473, 2012.
- Yıldız, G. “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 36, 2010.
- Yıldız, G. Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama. *Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi*. Sayı:36. 2010, 155-178.



# EKLER

## Bağımsız Denetimde Etik Kuralların Uygulanması ve Yaygınlığı

Ad Soyad:

Yaş:

Şirket:

Giriş Tarihi:

Pozisyon:

Denetim mesleğinde deneyim süresi:

Şirket Pozisyonunuzu ayrıca (★Kıdemsiz - ★★★Kıdemli şeklinde belirtiniz.) yanına " ✓ " koyabilirsiniz.  
★ ★★

Verilen bilgiler gizli kalacak, çalışmanın tamamlanması sonrasında imha edilecektir.

Uygun bulduğunuz seçeneğin yanına " ✓ " koyabilirsiniz.

1 Bağımsız Denetim mesleği için etik kurallarla ilgili eğitiminizi/bilginizi değerlendirir misiniz?  
1 ★ en düşük - 5 ★ en yüksek  
★  
★★  
★★★  
★★★★  
★★★★★  
Soruyla ilgili düşünce ve ek belirtmek isterseniz aşağı kısmı doldurabilirsiniz.

2 Bağımsız Denetçiler için etik kurallar standartı hakkında eğitimi/bilgiyi hangisinde aldınız?  
Yanına ✓ koyabilir, birden çok seçebilirsiniz.  
Okul  
İş  
Kendi  
Eğitimim/Bilgim yok  
Diğer (Belirtiniz)  
-  
-  
-  
-  
Soruyla ilgili düşünce ve ek belirtmek isterseniz aşağı kısmı doldurabilirsiniz.

3 Şirkete giriş ya da oryantasyon sürecinde etik kurallar ile ilgili eğitim/bilgi aldınız mı?  
Evet Hayır  
Soruyla ilgili düşünce ve ek belirtmek isterseniz aşağı kısmı doldurabilirsiniz.

4

Bağımsız Denetim sürecinde etik kuralları uyguluyor musunuz?  
1 ★ en düşük - 5 ★ en yüksek

★  
★★  
★★★  
★★★★  
★★★★★

Soruyla ilgili düşünce ve ek belirtmek isterseniz aşağı kısmı doldurabilirsiniz.

**! 4. Soruya !**  
★ ve ★★ verenler **A** Kolonu sorularını cevaplayınız.  
★★★, ★★★★ ve ★★★★★ verenlerin **B** Kolonu sorularını cevaplayınız.

<b>A</b>	<b>B</b>
5	
Bağımsız Denetim sürecinde etik kuralları uygulamanın denetime olumlu etkisi olacağını düşünüyor musunuz? 1 ★ en düşük - 5 ★ en yüksek	Bağımsız Denetim sürecinde etik kuralları uygulamanın denetime olumlu etkisi olacağını düşünüyor musunuz? 1 ★ en düşük - 5 ★ en yüksek
★ ★★ ★★★ ★★★★ ★★★★★	★ ★★ ★★★ ★★★★ ★★★★★
<u>Soruyla ilgili düşünce ve ek belirtmek isterseniz aşağı kısmı doldurabilirsiniz.</u>	<u>Soruyla ilgili düşünce ve ek belirtmek isterseniz aşağı kısmı doldurabilirsiniz.</u>

6	
Bağımsız Denetim sürecinde etik kuralları uygulamak için yönetici yönlendirmesi görüyor musunuz? 1 ★ en düşük - 5 ★ en yüksek	Bağımsız Denetim sürecinde etik kuralları uygulamak için yönetici yönlendirmesi görüyor musunuz? 1 ★ en düşük - 5 ★ en yüksek
★ ★★ ★★★ ★★★★ ★★★★★	★ ★★ ★★★ ★★★★ ★★★★★
<u>Soruyla ilgili düşünce ve ek belirtmek isterseniz aşağı kısmı doldurabilirsiniz.</u>	<u>Soruyla ilgili düşünce ve ek belirtmek isterseniz aşağı kısmı doldurabilirsiniz.</u>

7	Denetim sürecinde etik kurallara <u>uymama</u> nedeninizi seçeneklerden hangisiyle ifade edebilirsiniz?	Denetim sürecinde etik kurallara <u>uyma</u> nedeninizi seçeneklerden hangisiyle ifade edebilirsiniz?
---	---	---

Yanına ✓ koyabilir, birden çok seçebilirsiniz.	Yanına ✓ koyabilir, birden çok seçebilirsiniz.
Etik Kurallar hakkında bilgim yok Yönetici Baskısı yok Yaptırım Olmaması Diğer (Belirtiniz) - - - -	Meslek Ahlakı Yönetici Baskısı Yaptırım Korkusu Diğer (Belirtiniz) - - - -
<u>Soruyla ilgili düşünce ve ek belirtmek isterseniz aşağı kısmı doldurabilirsiniz.</u>	<u>Soruyla ilgili düşünce ve ek belirtmek isterseniz aşağı kısmı doldurabilirsiniz.</u>

8 Denetim sürecinde etik kurallara uymadığınızda yaptırımla karşılaşacağınızı bilseniz, yaptırımın büyüklüğü sizin için kurallara uyma açısından önem arz eder mi? Yanına ✓ koyabilirsiniz	Denetim sürecinde etik kurallara uymanızda, olası uymama sonucu karşılaşılabileceğiniz yaptırımların varlığı sizin için önem arz eder mi? Yanına ✓ koyabilirsiniz
EVET HAYIR	EVET HAYIR
<u>Soruyla ilgili düşünce ve ek belirtmek isterseniz aşağı kısmı doldurabilirsiniz.</u>	<u>Soruyla ilgili düşünce ve ek belirtmek isterseniz aşağı kısmı doldurabilirsiniz.</u>

9 Denetim sürecinde etik kurallara uymanız koşuluyla yönetim tarafından ödüllendirileceğinizi bilseniz bu sizin için kurallara uyma açısından önem arz eder mi? Yanına ✓ koyabilirsiniz	Denetim sürecinde etik kurallara uymanız yönetim tarafından takdir toplanmasa ve önemsenmese bu sizin için kurallara uyma açısından önem arz eder mi? Yanına ✓ koyabilirsiniz
EVET HAYIR	EVET HAYIR
<u>Soruyla ilgili düşünce ve ek belirtmek isterseniz aşağı kısmı doldurabilirsiniz.</u>	<u>Soruyla ilgili düşünce ve ek belirtmek isterseniz aşağı kısmı doldurabilirsiniz.</u>

10 Şirketlerde oryantasyon sürecinde Etik Kurallar eğitiminin sizce önem derecesi nedir? 1 ★ en düşük - 5 ★ en yüksek	Şirketlerde oryantasyon sürecinde Etik Kurallar eğitiminin sizce önem derecesi nedir? 1 ★ en düşük - 5 ★ en yüksek
★ ★★ ★★★ ★★★★ ★★★★★	★ ★★ ★★★ ★★★★ ★★★★★

<p><u>Soruyla ilgili düşünce ve ek belirtmek isterseniz aşağı kısmı doldurabilirsiniz.</u></p>	<p><u>Soruyla ilgili düşünce ve ek belirtmek isterseniz aşağı kısmı doldurabilirsiniz.</u></p>
--	--

<p><b>11</b> Yöneticilerin etik kurallara uyma açısından çalışanı ödüllendirmesinin sizce önem derecesi nedir? 1 ★ en düşük - 5 ★ en yüksek</p> <p>★ ★★ ★★★ ★★★★ ★★★★★</p> <p><u>Soruyla ilgili düşünce ve ek belirtmek isterseniz aşağı kısmı doldurabilirsiniz.</u></p>	<p>Yöneticilerin etik kurallara uyma açısından çalışanı ödüllendirmesinin sizce önem derecesi nedir? 1 ★ en düşük - 5 ★ en yüksek</p> <p>★ ★★ ★★★ ★★★★ ★★★★★</p> <p><u>Soruyla ilgili düşünce ve ek belirtmek isterseniz aşağı kısmı doldurabilirsiniz.</u></p>
---	---

<p><b>12</b> Türkiye' de Bağımsız Denetimde Etik Kurallara önem verildiğini düşünüyor musunuz? 1 ★ en düşük - 5 ★ en yüksek</p> <p>★ ★★ ★★★ ★★★★ ★★★★★</p> <p><u>Soruyla ilgili düşünce ve ek belirtmek isterseniz aşağı kısmı doldurabilirsiniz.</u></p>	<p>Türkiye' de Bağımsız Denetimde Etik Kurallara önem verildiğini düşünüyor musunuz? 1 ★ en düşük - 5 ★ en yüksek</p> <p>★ ★★ ★★★ ★★★★ ★★★★★</p> <p><u>Soruyla ilgili düşünce ve ek belirtmek isterseniz aşağı kısmı doldurabilirsiniz.</u></p>
---	---

<p><b>13</b> Şirketinizde Bağımsız Denetimde Etik Kurallara önem verildiğini düşünüyor musunuz? 1 ★ en düşük - 5 ★ en yüksek</p> <p>★ ★★ ★★★ ★★★★ ★★★★★</p> <p><u>Soruyla ilgili düşünce ve ek belirtmek isterseniz aşağı kısmı doldurabilirsiniz.</u></p>	<p>Şirketinizde Bağımsız Denetimde Etik Kurallara önem verildiğini düşünüyor musunuz? 1 ★ en düşük - 5 ★ en yüksek</p> <p>★ ★★ ★★★ ★★★★ ★★★★★</p> <p><u>Soruyla ilgili düşünce ve ek belirtmek isterseniz aşağı kısmı doldurabilirsiniz.</u></p>
--	--

### YORUMLAR

<p>Bağımsız Denetçilerin etik kurallara uymaması koşuluyla yaptırımla karşılaşacak olması durumunda caydırıcı yaptırımlar sizce neler olmalı?</p>	<p>Bağımsız Denetçilerin etik kurallara uymaması koşuluyla yaptırımla karşılaşacak olması durumunda caydırıcı yaptırımlar sizce neler olmalı?</p>
<p>Bağımsız Denetçilerin etik kurallara uyması koşuluyla ödüllendirmeyle karşılaşacak olması durumunda teşvik edici ödüllendirmeler sizce neler olmalı?</p>	<p>Bağımsız Denetçilerin etik kurallara uyması koşuluyla ödüllendirmeyle karşılaşacak olması durumunda teşvik edici ödüllendirmeler sizce neler olmalı?</p>
<p>Çalışmayla ilgili fikirlerinizi, etik kuralların uygulanması/uygulanma oranının artırılması ve denetim sürecinde meslek mensuplarının etik kurallara olan hassasiyetleriyle ilgili kendi düşüncelerinizi bizimle paylaşınız.</p>	<p>Çalışmayla ilgili fikirlerinizi, etik kuralların uygulanması/uygulanma oranının artırılması ve denetim sürecinde meslek mensuplarının etik kurallara olan hassasiyetleriyle ilgili kendi düşüncelerinizi bizimle paylaşınız.</p>

Vaktinizi ayırarak katılımınız için ve verdiğiniz destek için teşekkür ederiz.

## ÖZGEÇMİŞ