

**BAĞIMSIZ DENETİM VE VERGİ DENETİMİNİN GÜVENCE  
HİZMETLERİ YÖNÜYLE KARŞILAŞTIRILMASI VE  
BİRLİKTE ÜSTLENİLMESİ DURUMUNUN  
DEĞERLENDİRİLMESİ**

**MUHAMMET FATİH KESİK**

**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**

**İŞIK ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**BAĞIMSIZ DENETİM VE VERGİ DENETİMİNİN GÜVENCE**  
**HİZMETLERİ YÖNÜYLE KARŞILAŞTIRILMASI VE BİRLİKTE**  
**ÜSTLENİLMESİ DURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**MUHAMMET FATİH KESİK**

**ONAYLAYANLAR:**

Prof. Dr. S. Saygın EYÜPGİLLER

(Tez Danışmanı)

İşık Üniversitesi



Dr. Öğretim Üyesi Levent POLAT

(Jüri Üyesi)

İşık Üniversitesi



Doç. Dr. İlker Kıymetli ŞEN

(Jüri Üyesi)

İstanbul Ticaret Üniversitesi



**ONAY TARİHİ: 08 /09 /2020**

# **BAĞIMSIZ DENETİM VE VERGİ DENETİMİNİN GÜVENCE HİZMETLERİ YÖNÜYLE KARŞILAŞTIRILMASI VE BİRLİKTE ÜSTLENİLMESİ DURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ**

## **ÖZET**

Küreselleşme süreci ve akabinde gelen teknolojik gelişmeler birçok alanda gösterdiği etkisini ekonomi, finansal piyasalar ve şirketlerin birbirleriyle olan ilişkilerinde de göstermiştir. Bu durum zorluluklarında beraberinde getirdiği gibi denetime olan bakış açısında da birtakım farklılıkların oluşmasına yol açarak fayda da sağlamaya başlamıştır. Artık, günümüzde denetime olan bakış açısı kapsamlı bir alan içerisinde düşünülerek farklı denetim prosedürlerini, süreçlerini ve denetim konularının oluşmasına katkı sağlamaya başlamıştır.

Denetim denilince akla, uygunluk, doğruluk, şeffaflık ile birlikte güven üzerine temellendirilmiş kontrol mekanizması ve bu kontrol mekanizmasının işleyişi, süreci ve test edilebilirliği gelmelidir. Fakat denetimin sadece finansal tablo ve muhasebe kayıtlarının kontrolü olarak algılanması gibi yanlış bir kanı mevcuttur. Aslında

denetim sadece finansal bilgilerin denetimini değil, bunun yanı sıra; bilgi teknolojileri güvenliği denetimleri, finans ve muhasebe denetimleri, kurum ve kuruluşların i denetimleri, kalite kontrol denetimleri ve mali denetimlerinde yer aldığı geniş bir alanı kapsamaktadır. Öyle ki finansal tablo ve muhasebe kayıt denetimlerinin dışında, işletmelerin bilgi teknolojileri, i kontrolleri ve sürdürülebilirlik raporlarında da denetimden söz etmemiz mümkündür.

Denetim lkemizde güvence hizmetleri çatısı altında, vergi denetimlerinin sunmuş olduğu “sınırlı güvence” ve bağımsız denetimlerin kullanıcı ve taraflara sunduğu “makul güvence”, daha “anlamlı güvence” hizmeti olarakta verilmektedir. Bu iki denetim trnnde uygulamada yer almış olması birtakım farklılıkları ortaya çıkardığı gibi iki denetim türünün birlikte üstlenilmesi ve üstlenilmesi durumundan kaynaklanan sonuçları ortaya konulması gereken bir konu olarak durmaktadır.

Bu çalışmada bağımsız denetimin, vergi denetiminin farklılıkları ve benzerlikleri ortaya konularak birlikte üstlenilmesi durumunun, mevzuat ve standartlar çerçevesinde uygunluğu üzerinde durulacaktır. İki denetim türünün birlikte üstlenilmesi sürecine geçiş için yol haritası çizilerek bu durumun yararları açıklanacaktır. Ayrıca, güvence hizmetleri içerisinde bu iki denetim türünün yeri belirtilerek, denetim kavramının yanlış biçimde kullanılması üzerinde durulacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Güvence Denetimleri, Vergi (Tasdik) Denetimi, Bağımsız Denetim, Vergi Denetimi ve Bağımsız Denetiminin Farklılıkları, Vergi Denetimi ve Bağımsız Denetiminin Birlikte Yürütülebilirliği

**COMPARISON OF INDEPENDENT AUDIT AND TAX  
CERTIFICATION AUDIT WITH ASSURANCE SERVICES AND  
EVALUATION OF THE CO-OCCURRENCE SITUATION**

**ABSTRACT**

The globalization process and subsequent technological developments have had an impact in many fields. The economy, financial markets and companies had to change in the area of interaction and change. In such a situation, interaction and change contributed to the audit. Now, today's perspective on audit has changed and provided for the creation of audit matters and audit processes.

When it comes to auditing, the concepts of suitability, accuracy, transparency and trust should be discussed first. But there are misunderstandings regarding the audit. The first thing that comes to mind about auditing is the control of financial statements and accounting records. In fact, audit covers a wider area such as information technology security, financial and accounting audits, the control mechanism of institutions and organizations, the internal functioning of the process, quality control audits, and public financial audits.

In Turkey, the importance of "limited assurance" offered by tax certification audits and "reasonable assurance" and more "meaningful assurance" services offered by independent audits under the assurance services heading have been demonstrated. In addition, the main subject of the study, independent audit and tax certificate audit, were discussed with explanations and comparisons. The interoperability of tax audit and independent audit are explained in detail.

In this study, the differences of independent audit and tax audit will be revealed and also, will be demonstrated legal compliance of evaluation of the co-occurrence situation. The benefits of this situation will be explained by drawing a road map for the transition to this state. In addition, emphasis will be placed within the assurance services, and misuse of the concept of audit will be emphasized.

**Keywords:** Assurance Audit, Tax Certification Audit, Independent Audit, Differences of Tax Certification Audit and Independent Audit, Interoperability of Tax Audit and Independent Audit

## **Teşekkür**

Tez çalışmamın konusunda ve tamamlanmasında yardımcı olan, değerli bilgilerini benimle paylaşarak bana yol gösteren danışmanım Sayın Prof. Dr. Saygın EYÜPGİLLER'e, değerli katkı ve emeklerinden dolayı sonsuz teşekkür ve saygılarımı sunarım.

Çalışmalarım boyunca yardımını hiç esirgemeyen değerli arkadaşım Muhammed ÇAVUŞOĞLU'na teşekkürü bir borç bilirim.

Çalışmalarım boyunca maddi manevi destekleriyle beni hiçbir zaman yalnız bırakmayan aileme de sonsuz teşekkürler ederim.

Muhammet Fatih KESİK

## İçindekiler

**Abstract**

**Özet**

**Teşekkür**

**İçindekiler**

**Tablolar Listesi**

**Şekiller Listesi**

**Kısaltmalar Listesi**

<b>1. Giriş .....</b>	<b>2</b>
<b>2. Güvence Hizmetleri.....</b>	<b>5</b>
<b>2.1. Güvence Hizmetlerinin Kavramsal Çerçevesi.....</b>	<b>5</b>
<b>2.2. Güvence Hizmetlerinin Gelişimi ve Eleştirisi .....</b>	<b>8</b>
<b>2.3. Güvence Hizmetlerinin Sunduğu Hizmetin Niteliği ve Güvence Seviyeleri     Bakımından Sınıflandırılması .....</b>	<b>10</b>
2.3.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun Standartlarına (IFAC) Göre Sınıflandırma.....	10
2.3.2. Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsünün Standartlarına (AICPA) Göre Sınıflandırma .....	12
2.3.2.1. Tasdik Hizmetleri (Attest Services) .....	13
2.3.2.2. Derleme / Toplama Hizmetleri (Compilation Services) .....	15
2.3.2.3. Tasdik Dışı Hizmetler (Non-Attest Services) .....	16
<b>3. Güvence Hizmetlerinde Denetim .....</b>	<b>17</b>
<b>3.1. Güvence Hizmetlerinde Denetim ve Kavramsal Çerçevesi.....</b>	<b>17</b>
<b>3.2. Güvence Hizmetlerinde Denetimin Gelişimi .....</b>	<b>19</b>
<b>3.3. Güvence Hizmetlerinde Denetimin Türleri .....</b>	<b>23</b>
3.3.1. Amacına Göre Denetim Türleri .....	23
3.3.1.1. Finansal Tablo Denetimi .....	23
3.3.1.2. Uygunluk Denetimi .....	24
3.3.1.3. Faaliyet Denetimi .....	24
3.3.2. Kapsamına Göre Denetim Türleri .....	25
3.3.2.1. Zorunlu Denetim .....	25



3.3.2.2. İhtiyari Denetim .....	25
3.3.2.3. Sürekli Denetim .....	25
3.3.2.4. Özel Denetim .....	26
3.3.3. Statüsüne Göre Denetim Türleri .....	26
3.3.3.1. Bağımsız Denetim .....	26
3.3.3.2. İç Denetim .....	26
3.3.3.3. Kamu Denetim .....	26
<b>3.4. Güvence Hizmetlerinde Denetim (Audit) ve Aynı Anlamda Kullanılan Gözden Geçirmenin (Review) Kavramsal Farklılığı .....</b>	<b>27</b>
<b>4. Güvence Hizmetlerinde Denetim Türü Olarak Bağımsız Denetiminin Ele Alınması .....</b>	<b>30</b>
<b>4.1. Bağımsız Denetimin Kavramsal Çerçevesi ve Gerekliliği .....</b>	<b>30</b>
4.1.1 Bağımsız Denetimde Amaç ve Kapsam.....	31
4.1.2 Bağımsız Denetim Konusu ve Unsurları.....	31
<b>4.2. Bağımsız Denetimin Gelişimi .....</b>	<b>33</b>
4.2.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları .....	37
4.2.2. Uluslararası Denetim Standartları .....	38
<b>4.3. Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gelişimi .....</b>	<b>39</b>
<b>4.4. Tarihi Finansal Tablo ve Bilgilerin Sınırlı Bağımsız Denetimi ile Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışındaki Güvence Hizmetleri (SBDS-2400 / GDS 3000) .....</b>	<b>42</b>
4.4.1. Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi ( Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı-2400 ) .....	43
4.4.2. Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri ( Güvence Denetimi Standardı-3000 ) .....	44
<b>4.5. Bağımsız Denetçiler.....</b>	<b>46</b>
4.5.1. Bağımsız Denetçi Tanımı.....	46
4.5.2. Bağımsız Denetçi Olabilme Şartları .....	46
4.5.2.1. Bağımsız Denetçi Uygulamalı Mesleki Eğitim.....	47
4.5.2.2. Bağımsız Denetçi Olmada Denetçilik Sınavı.....	48
4.5.3. Bağımsız Denetçinin Yükümlülükleri .....	49
4.5.3.1. Bağımsız Denetçinin Yasal Yükümlülüğü.....	50
4.5.3.2. Bağımsız Denetçinin Mesleki Yükümlülüğü .....	51
4.5.4. Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar .....	53
4.5.5. Bağımsız Denetçilerin Denetim Sonucunda Düzenleyecekleri Denetim Raporu .....	54
4.5.6. Bağımsız Denetçi Tarafından Verilen Görüşlerin Sonuçları .....	55
4.5.6.1. Olumlu Görüş İçeren Rapor .....	56

4.5.6.2. Olumsuz Görüş İçeren Rapor.....	56
4.5.6.3. Görüş Bildirmekten Kaçınılan Rapor.....	56
4.5.6.4. Şartlı Görüş İçeren Rapor .....	57
<b>5. Güvence Hizmetlerinde Denetim Türü Olarak Vergi (Tasdik) Denetiminin Ele Alınması.....</b>	<b>58</b>
<b>5.1. Vergi Denetiminin Kavramsal Çerçevesi ve Gerekliliği.....</b>	<b>58</b>
<b>5.2. Vergi (Tasdik) Denetiminin Gelişimi .....</b>	<b>62</b>
<b>5.3. Vergi İncelemesi .....</b>	<b>65</b>
5.3.1. Tam İnceleme.....	67
5.3.2. Kısa İnceleme / Sınırlı İnceleme .....	67
5.3.3. Karşıt İnceleme .....	68
<b>5.4. Yeminli Mali Müşavirler .....</b>	<b>68</b>
5.4.1. Tam Tasdik.....	70
5.4.2. Kısmi Tasdik .....	70
5.4.3. Tasdiki Zorunlu Olan İşlemler .....	70
5.4.4. Yeminli Mali Müşavir Olabilme Şartları .....	71
5.4.4.1. Yeminli Mali Müşavir Olabilme Genel Şartları .....	71
5.4.4.2. Yeminli Mali Müşavir Olabilme Özel Şartları .....	71
5.4.5. Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı .....	72
5.4.6. Yeminli Mali Müşavirlik Yemini .....	72
5.4.7. Yeminli Mali Müşavir Sorumlulukları .....	73
5.4.8. Yeminli Mali Müşavirler İçin Etik Kurallar .....	75
5.4.9. Yeminli Mali Müşavirler Tam Tasdik Raporu .....	75
<b>6. Bağımsız Denetim ve Vergi Denetiminin Birlikte Üstlenilmesi .....</b>	<b>77</b>
<b>6.1. Bağımsız Denetim ve Vergi Denetiminin Birlikte Üstlenilmesi Durumunun Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi.....</b>	<b>77</b>
6.1.1. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu .....	77
6.1.2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Bağımsız Denetim Yönetmeliği ve Standartları .....	78
<b>6.2. Bağımsız Denetim ve Vergi Denetiminin Birlikte Üstlenilmesi ve Geçiş Süreci.....</b>	<b>81</b>
<b>6.3. Bağımsız Denetim ve Vergi Denetiminin Farklılıkları .....</b>	<b>87</b>
<b>6.4. Bağımsız Denetim ve Vergi Denetiminin Birlikte Üstlenilmesi ve Birlikte Üstlenilmesi Durumunda Sağladığı Yararlar.....</b>	<b>97</b>
<b>Sonuç</b>	
<b>Kaynaklar</b>	
<b>Özgeçmiş</b>	

## Tablolar Listesi

Tablo 1: Makul Güvence ve Sınırlı Güvence Sözleşmeleri Arasındaki Farklar .....	12
Tablo 2: Tasdik Formları .....	16
Tablo 3: Denetim ve İnceleme Karşılaştırılma Tablosu .....	28
Tablo 4: Türkiye’deki Mevzuat ve Standartlar Kapsamında Denetçinin Sorumluluklarının Karşılaştırılması .....	53
Tablo 5: Yeminli Mali Müşavirlerin Görevleri, Ölçütleri ve Bilgi Kullanıcıları .....	69
Tablo 6: Denetim Standartları Açısından Birlikte Üstlenilmesinin Etkileri .....	80
Tablo 7: Tam Tasdik Denetimi ve Bağımsız Denetimin Kullanılan Yöntemler Açısından Karşılaştırılması .....	91
Tablo 8: Tam Tasdik Denetimi ve Bağımsız Denetimin Hedef Kullanıcılar Yönünden Karşılaştırılması .....	91
Tablo 9: Tam Tasdik Denetimi ve Bağımsız Denetimin Karşılaştırılması .....	93
Tablo 10: Tam Tasdik Denetim ve Bağımsız Denetim Kontrol Listesi .....	96

## Şekiller Listesi

Şekil 1: AICPA Standartlarına Göre Güvence Hizmetleri ve Güvence Dışı Hizmetler Arasındaki İlişki .....	7
Şekil 2: Güvence ve Diğer Hizmetler Arasındaki İlişkiler .....	13
Şekil 3: Türkiye’de Bağımsız Denetimin Mevzuatlarla Gelişimi.....	42
Şekil 4: Türk Vergi Sistemi ve Vergi Türleri.....	59
Şekil 5: Vergi İncelemesine Yetkili Kişiler .....	66

## Kısaltmalar Listesi

- AB** : Avrupa Birliği
- ABD** : Amerika Birleşik Devletleri
- AICPA** : Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants)
- AISG** : Uluslararası Muhasebeciler Çalışma Grubu (Accountants International Study Group)
- ASB** : Denetim Standartları Kurulu (Auditing Standards Board)
- ATİK** : Amortisman Tabi İktisadi Kıymet
- AUPE** : Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedür Sözleşmeleri (Agreed-Upon Procedures Engagement)
- BDDK** : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
- BDS** : Bağımsız Denetim Standartlarında
- CPA** : Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (Certified Public Accountants)
- ÇUEHY** : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
- EVK** : Emlak Vergisi Kanunu
- FASB** : Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board)
- FEE** : Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (The European Federation of Accountant)
- GAAS** : Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (Generally Accepted Auditing Standards)
- GAO** : Hükümet Sorumluluk Ofisi (Government Accountability Office)
- GDS** : Uluslararası Güvence Denetimi Standardı
- GİB** : Gelir İdaresi Başkanlığı
- GKGMİ** : Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
- GVK** : Gelir Vergisi Kanunu

**IAASB** : Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board)

**IAG** : Uluslararası Denetim Rehberi (International Auditing Guidelines)

**IAPC** : Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesini (International Auditing Practices Committee)

**IAS** : Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards)

**IASB** : Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board)

**IASC** : Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee)

**IFAC** : Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)

**IFRS/UFRS** : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards)

**ISA** : Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing)

**KDV** : Katma Değer Vergisi

**KGK** : Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

**KHK** : Kanun Hükmünde Kararname

**KVK** : Kurumlar Vergisi Kanunu

**MÖ** : Milattan önce

**MTVK** : Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu

**ÖTVK** : Özel Tüketim Vergisi Kanunu

**PCAOB** : Halka Açık Şirket Muhasebe Denetleme Kurulu

**SAS** : Denetim Standartları Bildirisini (Statements on Auditing Standards)

**SBDS** : Uluslararası Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı

**SEC** : Menkul Kıymetler Komisyonu (Securities and Exchange Commission)

**SGK** : Sosyal Güvenlik Kurumuna

**SMMM** : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

**SPK** : Sermaye Piyasası Kurulu

**SSAEs** : AICPA'nın Onaylama Sözleşmeleri Standartlarına İlişkin Açıklamalar

<b>SSARS</b>	: AICPA Muhasebe ve Gözden Geçirme Hizmetleri Standartları
<b>TDS</b>	: Türkiye Denetim Standartları
<b>TFRS</b>	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TMUD</b>	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>TÜRMOB</b>	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>USGAAP</b>	: Amerika Birleşik Devletleri Genel Kabul Edilmiş Muhasebe İlkeleri (United States Generally Accepted Accounting Principles)
<b>VİVK</b>	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
<b>XBRL</b>	: Esnek İş Raporlama Dili
<b>YMM</b>	: Yeminli Mali Müşavir
<b>YÖK</b>	: Yükseköğretim Kurulu





# BÖLÜM 1

## GİRİŞ

### 1. Giriş

Ülkemizde ve dünyada birçok alanda kendisini gösteren değişim ve gelişim süreci katlanarak etkisini devam ettirmektedir. Bu süreç, finansal alanda yer alan firmaları birbirine daha çok yaklaştırdığı gibi küreselleşmenin getirdiği olanaklar ile de birtakım kontrol mekanizmasının oluşmasına katkı sağlamış ve denetime ilişkin standartlaşmaların önünü açmıştır.

Küreselleşme, finansal piyasalarda işletmelerin güvenilir bilgiye olan ihtiyaç ve taleplerini karşılamakta zorlukları ön plana çıkarmıştır. Yalnızca işletmelerin değil, doğrudan veya dolaylı olarak işletmelerin ortaklarına, yönetici ve çalışanlarına, yatırımcılara, kredi verenlere, devlete ve topluma karşı bilgi ihtiyaçlarını gidermede zorluk yaşandığı görülmektedir. Bu zorlukları karşılamak amacıyla bilgilerin kontrol sürecininin yer aldığı denetim faaliyetlerinin kapsam ve standartları oluşmaya başlamıştır. Böylece günümüz denetim teknikleri ve standartları gelişerek ortaya çıkmıştır.

Ülkemizde finansal bilgilerin güvenine olan talep, bağımsız denetim uygulama ve standartları, mali vergi denetiminin dışında muhasebe ve vergi konusunun işleyişinin bağımsız denetimden süreç olarak ayrışması, maliyenin vergi inceleme yetkisinin kendi bünyesi dışında sınırlı olmak üzere yeminli mali müşavirlere vermesi ve bağımsız denetim gibi zorunlu olmamasına karşın yeminli mali müşavirlerin tasdik edip rapora bağladıkları verilerle işletme ya da mükellef ile birlikte müteselsil sorumluluğu olması, vergi kanunlarındaki sürekli düzenlemelerden dolayı işletmelerin vergi alanında güncel kalabilme tercihleri, ayrıca Türkiye’de muhasebe ve denetim alanındaki çalışmaların uluslararası çalışmalardan farklı bir süreç olarak ilerlemesi birtakım farklılıkların doğmasına ve Türkiye’de bu alanda kapsam ve çerçeve olarak boşlukların oluşmasına neden olmuştur. Bu nedenle bağımsız denetim ve vergi denetimi konusu ülkemizde özel bir önem teşkil etmektedir. Vergi denetimleri sadece Gelir İdaresi tarafından yapılan idari denetimleri değil tam tasdik hizmetlerini de kapsamaktadır. Tam tasdik

ve bağımsız denetim kamu otoritesi dışında meslek mensupları tarafından gerçekleştirilen güvence hizmeti denetimleri olarak birbiriyle bağlantılı olarak yer almaktadır.

Son zamanlarda ülkemizde muhasebe ve denetim alanlarında bu alandaki yasal altyapının oluşturulması için yoğun bir emek harcanmaktadır. Bu emeğin neticeleri kendini muhasebe ve denetim alanlarında gösterse de mevzuat ve uygulama alanında tam olarak farklılıklarını kapatamamıştır. 1980'li yıllardan itibaren ülkemizde denetim alanında kurumsallaşma süreci hızlandırılarak uluslararası çalışmalar yakından takip edilmiştir, uluslararası gelişmelerle uyum çabalarına ağırlık verilmeye başlanmıştır. Her ne kadar ülkemizde ki muhasebe uygulamaları ile uluslararası standartlar ve muhasebe uygulamaları arasındaki farklılıklar yer alsada Türk Vergi Sisteminden kaynaklanan farklılıklar da bulunmaktadır. Bu nedenle çalışma, bağımsız denetim alanındaki değişikliklerle birlikte yerel mevzuata dayanan vergi denetimleri ve temel kaynağını uluslararası standart ve uygulamalardan alan bağımsız denetim arasındaki farklılıklarını ortaya koymayı amaçlamıştır. Güvence hizmetleri yönüyle iki denetim hizmetinin önemi ve karşılaştırılması, iki güvence denetim türünün birlikte yürütülebilirliği ve mevzuat açısından uygulanabilirliği, birlikte üstlenilmesi durumunda geçiş süreci ve sağlayacağı yararlar, çalışmanın temeli olarak yer almaktadır.

Öncelik olarak, güvence hizmetlerinin ne olduğuna yer verilmiştir. Güvence hizmetleriyle ilgili yanlış anlaşımaların önüne geçilmeye çalışılmış, güvence hizmetlerinin kavramsal çerçevesi ve finansal/mali tablolarında ötesinde geniş bir alana sahip olduğu ortaya konulmuş böylelikle bu alandaki çalışmalarda birtakım yanlış anlaşımaların önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Güvence hizmetlerinin finansal bilgilerin denetimini kapsayan dar bir hizmet kapsama sahip olduğu gibi yanlış bir kanı oluşmaktadır ve bu yanlış kanının önüne geçilmesi çalışmanın başlangıç noktasıdır.

Güvence hizmetleri açıklandıktan sonra, çalışmanın asıl konusu olan bağımsız denetim ve tam tasdik denetimini açıklanarak yer vermeye çalışılmıştır. Bağımsız denetimle aynı kavramlar olarak kullanılan denetim türleriyle farklılıklara değinerek bağımsız denetim kavramına açıklık getirilmiştir. Tam tasdik denetim ile ilgili olarak ise mali idare tarafından gerçekleştirilen vergi inceleme ile birlikte farklılığı da ortaya konulmuştur. Sonuç bölümü öncesinde de bağımsız denetim ve tam tasdik denetiminin karşılaştırılmasına yer verilmiş olup; bağımsız denetim ve vergi denetiminin birlikte üstlenilmesi durumunun mevzuat açısından değerlendirilmesi ve bu durumun uygunluğunun ortaya konulması, birlikte üstlenilmesi

durumunda nasıl bir geçiş sürecinin izlenebileceği ve son olarak ta birlikte üstlenilmesi durumunda finansal ve mali denetimlere ilişkin bilgiyi kullanıcılara sağlayabileceği yararlaraya yer verilmiştir.

## BÖLÜM 2

# GÜVENCE HİZMETLERİ, GÜVENCE HİZMETLERİNİN GELİŞİMİ VE ELEŞTİRİSİ

## 2. Güvence Hizmetleri

### 2.1. Güvence Hizmetlerinin Kavramsal Çerçevesi

“Güvence”, Türk Dil Kurumu’na göre *“bir antlaşmada taraflardan birinin sorumluluğu üzerine alması, inanca, teminat, garanti, alınan sorumluluğa karşı olarak ortaya konulan şey ve birinin şüphelerini dağıtmak için söylenen inandırıcı söz, teminat”* (TDK, 2019) anlamları olarak yer almaktadır. İngilizcede, “assurance” anlamı olarak yer alan “güvence” kelimesi aslında, 14.yüzyılın bitimine yakın kullanılmaya başlanılan İngilizcede "vaat, taahhüt" anlamı yerini alan “assurance” ifadesinin dilimizdeki karşılığıdır. Kelime orijini olarak, Fransızca dilinde eski zamanlarda kullanımında "vaat, anlaşma," manasına tekabül eden “assurance” kelimesini karşılamakta olup, aslında Latince dilinde "ad- +securus: assecurar" kelime masterlarının, "güvenini tazeleme, koruma" manasındaki "asseurer" masterından üretilen ifadeyi karşılamaktadır (Altıntaş, 2010). Fransızca’da ise “garantie” anlamına karşılık gelmektedir. Aslında hem Türkçe hem de İngilizce olarak kelime kökenine baktığımızda ortaya çıkan sonuç, güvence denilince; karşılıklı olması, birtakım çıktılar sonrasında ortada vaatlerin yer alması, bu vaatler için teminat gösterilmesi ya da garantiye alınması ve son olarakta sağlanan sonuçlar ile tatmin ve ya huzur olgusunun oluşmasıdır.

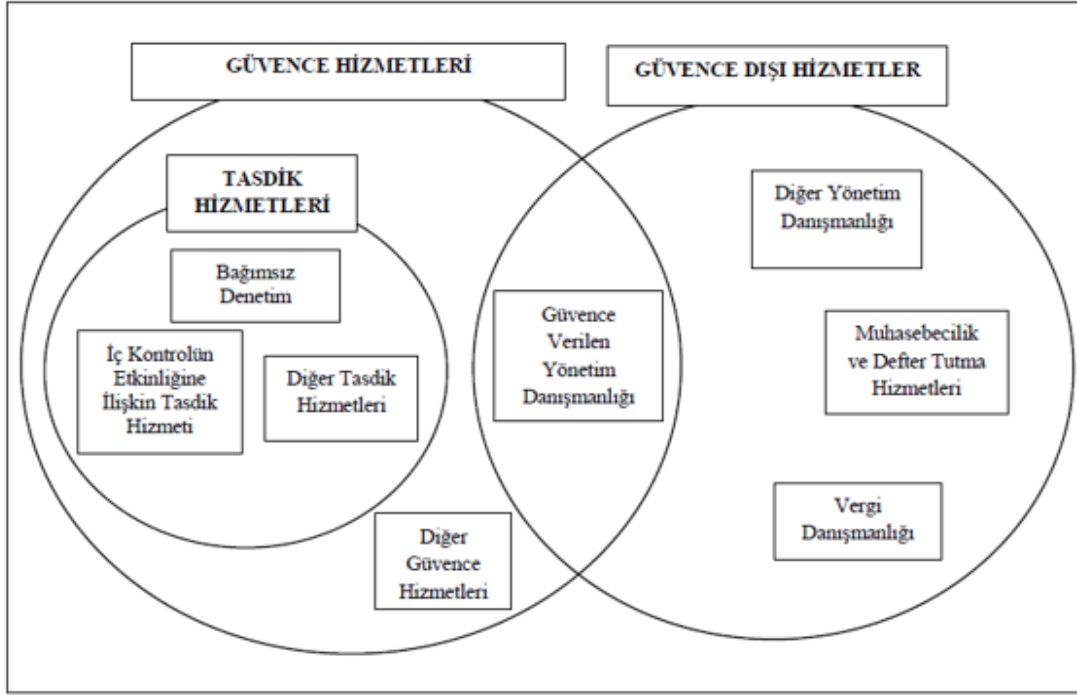
Güvence hizmeti kavramıysa; güven olgusuna ihtiyaç duyan karar alıcı konumunda ve yetkisinde olanlar tarafından yararlanacakları herhangi bir bilginin ve bu bilgilerin kalitesini iyi bir şekilde kullanmak adına aldıkları profesyonel hizmet türleri olarak tanımlanmıştır (Bozkurt, 2012, s.2). Hızla değişen ve kendini yenileyen bir toplum ve değişim içinde bulunan insanlar için artık bilgiye ulaşmak kolaylaşsa da bilgiye olan güven konusunda tereddütler daha da artmaya başlamıştır. Teknolojik alandaki gelişmelerle birlikte küreselleşmenin bir sonucu

olarak ekonomik alanlarda değişimler yaşanmış ve bu süreç içerisinde güvenilir bilgiye karşı ihtiyaç artarak bir gereksinimi doğmuştur. Bu gereksinimlerden dolayı, finansal piyasalarda teknolojiye bağlı olarak güvenilir bilgiye karşı cevap ihtiyacının oluşması, güvence hizmetlerinin ve güvence hizmetlerinin kapsadığı finansal ve mali denetim hizmetlerinde yer aldığı geniş bir hizmet ağının oluşumuna katkı sağlamıştır. Bu hizmetler finansal bilgilerin güvebirliği dışında da birçok alanı kapsayacak şekilde bilgi kullanıcılarına güvence vermeyi amaçlamaktadır (Arens, 2006, s.4-13). Daha geniş bir anlamda güvence hizmetlerini Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA), “*bilgi ya da bilgi bağlamını iyileştirmek amacıyla karar vericilerin daha bilinçli ve daha iyi kararlar vermesini sağlayan, bilgi riskini azaltan, bağımsız ve profesyonel görüş bildirme hizmeti*” olarak tanımlamıştır. Kısacası AICPA Güvence Hizmetlerine İlişkin Özel Komitesi tarafından yapılan tanıma tanıma vurgu yapılarak, komiteye göre güvence hizmetleri, “*karar vericiler için bilgi kalitesini veya içeriğini iyileştiren bağımsız profesyonel hizmetler*” olarak tanımlamıştır. Fakat güvence hizmeti, alt dalı olan güvence denetimiyle karıştırılarak kavramsal olarak yanlış açıklanmakla birlikte, hatalı bir algıyı da doğurmaktadır.

Ülkemizde, bağımsız denetim ve bağımsız denetim dışında yer alan denetim hizmetlerine ilişkin faaliyetleri gerçekleştirme yetkisi Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’ndadır ve bu konuda gerekli çalışmaları yürütmekte olup güvence hizmetleri içerisinde finansal denetim konularına açıklık getirmeye yönelik çalışmalar yürütmektedir. Fakat güvence hizmetleri kavramının sadece finansal ve mali konular kapsamadığını tekrardan belirterek gözetim ve güvence veren kuruluşların bu yönde bir artış göstereceğini ve hizmet içeriğinin ülkemizde de farklı alanlarda da etkisini gösterecektir. Fakat bunun için yetkisi bulunan kuruluşların bu alanda faaliyetlerini gerçekleştirmesi, kamuoyunu bilgilendirmesi ve ihtiyaç duyulan hukuki zeminin hazırlanmasına öncülük etmesi gerekmektedir.

Güvence hizmetleri ülkemizde farklı denetim alanlarında kapsayacak şekilde geniş bir yelpazeye sahiptir. Fakat en bilinen olarak finansal bilgilere ilişkin güvence hizmetleri oluşturmaktadır. Bağımsız denetim ve vergi denetimleri, ülkemizde en yaygın olarak yararlanılan finansal bilgilere ilişkin güvence hizmetleridir. Bağımsız denetim makul bir güvence sunarken, vergi / tasdik denetimleri sınırlı bir güvence sunmaktadır.

Aşağıdaki şekilde de “güvence hizmetleri” içerisinde bağımsız denetim ve vergi (tasdik) denetiminin yerini görebilmekteyiz.



**Şekil 1: AICPA Standartlarına Göre Güvence Hizmetleri ve Güvence Dışı Hizmetler Arasındaki İlişki**

*Kaynak: Arens, Elder, Beasley, s.13.*

Güvence hizmetlerinin temelinde dış bir gözlemci ya da bağımsız statüdeki üçüncü şahıs aracılığıyla hazırlanan dataların, bağımsız bir şekilde gerçekleştirilmesiyle birlikte doğrulanması esasına dayanan bir süreç olduğu söylenebilir. Bu süreci gerçekleştirecek olanların, bağımsız yetkiye sahip olması ve özellikle de belirli bir yeterlilik belgesine sahip bulunan kişiler aracılığıyla yürütülen hizmetlerden, bilgilerin ve bilgi çıktılarının genişletilmesini temsil ettikleri için ilgi duyanlar açısından büyük bir öneme sahiptir. İlgi duyanlar ise ihtiyaç duyulan güven unsurunun amacı yönüyle birtakım farklılıklar içerebilir. Öyle ki, ilgi gereksinimine sahip kişiler bazen şirket ortağı, kredi verenler olduğu gibi bazende mali açıdan gelir elde eden devlet de olabilmektedir. Bu bilgi ihtiyacından dolayı da ya bilginin kalitesine kesin bir inanç besleyecekler ya da kullanacakları bilginin güvenilirliğini konusunda bir değerlendirmeden geçirecek farklı bir gözden geçmesini isteyerek üçüncü bir tarafın bilgisine sunuyor olabileceklerdir (Soltani, 2007, s.49). Dolayısıyla, bilgiye olan güveni arttırmak amacıyla üçüncü kişiler tarafından kontrolleri gerçekleştirilerek bir güvence sunulması bilgi kullanıcılarının işletmeye yönelik güvence duygusunu arttıracaktır. Buradan

çıkan sonuçta aslında, güvence denetimiyle birlikte hizmetlerinin, üçüncü taraflar tarafından sunulan güven duygusunu oluşturması yönünden ne derece önemli olduğunu göstermektedir (Sanal,2002). Sonuç olarak güvence hizmetleri, güvence kelimesinin gerek sözlük anlamından gerekse güvence sözleşmelerinde hareketle üç temel unsurun bir araya gelmesiyle oluştuğunu söyleyebiliriz. Belirli bir olaya dayanması ve olay örgüsünün bulunması, sözü edilen olayın tarafının bulunması ve son olarak da üçüncü bir kişi tarafından sunulan bir teminata dayanmasıdır (Dinç ve Atabay, 2016).

## **2.2. Güvence Hizmetlerinin Gelişimi ve Eleştirisi**

Güvence hizmetleri, finansal ve finansal olmayan konular olmak üzere birçok alanda hizmet olarak verilebilmektedir ve üç ana başlık altında sınıflandırılmaktadır. Bunlar;

- Finansal bilgilere ilişkin güvence hizmetleri,
- Finansal olmayan ve kontrole ilişkin güvence hizmetleri,
- Sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin ve diğer güvence hizmetleridir.

Örnek olarak, bilgi teknolojileri finansal olmayan ve kontrole ilişkin güvence hizmetleridir. Fakat iç kontrol, kapsam ve konusuna göre finansal bilgilere ilişkin güvence hizmetlerinde de yer alabilmektedir. Sürdürülebilirlik raporlarıysa her ne kadar finansal bilgilere ilişkin güvence vermesine rağmen işletmelerin ileriye dönük strateji ve planlarına da ışık tutması nedeniyle ayrı bir sınıflandırma içerisinde yer almaktadır.

Güvence hizmetlerinin gelişimi incelendiğinde bazı yanlışlıkların devam etmekte olduğu görülmektedir. Özellikle güvence hizmetleri gelişimiyle ilgili çalışmalar finansal alanda güvence veren hizmetlere ilişkin olurken, güvence hizmetleri gelişimi de bu başlık adı altında finansal güvence hizmetlerinin gelişimine yönelik olmuştur. Ağırlıklı olarak finansal alandaki ihtiyacın bir sonucu olarak güvence hizmetleri bu çerçevede bir gelişim süreci göstermiştir. Güvence hizmetlerinin gelişimini ele alırken aslında insanlık tarihi kadar eski olduğu ve küreselleşmeyle birlikte teknolojik geliştirmelerin hızlandığı ekonomik alanların ihtiyacını doğuran güvence gereksinimlerinden aslında daha da eskiye dayandığıdır. Bunun anlaşılması için “ Neden güvence hizmetlerine gereksinim vardır? ” sorusuna cevap verebilmek önemlidir.

Güvence hizmetini “dış bir gözlemci ya da bağımsız bir statüdeki üçüncü şahıs aracılığıyla hazırlanan verilerin, bağımsız olarak doğrulanması geleneğine dayandığı” gerçeği üzerinde durulması gerekmektedir. Aslında sorunun cevabıda ihtiyaç olması ve bunun bir ilişkiden kaynaklı olmasıyla doğru ve güvenilir bilgiye gereksinim duyulması olarak önemini ortaya koymaktadır. Eğer bu unsurlar olduğunda güvence hizmetleri finansal konuların dışında da insan ilişkilerin getirdiği güven ve doğrulatma gereksiniminden dolayı daha da eskiye gittiği anlaşılabilecektir. Asıl bunların bir hizmet çerçevesinde veriliyor ve sunuluyor olması gerekmektedir. Güvence hizmetinden bahsedebilmek için taraflar ilişkisi, hizmet konusu, kriter/ölçüt, kanıtla dayandırılmalı ve sonucunda güvence sunabilmesi gerekmektedir.

Çalışmada finansal bilgilere ilişkin güvence hizmetleri incelendiğinden dolayı esas konuyu teşkil eden kısım, finansal bilgilerin denetimi ve kıyaslanabilirliğine ilişkindir. Fakat güvence hizmetlerinde finansal bilgilerin gelişimine baktığımızda yol ayrımları ve standartlar bağlamında farklılaşmaların olduğu görülmektedir. Bu anlamda öncü ülke konumunda yer alan Amerika Birleşik Devletleri’nde ki çalışmalar ve Avrupa Birliği tarafından gerçekleştirilen uluslararası standartlaşma çalışmaları ve gelişmeleri oldukça etkili olmuştur. Aslında, Finansal bilgilere ilişkin güvence hizmetleriyle ilgili ilk çalışmalar AICPA tarafından yapıldığını söyleyebiliriz. AICPA’nın özellikle de 1980’lerden itibaren ortaya koymuş olduğu çalışmalar bu alanda öncülük oluşturmuştur. Fakat uluslararası alandaki çalışmalar ise IFAC tarafından olmuştur ve yürütülmüştür. IFAC tarafından 2002 yılında kurulan IAASB’nin çalışmaları neticesinde 2010 yılında “Uluslararası Kalite Kontrol, Denetim, Gözden Geçirme, Diğer Güvence ve İlgili Hizmet Standartları El Kitabı” yayınlanmıştır. Ülkemizde ise, finansal bilgilere ilişkin TÜRMOB tarafından çalışmaların yapıldığı ve güvence hizmetlerine ilişkin ilk kez ele alındığı görülmektedir. Bu kapsamda 2004 yılında TÜRMOB tarafından “Türkiye Denetim Standartları Kurulu” IAASB aracılığıyla denetim standartlarını Türkçeye çevrildiği görülmektedir. Fakat yasal dayanak oluşturacak şekilde güvence hizmetlerine yönelik ilk hukuki kapsamlı çalışmalar SPK tarafından yürütüldüğü ve gerçekleştirildiğidir (Dinç ve Atabay, 2016).

Güvence hizmetlerinde<sup>1</sup> yaşanan gelişmeler neticesinde güvence hizmetleri çeşitlenmekte olup ülkemizde de güvence hizmetlerinin finansal ve muhasebe denetimleri ile bağlantılı olan

---

<sup>1</sup> Çalışmamızın konusu finansal bilgiye ilişkin güvence hizmetleri olduğundan güvence hizmetleri ile anlaşılması gereken finansal bilgiye ilişkin güvence hizmetleri olmalıdır. Bundan sonraki kullanacak kelimelerden çıkarılacak sonuç finansal bilgiler ışığında yer alacak güvence hizmetleri olmalıdır.



bağımsız denetim ve vergi denetimi alanlarının da dışında çeşitlenerek güvence hizmetlerinin artması beklenmektedir. Dünyadaki gelişmelere baktığımızda güvence hizmetlerinin bir kapsamı ve standardı bir çerçevede verilmeye başlanmış ve bununla ilgili olarak Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu düzenlemeleri bulunmaktadır. Bu düzenlemeler güvence hizmetleri adına bir kılavuz olarak kabul edilmektedir. Her ne kadar IFAC'ın çalışmaları kılavuz konumunda yer alsada da güvence hizmetlerinin doğuşu olarak gösterilen Amerika Birleşik Devletleri'nin de Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü tarafından bu hizmetlerle ilgili ulusal düzenlemelerinden de önemli ölçüde yararlanılmaktadır. Fakat bu çalışmada AICPA'nın ulusal düzenlemeleri ile IFAC'ın uluslararası düzenlemeleri arasında güvence hizmetlerinin tanım ve sınıflandırılma açısından farklılıklar bulunmasından ve IFAC'ın uluslararası bir standart sunmasından dolayı, IFAC'ın Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu'nun yayımladığı "Uluslararası Kalite Kontrol, Denetim, Gözden Geçirme, Diğer Güvence ve İlgili Hizmetler Standartları El Kitabı" çerçevesinde değerlendirilmiştir. Bu çerçevede güvence hizmetleri kapsamında bağımsız denetim ve vergi (tasdik) denetimini güvence hizmetleri altında incelenmiştir.

### **2.3. Güvence Hizmetlerinin Sunduğu Hizmetin Niteliği ve Güvence Seviyeleri Bakımından Sınıflandırılması**

Güvence hizmetlerinin sunduğu hizmetin niteliği bakımından farklı şekillerde sınıflandırmaların yapıldığı görülmektedir. Fakat uluslararası geçerliliği açısından öncelik olarak IFAC ve güvence hizmetlerin standartlar çerçevesinin oluşmasındaki etkisi nedeniyle AICPA'nın sınıflandırmaları açısından ele alınmaktadır. Her ne kadar mevcut düzenlemelerde yer almasada bizlere sunmuş olduğu nitelikleri bakımından diğer güvence seviyeleri açısından da birtakım sınıflandırmayada tabi tutulmaktadır.

#### **2.3.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun Standartlarına (IFAC) Göre Sınıflandırma**

IFAC güvence hizmetlerinin güvence seviyeleri ya da hizmetin sunmuş olduğu niteliğine göre sınıflandırırken iki tip güvence sözleşmesinin amaçlarını taahhüt ederek bir tanımlamada bulunmaktadır. Bu çerçevede de makul güvence sözleşmeleri ve sınırlı güvence sözleşmeleri IFAC'ın sınıflandırması arasında yer almaktadır.

Güvence Denetimlerine İlişkin Çerçeve’de, “(Güvence Çerçevesinde) bir güvence denetiminin “makul güvence” denetimi veya “sınırlı güvence” denetimi olabileceği ve bir güvence denetiminin bir doğrulama hizmeti ya da bir doğrudan denetim olabileceği” olarak belirtilmektedir. (KGK, 2019)

Makul bir güvence sözleşmesi için uygulayıcının güvence sözleşmesi riskini azaltılması denetçinin olumlu sonuçlara ulaşabilme çabasındandır. Bu risk hiçbir zaman sıfırdan aşağıda olamayacağı gibi bu nedenle de hiçbir zaman mutlak güvence olamaz. Sınırlı bir güvence sözleşmesi için ise denetçi makul bir güvence sözleşmesinden daha az kanıt toplar fakat uygulayıcının sonucunun olumsuz bir ifadesi için yeterlidir. Denetçi bunu normalde makul güvence için gerekli olanlardan farklı bir şekilde daha az test gerçekleştirerek veya yapılan testler için daha küçük örneklem büyüklükleri kullanarak elde etmektedir. Makul güvence sözleşmelerinde risklerin kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirgenmesi amaçlanırken sınırlı güvence sözleşmelerinde ise risklerin kabul edilebilir bir seviyeye indirgenmesi amaçlanmaktadır. Bu nedenle sınırlı güvence sözleşmelerinde riskin makul güvence sözleşmelerindeki riskten daha yüksek bir orana sahiptir.

Tarihî finansal bilgilerin bağımsız denetimi veya sınırlı bağımsız denetimi dışındaki güvence denetimleri, makul güvence denetimi veya sınırlı güvence denetimlerini tanımlarken şu açıklamalarda bulunmaktadır;

**a. Makul güvence denetimleri:** Denetçinin, ulaşacağı sonuçlara ilişkin denetimdeki güvence riskinin kabul edilebilir seviyeye indirgeceği güvence denetimlerine karşılık gelmektedir.

**b. Sınırlı güvence denetimleri:** Denetçinin, kullandığı yöntemler ve ulaştığı kanıtlar çerçevesinde önemli yanlışlık içerdiği kanaatine ulaşmasına neden olan konunun dikkat çekici yönleriyle değerlendirerek sonuca yer verdiği güvence denetimlerine karşılık gelmektedir. (KGK, 2019)

Sınırlı güvence denetimlerinde denetçinin asıl amacı, denetim riskini mümkün olduğu sürece kabul edilebilecek bir düzeye düşürmeye çalışmaktır. Ayrıca ulaşılan bu risk, makul bir güvence sunan denetim sonuçlarının elde ettiği güvence denetim risklerinden daha yüksek bir orana sahiptir. Sınırlı bir güvence denetiminde kullanılan prosedürler niteliği bakımından, zamanlama ve kapsam bakımından karşılaştırıldığında, makul güvence denetimine göre ihtiyaç

duyulana karşın daha sınırlı kalmaktadır, fakat denetçinin muhakemesi daha anlamlı güvence seviyesine ulaşmada kullanılmaktadır.

Sözleşme Türü	Amaç	Kanıt Toplama Prosedürleri	Güvence Raporu
<b>Makul Güvence Sözleşmeleri</b>	Denetçinin olumlu ifadesinin temeli olarak, güvence sözleşmesi riskinde sözleşme koşullarında kabul edilebilir derecede düşük bir seviyeye çekilmesidir.	Sistematik sözleşme sürecinin bir parçası olarak yeterli ve uygun kanıt elde edilir.  Sistematik sözleşme süreci içeriği:  -Sözleşme şartlarının kavranması - Risklerin değerlendirilmesi - Değerlendirilen risklere cevap verilmesi - İnceleme, gözlem, doğrulama, yeniden hesaplama, yeniden uygulama, analitik işlemler ve soruşturma işlemlerinin kombinasyonunun kullanılarak ilave işlemler gerçekleştirilmesi.  Bu ilave işlemler, geçerli hallerde, tamamlayıcı bilginin elde edilmesini ve konunun yapısına bağlı olarak, kontrollerin etkinliğinin test edilmesini ve elde edilen kanıtın değerlendirilmesini içeren maddi doğruluk işlemlerini kapsar.	Sözleşme koşulları tanımlanarak görüşler doğrudan ifade edilir.
<b>Sınırlı Güvence Sözleşmeleri</b>	Denetçinin olumsuz bir şekilde ifade edilmesinin temelini oluşturan, güvence sözleşmesi riskinde sözleşmenin koşullarında kabul edilebilir oranda düşük bir seviyeye çekilmesidir fakat bu risk makul güvence sözleşmesinden daha büyük bir risk taşımaktadır.	Sistematik sözleşme sürecinin parçası olarak yeterli ve uygun kanıt elde edilir. Sistematik sözleşme süreci, konunun ve diğer sözleşme koşullarının anlaşılmasını içerir fakat işlemler makul güvence sözleşmelerine oranla sınırlıdır.	Sözleşme koşulları tanımlanır ve görüş dolaylı şekilde, devrik cümleler ile ifade edilir.

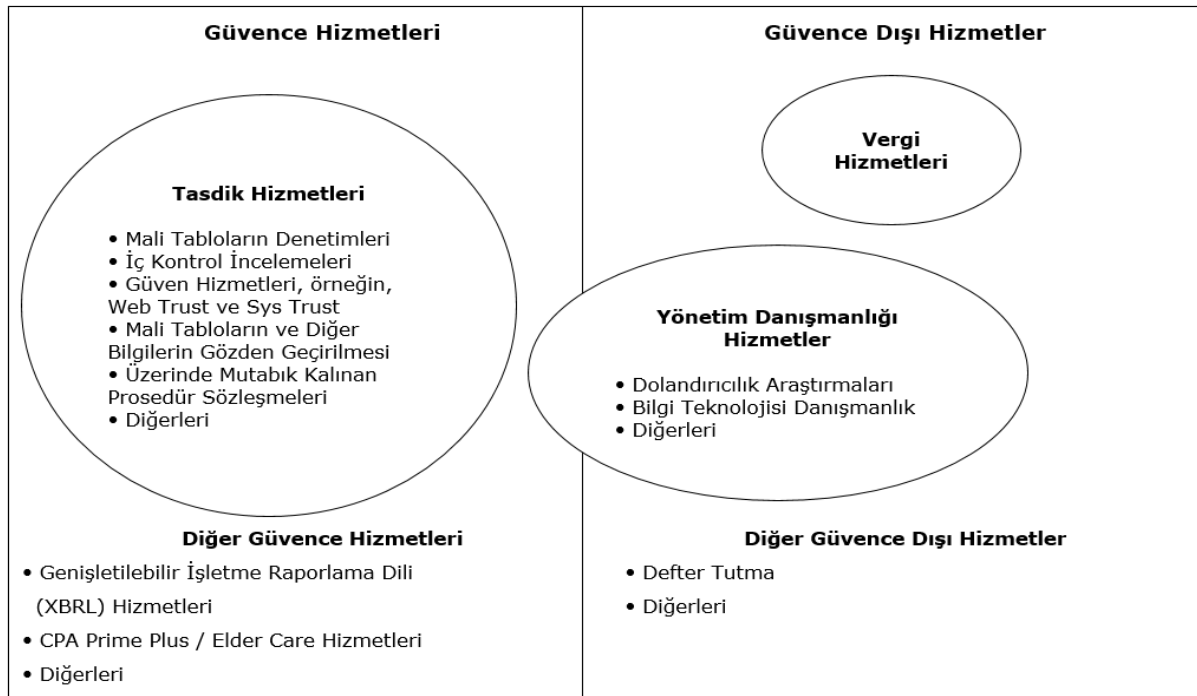
**Tablo 1: Makul Güvence ve Sınırlı Güvence Sözleşmeleri Arasındaki Farklar**

*Kaynak: IFAC - International Framework for Assurance Engagements,(Revised March 2008) , s.21.*

### 2.3.2. Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsünün Standartlarına (AICPA) Göre Sınıflandırma

AICPA tarafından güvence hizmetlerinin sunduğu hizmetin niteliği bakımından ya da seviyesine göre sınıflandırılma IFAC'a göre hizmetin sunmuş olduğu seviyesi yerine daha nitelik ve kapsam odaklı bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur.

AICPA, ‘‘Tasdik hizmetleri’’, ‘‘Derleme / Toplama Hizmetleri’’ ve ‘‘Tasdik Dışı Hizmetleri’’ olmak üzere üç bölümde güvence hizmetlerini ayrıştırmaktadır. Güvence seviyelerine göre böylesi bir ayırım yapılmaktadır. Güvence hizmetlerinde ki bu ayrımlarda bizlere güvence seviyelerine göre ayrışmada ki niteliklerine göre yapılan ayırımın sunduğu hizmet açısından IFAC gibi makul, sınırlı ya da güvence vermektan kaçınarak bir rapor sunması gibi bir ayrışımaya denk geldiğini göstermektedir. Aşağıda da güvence seviyelerine göre arasındaki ilişkiyi gösteren tabloyu görebiliriz. Aslında bu güvence hizmetleri bölümünde yer verdiğimiz Şekil-1 benzer bir çıktıyı vermektedir fakat AICPA’ya göre güvence seviyesini belirlemede bir yol haritasını sunacaktır.



## Şekil 2: Güvence ve Diğer Hizmetler Arasındaki İlişkiler

*Kaynak: O.R Whittington, K. Pany, Principles of Auditing and Other Assurance Services, 20.bs.,2016, s.4.*

### 2.3.2.1. Tasdik Hizmetleri (Attest Services)

AICPA’ya göre tasdik hizmetleri güvence ve güvence dışı hizmetleri olarak iki bölümden oluşmaktadır. Güvence hizmetleri, ‘‘Denetim’’, ‘‘İnceleme’’ ve ‘‘Gözden Geçirme’’ ile açıklanırken güvence dışı hizmetler ise ‘‘Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedür Sözleşmeleri’’ olarak yer almaktadır.

### **2.3.2.1.1. Güvence Hizmetleri (Assurance Services)**

Denetçi güvenci hizmetinde konuyla ilgili kullanıcıların bilinçli kararlar verebilmesi için görüş veya sonuçlarını ortaya koyarak ifade eder.

#### **2.3.2.1.1.1. Denetim (Audit)**

Mali tabloların denetiminde denetçi, finansal tablolardan makul bir güvence elde etmek için (yüksek düzeyde bir güvence seviyesidir) denetim yapmayı planlar ve gerçekleştirir. Kararına dayanarak prosedürleri seçer. Bu prosedürler soruşturma, fiziksel muayene, gözlem, üçüncü taraf onayları içerebilmektedir. Diğer prosedürler ise üzerinde durulacak kadar önemli olmayanların finansal tabloların denetimi içinde gerçekleştirebilmektedir. Bunu yaparken de AICPA Denetim Standartları Tablolarına (SASs), Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GAAS), Halka Açık Şirket Muhasebe Denetleme Kurulu (PCAOB) Denetim Standartlarına uygun olarak gerçekleştirmektedir.

#### **2.3.2.1.1.2. İnceleme (Examination)**

İnceleme, tarihi finansal tablolar dışındaki bilgiler üzerinde yüksek düzeyde güvence sağlamak için tasarlanmış denetim düzeyindeki incelemeleri kapsamaktadır. İnceleme, AICPA'nın Onaylama Sözleşmeleri Standartlarına İlişkin Açıklamalarına (SSAEs) uygun olarak yapılır ve güvenlik ve gizlilik kontrolleri, sürdürülebilirlik, sera gazları, Esnek İş Raporlama Dili (XBRL) ve diğer ticari konularla ilgili bilgiler üzerinde yapılabilir.

#### **2.3.2.1.1.3. Gözden Geçirme (Review)**

Mali tabloların gözden geçirilmesinde denetçinin geçerli bir finansal raporlamaya uygun olarak sunulması için finansal tablolarda yapılması gereken herhangi bir maddi değişiklikten haberdar olup olmadığının rapor edilmesi çerçevesinde temel güvence elde etmeye çalışılmaktadır. Gözden geçirme ise, denetimden çok daha az kapsamlıdır ve çoğu zaman bankalar, alacaklılar veya potansiyel alıcılar gibi dış taraflara mali beyanatta bulunmaları gereken özel şirketler için yapılır.

Finansal tabloların incelemeleri, AICPA Denetim Standartları (SAS) ile ilgili olarak yapılan bazı ara finansal bilgilerin incelemeleri haricinde, AICPA Muhasebe ve Gözden Geçirme Hizmetleri Standartları (SSARS) uyarınca yapılır.

Tarihsel finansal tablolar dışındaki konuların incelemeleri, AICPA'nın Onaylama Standartlarına İlişkin Açıklamalarına (SSAE'ler) uygun olarak yapılır.

### **2.3.2.1.2. Güvence Dışı Hizmetleri (Non-Assurance Services)**

Güvence dışı hizmetlerde, denetçinin görüş veya sonucu ilişkin açıklamada bulunmadığı raporlarıdır.

#### **2.3.2.1.2.1. Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedür Sözleşmeleri (Agreed-Upon Procedures Engagement - AUPE)**

Üzerinde mutabık kalınan prosedür sözleşmeleri katılımı, bir denetçinin, bir müşteri tarafından, denetçi ile belirtilen taraflar arasında kararlaştırılan prosedürlere dayanan bulguları raporunda yayınlamak üzere yapılan güvence dışı hizmetlerdir. Mutabık kalınan prosedürler sözleşmesinde denetçi bir rapor düzenler. Üzerinde mutabık kalınan prosedür sözleşmelerinde denetçi bir rapor sunar fakat ancak konuyla ilgili bir görüş veya sonuç ifadesine yer vermez.

### **2.3.2.2. Derleme / Toplama Hizmetleri (Compilation Services)**

Bir denetçi bu tür bir hizmeti üstlendiğinde, denetçi müşterisine finansal bilgilerin sunumunda yardımcı olmak için muhasebe ve finansal raporlama uzmanlığı uygular, ancak denetçi finansal tablolarda yapılması gereken herhangi bir değişiklik olmadığına dair herhangi bir güvence elde etmek veya sağlamak için bir girişimde bulunmaz. Ek olarak, denetçiden müşteriden bağımsız olup olmadığını belirlemesi gerekir ve denetçi bu tespitini Muhasebe ve Gözden Geçirme Hizmetlerinde Standartlara İlişkin AICPA Tabloları (SSARS) uyarınca hazırlanan bir rapora dahil edecektir.

### 2.3.2.3. Tasdik Dışı Hizmetler (Non-Attest Services)

#### 2.3.2.3.1. Hazırlık Hizmetleri (Preparation Services)

Bir hazırlık hizmetinde, bir denetçi, AICPA Muhasebe ve Gözden Geçirme Standartlarına İlişkin (SSARs) olarak finansal tablolar hazırlamak için müşteri işiyle ilgili bilgilerini kullanır. Bu standartlar, denetçiden müşteriden bağımsız olup olmadığını belirlemesini ya da denetçinin hizmetleri hakkında bir rapor yayınlamasını gerektirmez.

Sonuç olarak, AICPA sınıflandırmasına yer verdikten sonrada burada üzerinde durulmak istenen güvence seviyelerinin IFAC gibi makul, sınırlı ve her ikisini de içerecek bir sınıflandırmaya AICPA’ da da “Tasdik Hizmetleri” olan; denetim, inceleme, gözden geçirme ve üzerinde mutabık kalınan prosedür sözleşmeleri olarak makul, sınırlı ya da her ikisini kapsayacak şekilde yer verilmesidir. Denetim ve inceleme makul bir güvence sunarken, gözden geçirme sınırlı bir güvenceye sunmaktadır. Üzerinde mutabık kalınan prosedür sözleşmeleri ise kullanıcılar tarafından sözleşme ve istenilen hizmet içeriğine göre değişkenlik göstermektedir. Derleme / Toplama ile tasdik dışı hizmetler ise güvence olarak görüş belirtmemesinden dolayı güvence seviyesine dahil edecek bir sınıflandırmada yer almamaktadır.

Aşağıda tasdik hizmetlerinin karşılaştırılmalı olarak güvence seviyelerini gösteren form haline yer verilmiştir.

Sözleşme Türleri	Verilen Güvence Seviyesi	Materyallerin Yanlışlık Riski	Raporun Güvence Mahiyeti	Prosedürler
İnceleme	Yüksek (Makul)	Düşük	«Kanaatimizce...»	Tasdiki sınırlayan riski düşürmek için tüm kombinasyon ve prosedürler
Gözden Geçirme	Orta seviye (Sınırlı)	Orta	«Herhangi bir değişiklik yapıp yapılmadığının farkında olmadığımız...»	Genellikle sınırlandırılmış soruşturma ve analitik prosedürler
Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürler	Özet Bulgular	Sözleşme içeriğine göre değişken	Takip edilen prosedür ve bulguların bir özeti	Kullanıcılarla üzerinde mutabık kalınan prosedürler

**Tablo 2: Tasdik Formları**

*Kaynak: O.R Whittington, K. Pany, Principles of Auditing and Other Assurance Services, 20.bs.,2016, s.3.*

## BÖLÜM 3

### GÜVENCE HİZMETLERİ DENETİMİ

#### 3. Güvence Hizmetlerinde Denetim

##### 3.1. Güvence Hizmetlerinde Denetim ve Kavramsal Çerçevesi

“Denetim”, Türk Dil Kurumu’na göre “*Bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, bakı, teftiş, murakabe, kontrol*” anlamına gelmektedir. (TDK, 2019) Denetim kelimesinin aslı Latince "Contra Rotulus" kelimesine dayanmaktadır(Pekiner, 1984, s.3). Konuşma dilimizde sıklıkla kullandığımız ve denetim kelimesine karşılık gelen kelimeler bulunmakta olup literatürde sıklıkla kontrol ve teftiş kelimelerine yer verilmektedir ve kullanılmaktadır. Teftiş, murakabe ve revizyon ise kullanılan diğer kelimelere örnek teşkil etmektedir. (Karacan ve Uygun, 2012, s.24).

Denetimin kelime manasının yanında kavramsal çerçevesinde baktığımızda öncelik olarak vurgulamak istenilen şey denetim kavramını açıklayan literatürlerde kullanım yerine göre denetim kavramında farklılıklar oluşturmasıdır. Örneğin, kamu işletme denetimleriyle ilgili bir araştırma içerisinde denetimden söz edilirken, denetimi; ekonomik faaliyetler ve bu faaliyetler sonuçlarından doğan çıktılarının birtakım oluşturulmuş kriterler ile arasındaki olumluluk düzeyini tarafsız bir şekilde yer verilerek ulaşılması, değerlendirilmesi ve çıktılarının ilgili taraflara ulaştırılması sürecini kapsayan sistematik bir süreç olarak yer verilmektedir. Burada denetim denilince faaliyet konusuna göre ekonomik olaylarla bağdaştırılarak denetimin ekonomi üzerindeki yerine açıklamaya çalışılmıştır. Ama denetim konusu, çalışma ya da uygulama alanına göre farklılık gösterilse de sadece belirli bir alana indirgenerek genel bir kavramından bahsedilmesi yanlış olacaktır. Bu şekilde bir açıklama sadece denetim alanının bir alt dalı olarak açıklık getirmekten öteye gidemeyecek ve kavramsal bir yanılgıya da sebebiyet verecektir. Fakat genel olacak şekilde denetim açıklamasında bulunacak Sanal’ın ifadelerine yer vermenin daha doğru olduğu görülmektedir. Sanal’a göre denetim, "...bir



*faaliyetin sonuçlarının mümkün olduğu kadar planlara uygun olmasını sağlamak amacıyla standartlar konması, elde edilen sonuçların bu standartlarla karşılaştırılması ve uygulamaların plandan ayrıldığı noktalarda düzeltme önlemlerinin belirlenmesi...*” olarak tanımlamıştır (Sanal, 2002). Buradaki faaliyet kavramı önemlidir, çünkü “faaliyet” ifadesi özel ve ya spesifik bir konu yerine daha geniş bir alana denk gelecek genel bir alan ortaya koymaktadır. Bu faaliyetleri özele indirgediğimizde de denetim faaliyetlerinin alt dallarına ulaşılarak denetimin farklı bir hizmet türüne ulaşabilmekteyiz. Bu husus denetim hizmetlerinin ne ölçüde geniş bir faaliyet alanını kapsadığını göstermektedir.

Denetim hizmetininin oluşmasındaki temel etken, bilgiye ihtiyaç duyanların sunulan bilgilere karşı güven duyabilme arzularıdır. Bu güven duygusu denetimi güvence hizmetleri altında incelememizin gerektiğini ve denetimin kapsamını bizlere sunduğunu anlamada kolaylık sağlayacaktır.

Bilgiye ihtiyaç duyanlar, finansal ve finansal olmayan bilgilerin kullanılması sonucunda birtakım kararlar alırlar ve alınan bu kararların doğruluğunu onaylarlar (Bozkurt, 2012). Bu nedenle, sağlanan bilgilerin güvenilirliği bilgiye ihtiyaç duyanlar için son derece önem teşkil etmektedir tıpkı doğruluğuna olan inancın sağlanması gibi. Fakat ne yazık ki doğruluğuna karşı duyulan şüphe olgusundan dolayı bilgilere karşı güven duyulmama ve doğru olmama riski her zaman bulunmaktadır. Bu durumu ortadan kaldırmak adına birtakım test edilebilir ve kontrol edilebilir bir sürecin oluşturulması ihtiyacını doğurmaktadır. Hedef kullanıcılar tarafından finansal bir karar alma sürecinden sonra duyulan güven ve ortadan kaldırılmak istenen şüphe belki de buna güzel bir örnek teşkil edecektir. Fakat bu ortamın sağlanması kolay görülmemektedir. Güvenilir ve doğru bilgiye ihtiyaç duyanlar tarafından finansal karar alma sürecinden sonra taraflar arasında çıkar çatışmaların oluşması, finansal bir denetim için konuşursak karmaşık bilgilerin ve muhasebe sistemlerinde ki verilerin çokluğu, her bilgiye ihtiyaç duyanların direk olarak bilgiye erişememesi, vb. sebeplerden dolayı denetim zorunlu kıldığı alanlar oluşmuştur ya da yapılması önem teşkil eder bir noktaya gelmiştir (Kavut, 2009). Bu zorunluluk ya da önem teşkil eden durum verdiğimiz örnekte ki gibi sadece finansal alanda değil, işletme, şirket ya da ihtiyaç duyanlar tarafından tüm faaliyetler adına geçerlidir. Fakat denetim kavramı denilince akla finansal bilgilere ilişkin güvence hizmetleri gelmekte ve de bağımsız denetimle birlikte karıştırılmaktadır. Aslında denetim bağımsız denetimi de kapsayan geniş bir alana tekabül eden bir hizmettir.

### 3.2. Güvence Hizmetlerinde Denetimin Gelişimi

Denetimin kökenleri çok eski tarihlere kadar gidebilmektedir. Öyle ki insanların bir araya gelerek toplumları oluşturmaları ve toplumların oluşması ile de birlikte yaşamaya başlamaları bu dönemden itibaren denetimden söz edebileceğimiz sonuçları ortaya koymuştur. Tarihsel alanda yapılan araştırma ve çalışmalara baktığımızda denetimin kökenlerini M.Ö. 3000 yıllara kadar dayandırabilmekteyiz ve ilk olarak Ninova kentinde denetim ile yapılan çalışmaların olduğu ortaya konulmuştur (Sharkansky, 1991). Tarihsel araştırma ve çalışmaların yanı sıra arkeolojik alanda ki yapılan çalışmalar sonucu ortaya konulan bilgilerle de kadim Mezopotamya'da kralların sahip oldukları hububat ambarlarının sayımı ve buradaki görevli kişilerin kontrolünü sağlamak için emrinde bulundurdukları katiplerine birtakım yetki ve sorumluluk verdikleri ilk denetim faaliyetlerinin örneklerini oluşturmaktadır (Khan, Seminer notları). Farklı çalışmalara baktığımız da ise, M.Ö. Çin, Mısır, Yunan ve İslam toplumlarında uygulandığı gösteren sonuçlar yer almaktadır.

Yazılı kaynaklara baktığımızda VII. ve XII. yüzyıllar aralığında İslam medeniyetlerinde halifeler tarafından özel ya da kamu denetimi fark göz etmeksizin denetim faaliyetlerin de bulunduğu dair çalışmalar yer almaktadır (Bezirci, 2011). Fakat günümüzdeki denetim türünün temellerinin sanayi devrimi ile birlikte oluşan iktisadi ve sosyal yaşamın kamu otoritesinin etkisiyle birlikte, kamusal alanda denetim türünün oluşturmuş ve sanayi devrimi sonrasında da küreselleşme ile birlikte kamu otoritesi dışında mobil ortamla birlikte farklılaşarak günümüz denetimlerinin ilk şekilleri oluşturulmuştur ve bu şekillenme denetim kavramıyla birlikte standartlaşma ve kriterlerin belirlenmesi anlamında da çerçevesinin oluşmasını da sağlamıştır. Bu nedenledir ki denetim geçmişini de güvence hizmetleri kadar eskiye dayandığını ve günümüze kadar bir süreç olarak aşama aşama geldiğini söyleyebiliriz. Fakat bu görüşün tersini yazdığı kitaplarında Donald ve William “*Denetim mesleğinin medeniyet kadar eski olduğunu iddia edemeyiz. Bununla birlikte hesap ve kayıtların birkaç bin yıl önce doğrulandığına dair tarihsel kanıtlar vardır.*”(Taylar ve Glezen, 1994, s.16) açıklamasıyla savunmaktadır. William ve Donald açıklamasının denetimin özü ve güvence kaynağının varoluşsal olarak insanlık tarihe kadar eski olduğunu şüphecî yaklaşımın geçerliliğinden kabul etmeyerek insanlık tarihe kadar geriye gittiğini görmemiz gerekecektir.

Denetimin ne kadar geriye dönük olduğu ve tarihi konusunda tartışmalar bulunsa da Porter'ın denetim tarihi sınıflandırması yaparken içinde bulunan denetim teknikleri ve denetim

konusunun içeriğini sorgulayarak bir tasniflemede bulunmuştur. Porter'ın tasnifi beş döneme ayrılmış olup ilki 1840 yılı ve öncesini kapsamaktadır. İkinci dönem olarak 1840 yılları ve 1920 yıllarını, üçüncü dönem 1920 yılların başlarıyla birlikte 1960 yılları arasını, sonraki dönem 1960,'lı yıllar ile 1990'lı yılları arasını ve son olarak 1990;'lı yıllardan günümüze kadar olan yılları kapsamaktadır (Porter ve diğerleri, 2008, s.24). Ayrıca, yapay zeka ve teknolojik alandaki gelişmelerin denetim alanına sızmasıyla birlikte denetimde kullanılan yöntem ve tekniklerin dönüşmesiyle birlikte farklı bir döneme geçilmeye başlanıldığı görülmektedir.

Denetime olan bakış açısı ve faaliyet konusu zaman içerisinde ihtiyaçların değişmesiyle birlikte farklılaşmaya başlamıştır. Bu farklılaşmalarla birlikte denetim kavramı denildiğinde finansal bilgilerin kontrolü için sunulan hizmet faaliyetleri gelmektedir. Bu yanlış anlaşılmanın en büyük sebebi de hiç kuşkusuz ihtiyaçlardaki değişimlerdir. 1840 yılı ve öncesi döneme bakıldığında ekonomik ihtiyaçlar doğrultusunda bireyi ve aileleri kapsayan ekonomik temelli faaliyetler yer almaktadır. Bu dönemde tüm gerçekleşen faaliyetler başlı başına denetimin konusunu oluşturduğu gibi kişilere güven unsurunun sınanabilir olmasıyla temel bir amaçta karşılık bulmaktadır (Güredin, 2007, s.14). 1840 yılı sonrasında ise Sanayi Devrimi ile birlikte işletmelerin oluşması ve teknolojik gelişmeler neticesindeki gelişmelerle finansal bilgilerin kontrolü ve güvenilirliğine duyulan ihtiyaç artmıştır. 1840 yılı öncesinde hileyi önleyen ve güven gerekliliği sadece kontrol mekanizması şeklindeki denetimlerinde değişmesine yani denetim kavramının değişmesine yol açmıştır. Denetim denilince finansal bilgileri kapsayan sınıflandırmaların akla gelmesinin günümüzde finansal bilgilerle yapılan denetimlerin ihtiyaçlarının öneminden kaynaklandığını söyleyebiliriz.

Denetimin meslek olarak ortaya çıkması ve ilk kez meslek unvanının kullanılması 1289 yılında İngiltere'de "Auditor" ifadesinin kullanılmasıyla başlamıştır. Profesyonel anlamda meslek örgütü olarak yer alması ise Venedik'te 1581 yılında meslek örgütünün kurulmasıyla başlamıştır (Selimoğlu, 2014, s.13). Fakat denetim ve denetçiliğin yasal zemine kavuşturulması, 1843 yılında "İngiliz Şirketler Kanunu" ile birlikte denetçilerin şirket sözleşmelerinde tesciline ilişkin olarak şirketlerin bu sözleşmelerinde tasdikinin zorunlu kılınmasıyla olmuştur. Bu yasal çerçeve dolayısıyla 1845 yılında William W. Deloitte tarafından Londra'da, Basinghall Sokağında yer alan İflas Mahkeme binası karşısında finansal bilgilerin doğruluğu için denetim muhasebe bürosu açılmıştır. 1849 yılına gelindiğindeyse William W. Deloitte tarafından Great Western Trenyolu işletmesinin muhasebe, finans alanında ki denetim ve incelemeleri sonucunda bağımsız denetçi olarak atanan ilk denetçi ve

meslek ünvanına kavuşan ilk kişi olur. Günümüzde denetim şirketlerinin doğması ve kamu otoritesi dışında denetçi mesleğinin gelişimi demiryolu sektöründe yapılan inceleme ve teftişler ile doğmaktadır. 1850-1860 yıllarına gelindiğinde ise, demiryolu şirketlerinin hesaplarının tutulması ve kontrolü için başlayan denetim süreci sonralarda yatırımcıların sermayelerini doğru kullanabilmeleri ve sektör olarak standart kabul edilebilecek bir sistem ağının oluşmasını sağlar. Buna ek olarak, İngiltere ve dünyanın farkları ülkelerini kapsayacak şekilde büyük otellerin kullanılabilmesi ve otellerin muhasebelerini tutabilecekleri bir sistem ve kontrol mekanizması geliştirilir (*Deloitte*, 2019). Sonrasında bu gelişmeler denetim alanını farklı alanlarda da yayılmasına ve farklı denetim mekanizmalarının oluşmasının önünü açacaktır.

Modern anlamda kabul edilecek muhasebe/finans denetimin yazılı hale getirilmesi 1850'li yıllarında "İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü" aracılığıyla olmuştur. Ve ayrıca, 1886 yılında "New York'ta Diplomalı Kamu Muhasipleri Kanunu" nun çıkarılmasıyla birlikte denetim standartlarının oluşması anlamında gelişmelerde yaşanmıştır (Duman, 2008, s.10).

Her ne kadar günümüz denetim anlayışının oluşmasında doğuşunun kaynağı olarak İngiltere kabul edilse de bu noktaya gelmesinde Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) yaşanan gelişmeler önemli bir yere sahiptir. ABD'nin New York eyaletinde denetim ilk olarak zorunlu hale getirilmiş ve 1896 yılında yasalaşmıştır. Akabinde diğer eyaletlerinde de yasalaşma sürecinin önü açılmıştır. Ayrıca, ABD'de 1901 yılında Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (Certified Public Accountants - CPA) tarafından denetimi gerçekleştirilen ilk mali tablonun yayınlanması gerçekleştirilmiştir. İngiltere'de ise 1900 yıllarında çıkarılan yasa ile birlikte denetimi zorunlu hale getiren gelişmeler yaşandığını söyleyebiliriz (Uzay, 2009, s.128). 19. yy muhasebe ve finans alanında yaşanan gelişmeler neticesinde denetim ekonomik alanlarla birlikte hiç olmadığı kadar yakınlaşmıştır ve bu dönemde özellikle finansla dayalı denetim yaklaşımları ön plana çıkmıştır. 1960'lı yıllara doğru ilerlediğimizdeyse ekonomik gelişmelerde yaşanan gelişmeler neticesinde Birleşik Krallık'ta başlayan bu sürecin yavaş yavaş Amerika Birleşik Devletleri'ne doğru kaydığını söyleyebiliriz. Bu dönemde yaşanan gelişmeler neticesinde şirket yapılarının büyümeye başlaması ve sermaye piyasalarında hızlı bir trend yakalaması döneme damga vuran hareketliliklerdir. Bu dönemde farklı ve yeni bir yatırımcı sınıfı ortaya çıkmaya başlamıştır. Ve bu yeni sınıf, daha önceki hissedarlardan daha farklı bir görünüme sahip olmuşlardır. Bu farklılaşmanın temeliyse aslında daha önceki yatırımcıların kısmen dahi olsa, sahibi buldukları şirketlerle yakın bir ilişki içerisindeydiler.

Fakat bu dönemde yatırımcıların önceliği sahip oldukları yatırımlardır. Sahip olabilecekleri daha yüksek bir getiride başka bir şirketin yatırımlarına geçmek için daha kolay karar almaktadırlar ve yatırımlarının getirileri için tek bir yatırım aracına yönelmemektedirler. Bu gelişmelerde bize gösteriyor ki, mülkiyetler üzerinde ki aidiyet kavramının değişmesi, çıkarların sahip olunanlar üzerindeki getiri olarak farklılaşmasıyla birlikte işletmelerin sahip oldukları yönetim fonksiyonları giderek birbirlerinden ayrışmaktadır; işletmelerin sahip oldukları yönetim fonksiyonları zamanla yönetimini gerçekleştirdikleri işletmelerde hissedarı olmayan nitelikli yöneticilerden oluşan daha da küçük yapıdaki gruplara doğru geçiş yaşanmıştır (Porter ve diğerleri, 2008, s.32). Bu nedendir ki, işletmelere kaynak sağlayacak olan yatırımcılar tarafından kaynak aktarılacak işletmelerin finansal tablolarına ilişkin bilgilerin doğruluğuna ilişkin ihtiyaç doğmuştur. Bu ihtiyaca ilişkin finansal tabloların güvenilirliğine cevap verebilecek bir denetim süreci ve denetçiye, yatırımcılar ve hissedarlar tarafından ihtiyaç duyulmuştur (A.g.k. , s.34-35). Ekonomik alandaki yaşanan gelişmeler neticesinde bu dönemde denetim finans sektöründe ihtiyaçlardan dolayı hızlı bir şekilde gelişme göstermiş ve bilgisayar ile internetin kullanımıyla birlikte yazılımsal ve donanımsal kontrol denetimleri, kişisel verilerin korunması ve otomatik ya da akıllı sistem süreçlerinin denetimlerinde de gelişmeler yaşanmıştır.

Denetim süreci ve denetime olan ihtiyaç zaman içerisinde artarak ve değişerek ortaya çıkarken, denetime ilişkin yaklaşımlarda da önemli değişiklikler ortaya çıkmıştır.

Finansal bilgilerin denetiminde ilk zamanlarda yüzde yüz belge incelemesi şeklinde, hata ve hileleri ortaya çıkartılmak odaklı olan denetim anlayışının 19.yy'da yaşanan gelişmeler neticesinde, "...sermayenin hisselerine ayrılması, hisseleri halka açılmış anonim şirketlerin kurulması, bankacılık ve sigortacılıkta meydana gelen gelişmeler..."(Haftacı, 2011, s.2) ile birlikte denetim de değişim ve dönüşüm süreci geçirmiştir. Meydana gelen değişim süreci ise; 1900'lü yıllara kadar kapsayan süreçte belge denetimi, 1900 ve 1930'lu yıllar arasında finansal tablo denetimi, 1930'lu ve günümüze kadar sisteme dayalı iç kontrol denetimleri, bilgi teknolojileri ve faaliyet alanındaki yönetim denetimleri, 21. yy sonrası ortaya çıkan ekonomik skandallarla birlikte risk odaklı denetimleri kapsamaktadır (Kakaşçı, 2017).

Sonuç olarak ihtiyaçların değişmesiyle birlikte denetim türleri ve konusunda da farklılıklar oluşmuştur. Farklı metot ve yaklaşımlarla denetim hizmeti kendini güncel tutarak ihtiyaçlara cevap verebilecek düzeyde bilgi isteyenlere karşı güven hizmeti sunmaya çalışmaktadır.

Günümüzde de finansal konularda ve ekonomi piyasalarındaki ihtiyaçtan dolayı denetim giderek finansal konuların gündeminde daha ön planda anılmaya başlamıştır.

### **3.3. Güvence Hizmetlerinde Denetimin Türleri**

Güvence hizmetlerinde denetimi farklı şekillerde sınıflandırılmaktadır. Fakat denetimi en geniş haliyle sınıflandıracak olursak “...beşli sınıflandırmaya tabi tutulabilir; Uygunluk Denetimi, Performans Denetimi, Mali Denetim, Bilgi Teknolojisi Denetimi, Sistem Denetimi”(İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, 26226). Fakat literatürde denetim sınıflandırmalarını incelediğimizde amacına, konusuna, özelliğine ve niteliğine göre çeşitli şekillerde de alt birimlere ayırarak sınıflandırmalarda yapıldığı görülmektedir. Bizler çalışmamızda daha kapsayıcı olduğundan “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” kapsamında değerlendirmesi daha uygun olacaktır. Yoksa denetimi farklı açılardan sınıflandırmak mümkündür (Kebeli, 2012).

#### **3.3.1. Amacına Göre Denetim Türleri**

Denetimin hangi amaçla yapılıyor olması nedeniyle bir sınıflandırmada bulunabilmektedir. Ayrıca denetimin amacı aslında denetimin konusunun ne olduğu sorusuna cevap verebilmekte olup amacına ya da konusuna göre denetim türleri şeklinde bir sınıflandırmada da bulunabileceğidir. Fakat literatür taramalarında denetimin amacına göre bir sınıflandırma belirleniyor olmasından amacına göre bir sınıflandırmada ele almak daha doğru bir sonuç doğuracaktır. Bu nedenle, amaçlarına göre denetim türlerini; uygunluk denetimi, finansal tablo denetimi ve faaliyet denetimleri şeklinde üçe ayırabilmekteyiz.

##### **3.3.1.1. Finansal Tablo Denetimi**

Finansal tablo denetimi, bir işletmenin finansal tablolarının, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne (GKGMİ) ve muhasebe standartlarına uygun olarak faaliyet sonuçlarının doğru ve güvenilir bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği konusunda finansal tablolarının denetiminin gerçekleştirilmesi görüşünün oluşturulmasıdır (Cömert, 2013, s.14). Bu nedendir ki denetime kapsamında yer alacak finansal tabloların yeterli sayıda kanıt toplanmasına ve elde edilen bu kanıtların bir değerlendirilmeye tabi tutulmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

Finansal tablo denetimindeki amaç aslında finansal tablolarının yasal mevzuatlara, muhasebenin temel ilke ilkelerine ve muhasebe standartlarına uygun bir şekilde kontrollerinin sağlanıp, tespiti konu olanların ortaya konularak, olması gereken sonuçları gösterip göstermediği noktasında bir görüş oluşturmaktır ve oluşan görüş finansal tablolar denetiminde sistematik bir alanı oluşturmakta olup ilgili finansal tabloların dayanağını teşkil eden kayıt ve belgelerin değerlendirilmesine tabi tutularak, elde edilen bulguların denetim raporuna bağlanması şeklinde olmaktadır (Ergin, 2006).

### **3.3.1.2. Uygunluk Denetimi**

Bir işlemin finansal işlemlerinin ve işletme faaliyetlerinin yetkili üst makamlar tarafından belirlenmiş olan kurallara, yöntemlere ve mevzuata uygun gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin belirlenebilmesi amacıyla yapılan inceleme uygunluk denetimi olarak ifade edilmektedir (Kepekçi, 2000, s.2). Vergi denetmenleri tarafından yapılan denetimler vergi mevzuatları uygunluğuna ve doğruluğuna göre olması nedeniyle uygunluk denetimine örnek verilebilir. Burada asıl sınıflandırmaya tabi olmasının nedeni denetimlerin hangi ölçütlere göre gerçekleştirildiğidir. denetimin uygunluğuna göre sınıflandırmaya tabi olmasını doğurmaktadır. Bu kapsamda uygunluk denetimi ölçütlerini; kanun, yönetmelik ve tüzükler, temel sözleşmeler, üst yönetim prosedür ve uygulamaları, yönetim kurulu kararları, işletme içi yönetmelik ve yönergeler, üçüncü kişilerce yapılan sözleşmeler olarak sıralayabiliriz (Haftacı, 2011, s.6-7).

### **3.3.1.3. Faaliyet Denetimi**

Faaliyet denetimi, bir işletmenin gerçekleştirmekte olduğu faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini değerlendirme maksadıyla faaliyetlerinde yer alan yöntemlerin incelenmesini içermektedir (Kepekçi, 2000). Faaliyet denetimleri, işletme etkinliğinin ve işletme performansını ölçülmesinde önemli bir süreci kapsamaktadır (Kavut, 2009). Faaliyet denetimine performans denetimi de denilmektedir (Toroslu, 2012, s.68).

### **3.3.2. Kapsamına Göre Denetim Türleri**

Denetimin kapsam olarak sınıflandırılması dört yönlüdür. Bunlar; Zorunlu, İhtiyari, Sürekli ve Özel Denetim' dir.

#### **3.3.2.1. Zorunlu Denetim**

Yasal düzenlemeler ve mevzuatlar açısından yapılması zorunlu olan denetimlerdir. Yapılması zorunlu olduğundan dolayı bu denetimlerin yapılmaması ya da yaptırılmaması neticesinde birtakım yaptırım ve cezai sonuçları doğurmaktadır.

#### **3.3.2.2. İhtiyari Denetim**

İhtiyari denetim adından da anlaşılacağı üzere herhangi bir zorunluk çerçevesinde dahil olmayan ve isteğe bağlı olarak gerçekleştirilen denetimlerdir. Başka bir ifadeyle Gündoğdu ihtiyari denetimleri, *“Yasal olarak yapılması zorunlu olmayan, işletmenin kendi isteği ile gerçekleştirilen denetimdir.”* olarak tanımlamıştır. İşletmelerde yapılan faaliyet denetimi ile iç denetimde ihtiyari denetime örnek olarak verilebilmektedir (Gündoğdu, 2016, s.391).

#### **3.3.2.3. Sürekli Denetim**

Sürekli denetim, hisse senetlerinin halka arzı gerçekleştirilmiş şirketlerin, bankaların ya da yatırım amaçlı elde tutulan fonlarının, yıllık olarak finansal tablolarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe ve Denetim Standartları göre bağımsız deneticiler tarafından hazırlanması olarak tanımlanmaktadır (Haftacı, 2011, s.11). Sürekli denetimin en belirgin özelliği, tam denetim olarak gerçekleştirilmesidir. Tam denetimden kasıt, mali yılı kapsayacak şekilde mali yılın bitmeden önce denetim sözleşmesinin imzalanması ve denetimi gerçekleştirecek denetçi tarafından makul ve yeterli kanıt toplanabilmesi, denetim standartlarına uygun bir şekilde denetimi gerçekleştirebilmesidir. Sürekli denetimlerde kapsam olarak herhangi bir sınırlamayla karşı karşıya kalınmaması söz konusu değildir. Bu nedenle; sürekli denetimlerde denetim raporunun güvenilirlik seviyesi oldukça yüksek bir seviyeye ulaşabilmektedir (Karacan ve Uygun, 2012, s.38) .



### **3.3.2.4. Özel Denetim**

Özel durumlara ilişkin belirli bir amaca hizmet etmesi sebebiyle yapılan denetimlere özel denetim denilmektedir. Örnek olarak, “*işletmelerin tasfiye, birleşme, devir, bölünme gibi durumlarda veya halka ilk defa açılacak şirketler için...*” (Mert, 2014) verilen hizmetler gösterilebilir.

### **3.3.3. Statüsüne Göre Denetim Türleri**

Statüsüne göre denetim türleri denetimi gerçekleştiren denetçilerin statülerine göre belirlenmektedir ve Bağımsız, Kamu ve İç Denetim olmak üzere üç şekildedir.

#### **3.3.3.1. Bağımsız Denetim**

Bağımsız denetim, kurum dışı ve kurumla organik bir bağına sahip olmayan kişiler ve kurumların yaptığı denetime denir. Bu süreç; finansal tabloların, genel geçer muhasebe kavramı, standartları ve ilkelerine uygunluğuyla enformasyonun doğruluğunun ve gerçekçiliğinin sağlanıp sağlanmadığının denetçilerce denetimin şartlarına göre kayıt, defter ve belgeler aracılığıyla incelenerek tespitlerin raporlanmasıdır (Kavut, 2009, s.36).

#### **3.3.3.2. İç Denetim**

İç denetim, işletmeye ve işletme yönetimine hizmet etmek amacıyla işletmenin kendi içerisinde kurulmuş bir değerlendirme fonksiyonudur. İç denetim, işletmedeki iç kontrol sisteminin sağlıklı çalışıp çalışmadığı konusunda üst yönetime bilgi sağlamaktadır (Bozkurt, 2015, s.137). İç denetim, işletme faaliyetlerini en iyi şekilde gerçekleştirebilmek için risk, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini arttırmayı hedeflemektedir. Finansal konularda olduğu gibi finansal olmayan konularda da denetimi yapılabilir.

#### **3.3.3.3. Kamu Denetim**

Kamu denetimi, görevleri ve yetkileri yasalardan alan, kamu kurumlarında çalışan, denetimde kamu yararını esas alan kişilerce yapılan denetim olarak tanımlanmaktadır (Selimoğlu, 2017, s.14). Kamuya ve özel sektöre yönelik olmaları neticesinde iki tür kamu denetiminden söz edebiliriz. Bu denetimi gerçekleştiren kişilere de kamu denetçisi denilmektedir. Kamu

denetimi faaliyetleri kamuda istihdam edilen bu kamu denetçileri aracılığıyla yürütülmektedir. Yeminli mali müşavirler tarafından gerçekleştirilen vergi denetimlerinin de kamu denetimleri olarak sayılmaktadır.

### **3.4. Güvence Hizmetlerinde Denetim (Audit) ve Aynı Anlamda Kullanılan Gözden Geçirmenin (Review) Kavramsal Farklılığı**

Denetimin ve gözden geçirme her ne kadar birbirinden farklı iki güvence denetim hizmeti olsada iki denetim faaliyeti çoğu zaman birbirleri yerine kullanılmaktadır ve yanlış bir sınıflandırmada yer almaktadır.

Denetim ve ilgili hizmetleri için arasındaki farkların ortaya konulması adına denetim ve rehberlik standartlarının çerçevesinde bir kapsam oluşturulmaya çalışılmıştır. İlgili hizmetler arasında gözden geçirme, prosedürler üzerinde anlaşmaya varılması, derlenmesi de bulunmaktadır. İnceleme çoğu kez denetim ile karşılaştırılır fakat denetimin bir kuruluşun finansal bilgilerinin tam olarak incelenmesi ve aynı konuda görüş bildirmesi bakımından farklı oldukları görülmektedir. Burada kast ettiğimiz denetim, modern denetim anlamında sanayi devrimi sonrasında ortaya çıkan ve finansal tabloların denetim ile iç içe geçtiği ortamdaki denetim olarak düşünülmelidir. Denetimin kapsam olarak genişliği ve çerçevesinin geniş olmasından tezimizde oluşturmaya çalıştığımız güvence hizmetleri ışığında bağımsız denetimin alt yapısı anlamındaki denetim öngörüsünde, ortaya koyduğumuz çalışmaların temeli olarak anlaşılmalıdır. Çalışmamızın bu bölümünde modern finansal tablo denetimin anlam olarak aynı çerçevede düşünülecek ve bu bağlamda gözden geçirme ile arasındaki farklılaşmaya değinilmiştir. İki hizmet arasındaki farklara ilişkin ise karşılaştırma tablosu, tanım, temel farklar ve sonuç olarak değerlendirmeye çalışılacaktır.

Aşağıda karşılaştırmalı olarak denetim ve gözden geçirme arasındaki genel farklılıklara yer verilmiştir.

<b>Karşılaştırma</b>	<b>Denetim (Audit)</b>	<b>Gözden Geçirme (Review)</b>
<b>Anlam</b>	Denetim, doğru ve dürüst bir görüş sunup sunmadıklarını kontrol etmek için bir işletmenin hesap defterlerinin sistematik ve akıllıca incelenmesini ifade eder.	Gözden geçirme, değişiklik yapma ihtimalinin olup olmadığını belirlemek için denetçi tarafından yapılan mali defterlerin değerlendirilmesini ifade eder.
<b>Güvence Seviyesi</b>	Makul Güvence, Sınırlı Güvence	Sınırlı Güvence
<b>Raporlama Çıktıları</b>	Olumlu Güvence Beyanına Dayalı	Olumsuz Güvence Beyanına Dayalı
<b>Maliyet Açısından</b>	Yüksek Maliyetli	Nispeten Daha Düşük Maliyetli

**Tablo 3: Denetim ve İnceleme Karşılaştırılma Tablosu**

**Kaynak:** <https://keydifferences.com/difference-between-audit-and-review.html>

Modern denetim anlam olarak önceki bölümlerle de anlattıklarımız çerçevesinde finansal tablolara ilişkin görüşlerini açıklamak amacıyla bir işletmenin finansal tablolarının, kayıtlarının, fiziksel envanterinin, faaliyetlerinin, performanslarının tarafsız ve objektif bir incelemesi olarak bir denetim raporu aracılığıyla sunulması olarak tanımlayabiliriz. Ayrıca denetim türleri olarak bağımsız denetim, iç denetim ve sınırlı denetim gibi farklı türlerde olabilmektedir.

Gözden geçirme, finansal tablolara ilişkin denetçi tarafından sınırlı güvencenin verildiği bir değerlendirme olarak tanımlanmaktadır. İşletmelerin finansal tablolarında herhangi bir

değişiklik yapılmasından ziyade olması gerekenler üzerinde bir sonuç sunulması şeklinde anlaşılmalıdır. Kısacası inceleme denilince anlaşılması gereken finansal tabloların olumsuz güvence olarak ifade edilen önemli yanlışlıklardan yoksun olduğunun belirlenmesini ifade etmektedir.

Gözden geçirme, denetimden bir farkı da inceleme yapabilmek için denetçiden şirketin iç kontrol sistemi hakkında tam bir bilgiye sahip olması ve ayrıca denetim prosedürleri hakkında bilgi sahibi olması gerekliliği aranmadan, denetimde olduğu gibi sözleşmeye dayalı olarak analitik prosedürlere temellendirilerek denetçi tarafından yapılan araştırmalara dayandığını söyleyebiliriz. Gözden geçirme, işletmenin finansal tablolarında resmi bir değerlendirmesi olarak yer alırken denetimde gerçeklere dayanarak görüş ve karar verebilmek adına işletmenin finansal tabloların bağımsız bir raporlanmasını oluşturmaktadır. Denetimde denetçi tarafından denetlenecek finansal tablolar hakkında makul veya sınırlı güvence sunulabilirken inceleme sadece sınırlı bir güvence sunabilmektedir. Denetimde, denetçinin görüşü bir denetim raporunda pozitif güvence iddiası olarak verilirken incelemede, denetçinin görüşü sunulan raporda negatif güvence iddiası olarak ifade edilir. Tablomuzda da belirttiğimiz üzere denetim gözden geçirmeye nazaran çok daha maliyetli bir süreçtir.

Bir denetim hizmeti gözden geçirmeye karşılaştırıldığında denetimin daha önemli sonuç ve değişiklikleri ortaya koyacak sistematik bir süreç olduğunu, bir denetimde denetçinin bu süreçte iç kontrol sistemi hakkında tam bilgi sahibi olması gerektiği temel farklılığı oluşturmaktadır. İkinci farklılık sundukları güvence düzeylerindeki farklılıktır. Denetim makul ve sınırlı güvence verebilirken gözden geçirme sınırlı bir güvence sunabilmektedir. Denetim hizmetinin bir işletme bakımından yasal çerçevede zorunlu olduğu durumlar söz konusuysen gözden geçirme çoğunlukla isteğe bağlı bir kontrol sistemini oluşturmaktadır. Bu anlamda bakıldığında gözden geçirme vergi denetimiyle daha yakın bir statüde yer almaktadır. Burada ayrıca IFAC ve AICPA tarafından güvence hizmetleri seviyelerine ve niteliği yönünden bir sınıflandırma yapıldığında daha öncede değindiğimiz gibi IFAC makul güvence ve sınırlı güvence olarak bir sınıflandırma yapıldığı görülmektedir. AICPA ise güvence hizmetlerini konu ve kapsam olarak sınıflandırılarak denetim, inceleme, gözden geçirme olarak ayrı bir sınıflandırma sağlamıştır. IFAC tarafından denetim aslında bir nevi makul güvence seviyesine denk gelirken AICPA tarafından ise inceleme ve denetim ile aynı düzeyde bir güvence seviyesine denk gelmektedir. Sınırlı güvence ise gözden geçirme ile aynı düzeyde bir güvence seviyesine denk gelmektedir.

## BÖLÜM 4

### GÜVENCE HİZMETLERİNDE DENETİM TÜRÜ OLARAK BAĞIMSIZ DENETİMİN ELE ALINMASI

#### 4. Güvence Hizmetlerinde Denetim Türü Olarak Bağımsız Denetiminin Ele Alınması

##### 4.1. Bağımsız Denetimin Kavramsal Çerçevesi ve Gerekliliği

Bağımsız denetim, “*Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder.*” (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, m.12) olarak tanımlanmıştır. Ayrıca, ilgili kanun maddesine ilişkin benzer bir açıklama, işletmelerin açıklanacak raporlarında ve Kurulca istenmesi halinde ibaresi eklenerek benzer bir tanımlamaya da Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’inin 4. maddesinde yer verilmiştir.

Sonuç olarak, bağımsız denetim işletme ya da şirketlerin finansal bilgilerinin uygun ve makul güvence verecek ölçüde defter, kayıt ve belgelerinin kontrolünün sağlanarak rapora bağlanmasıdır şeklinde tanımlayabiliriz.

Bağımsız denetim hizmetinin verilebilmesi bir takım standartlar çerçevesinde bir süreç dahilinde ilerlemektedir. Bağımsız denetimin, finansal faaliyetlerin standartlar çerçevesinde denetim görüşünün oluşması ve denetim raporunun hedef kullanıcılara aktarılma süreci nedeniyle (Ertaş, 2018), Kenger tarafından bağımsız denetim tanımlanırken; finansal tablo bilgilerinin makul ve uygunluğuna ihtiyaç duyanlar ile bağımsız denetimi gerçekleştirecekler

tarafından oluşan ilişkiden raporun sunulmasına kadar oluşan sürece değinerek bir tanımlamada bulunmuştur. Kenger, meslek mensubu olarak kendi adına ya da denetim firması adına, hizmet akdi çerçevesinde müşterilerinin finansal bilgilerinin kontrolünün sağlanması, uygunluğunun sağlanarak performans denetiminin gerçekleştirilmesine bağımsız denetim (Kenger, 2001) olarak yer vermiştir.

Bu açıklama ve tanımlar çerçevesinde, bağımsız denetimi tanımlarken bağımsız denetimi gerekli kılan standartlar, kanun ve yasal mevzuatlar çerçevesinde ele alınarak değerlendirilmesi doğru olacaktır. Örneğin bağımsız denetim yapılabilmesi için ilgili firmanın bu bilgilerin uygunluğunu istemesinin yanında o işletmeler ile bağımsız denetimi gerçekleştirecekler arasında birtakım şartların sağlanması gerekmektedir. Bu finansal bilgilere verilecek hizmet bağımsız denetim tabi olması ihtiyaçtan ziyade zorunluluktan da kaynaklanmakta olacağı gibi makul ve uygun bilgiyi isteyen işletme ve bu hizmeti verecek bağımsız denetçiler arasındaki ilişkinin bağımsızlığı zedeleyecek bir ilişkide olmaması ya da bağımsız denetçinin bağımsız denetimi verebilecek yetkinlik ve gerekli şartları taşıyor olmasından kaynaklanabilmektedir.

#### **4.1.1 Bağımsız Denetimde Amaç ve Kapsam**

26.12.2012 tarihli ve 28509 sayılı resmi gazete yayınlanan “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” ‘ne göre bağımsız denetimin amacı, finansal tablolar ya da finansal bilgileri de içeren konular olmak üzere belirli bir çerçevede Türkiye Denetim Standartları’na (TDS) göre güvence oluşturabilmek adına görüş oluşturmak olduğu belirtilmiştir. Ve yine aynı yönetmeliğin başka bir maddesinde denetim konusunun makul veya sınırlı güvence sağlamak olduğunun üzerinde durulmuştur. Ayrıca, bağımsız denetime konu olan denetimde, sınırlı güvence oluşturulmasına yönelik herhangi bir mevzuatında ya da denetime ilişkin sözleşmesinde açıkça yer almamışsa denetim makul güvence verecek şekilde gerçekleştirileceği vurgulanmıştır. Makul ve sınırlı güvence seviyesinin belirlenmesi ve kapsamının açıklanması TDS çerçevesinde belirlenmektedir.

#### **4.1.2 Bağımsız Denetim Konusu ve Unsurları**

Bağımsız denetimin konusunu, mesleki şüphecilik içinde mesleki etik ilkelere bağlı kalarak TDS çerçevesinde uygun ve yeterli denetim kanıtlarının toplanması ile bu kanıtlara dayanak

oluşturacak denetim görüşünün oluşturulması ve oluşturulan bu görüşün rapora bağlanması oluşturmaktadır.

Bağımsız denetimin konusu aynı zamanda bağımsız denetim unsurları içerisinde yer almaktadır. Bağımsız denetimin unsurları ise; denetimin konusu, tarafları, kıstası, kanıtları ve raporu olarak sıralayabiliriz.

Bağımsız denetimin konusu, Türk Ticaret Kanunu, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve diğer mevzuat hükümleri uyarınca bağımsız denetime ilişkin çerçevede açıklanmış ve ilgili yasal mevzuatlar çerçevesinde değerlendirilmektedir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde, konusu olarak “*Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre denetlenmesi öngörülen finansal tablolar, yıllık faaliyet raporları, riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistemler ile sair mevzuat uyarınca doğrudan veya dolaylı olarak denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından denetlenmesi, incelenmesi veya değerlendirilmesi öngörülen diğer hususlara ilişkin konuları kapsar.*” (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 28509) olarak ifade edilmiştir.

Bağımsız denetimin taraflarını ise denetimi yapan, denetimi gerçekleştiren ve denetimi kapsamında ihtiyaç duyan ya da etkilenenler olmak üzere bağımsız denetimin taraflarını oluşturmaktadır.

Bağımsız denetim unsurlarını oluşturan diğer bir konu ise denetim kıstasıdır. Bağımsız denetim gerçekleştirilmeden önce denetim konusuna uygun şekilde değerlendirilmesi için önceden belirlenmiş birtakım kıstaslar bulunmaktadır. Finansal bilgiler açısından Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türk Ticaret Kanununun (TTK) ve diğer mevzuattan kaynaklanan yükümlülükler ya da yasal mevzuattan kaynaklanan sınırlamalar, çerçevesinin oluşturan denetim kıstaslarıdır. İsteğe bağlı olarak gerçekleştirilen bağımsız denetimlerde ise denetim kıstasının belirlenmesi denetimi talep edenler tarafından oluşturulmaktadır.

Bağımsız denetime olan ihtiyaç finansal bilgilere olan güvensizlik ve sahip olunan bilgilere karşı şüpheli yaklaşımdan kaynaklanmaktadır. Fakat bu güvensizliğe yönelen sebepler sadece ihtiyaç değil bazen de firmaların çıkar temelli faaliyetleri neticesinden de kaynaklanabilmektedir. İşletme sahiplerinin çıkarları neticesinden olduğundan yüksek ya da

düşük gelir gösterebilmeleri güveni başka bir şekilde kullanmaya örnek gösterilebilir ya da işletmelerin uzmanlık ve tecrübe gerektiren finansal konularda danışmanlık ve destek alma ihtiyacı duymaları da bağımsız denetimi gerekli hale getirebilmektedir. İşletmelerin klasik aile şirketi yapılarında değişiklikler olması, çok uluslu ve ortaklı yapılar haline gelmesi finansal bilgilere karşı ihtiyaç duyanların sayısının artmasıyla da başka bir gereklilik alanı oluşturmuştur. İşletmelerin gelecekle ilgili kararlar alması ve mevcut durumlarını iyice analiz edip yönetmek için de bağımsız denetim sonuçlarına ihtiyaç duyabilmektedirler.

## **4.2. Bağımsız Denetimin Gelişimi**

Bağımsız denetimin gelişimiyle ilgili yapılan çalışmalar incelendiğinde aslında denetim ile bağımsız denetim arasındaki yapılan yanlışlıkların gelişimi açısından da hatalı bir tasnife yer verilerek kullanıldığı görülmektedir. Bağımsız denetim, denetim kadar eskiye dayanmamaktadır. Bağımsız denetimin gelişim sürecini incelediğimizde aslında mevzuatsal ve yasal düzenlemelerle birlikte uluslararası alanda yapılan standartlaşma kapsamında ele alınması gerekmektedir.

Sınırlı sorumlu şirketler tarafından bağımsız denetçiler aracılığıyla ilk olarak muhasebe denetimi yaptırılma zorunluluğu 1900 yılında İngiltere’de görülmüştür. Almanya’da ise anonim şirketlerin bağımsız denetime tabi tutulma zorunluluğu 1931 yılını bulmuştur. Amerika Birleşik Devletlerine baktığımızda ise hisseleri borsaya kote şirketler için bağımsız denetim ilk olarak 1934 yılında zorunlu hale getirilmiştir. Ekonomi ve sermaye piyasalarında yaşanan gelişmeler ve gözle görülebilir hareketlilikler dolayısıyla ortaya çıkan gelişmeler, tek bir yapıya sahip ulusal şirketlerin yerini uluslararası şirketlere bırakmaya başlaması, hem ulusal hem de uluslararası piyasaların kredi kullanımlarına yönelik taleplerinin hatırı sayılır oranlara ulaşması, bağımsız denetimin önemini ve gerekliliğini arttıran etkenlerdir. Yaşanan bu gelişmelere paralel olarak bağımsız denetim uygulama yöntemlerinde de gelişmeler yaşanmakta olup denetim risklerinde tespit edememe oranında düşüşler görülmeye başlamıştır. Ayrıca, teknolojik alanda yaşanan gelişmelerle birlikte kayıt ve belge kontrollerinden ziyade bilgisayar ve programlamalarla birlikte bilgilerin işlenmesi ve işlenen bilgilerin kayıtlı verilerden kontrol edilebilmesi imkanı doğmuştur. Geleneksel denetim kontrol mekanizmaları yerini daha modernize tekniklerle ve araçlarla %100 yakın bir kontrol edebilme imkanı sunabilmektedir. Aslında ihtiyaçların artması ve çeşitlenmesiyle birlikte denetim türlerinde de ihtiyaçlara göre denetim türleri gelişmekte ve çeşitlenmektedir. Son



zamanlarda bağımsız denetim alanında yaşanan gelişmelerin teknoloji ve piyasaların artan talepleriyle birlikte yaşanan gelişmeleri gözler önüne sermektedir. Muhasebe alanında dokümantasyon ve belge kayıtlarının kontrolü şeklinde yürütülen denetim teknikleri, bilgisayar yazılım ve programları aracılığıyla birlikte geleneksel denetim teknikleri yerini modern denetim tekniklerine bırakarak yeni denetim sürecini oluşturmuştur. 1900'li yıllarda bilgisayar kullanımının yeni yeni işletme bünyelerinde ve ekonomik piyasalarda yer etmesiyle birlikte muhasebe ve finansal bilgilerin, bilgisayarlarla işlenip kontrolleri için düzenlemeler yapılmış olması güzel bir örnektir. Geleneksel denetim uygulamalarında görülen problemler ve aksaklıklar daha doğru sonuçlara ulaşabilecek yeni denetim yaklaşımlarını ve bilgisayar programlarıyla gerçekleştirilecek denetim tekniklerinin ortaya çıkmasını gerekli hale getirmiştir. Günümüze geldiğimizde ise bilgisayarlar ve denetim yazılım programlarının kullanım alanı bulan denetim araçları haline dönüştüğünü görmekteyiz (Erden, 1996, s.7).

1920-1960 yıllarında yaşanan gelişmeler ile birlikte özellikle 1.Dünya Savaşı sonrasında; işletme sayılarının artması ve işletmelerin hızlıca büyümeleri, refah seviyelerindeki artışlar, sanayi sektörünün genişlemesi, şirketlerin bir araya gelerek daha büyük yapıdaki holding şirketleri oluşturmaları denetim alanına duyulan ihtiyacı arttıran önemli gelişmelerdir (Wootton ve Source, 1992, s.7-8). Bu dönemde denetimde sağlıklı verilerden beslenmeyen bilgiler artmış ve güvenilir bilgiyi elde etmeyi zorlaştıracak farklı finansal uygulamalar kullanılmaya başlanılmıştır. Böylesi bir dönemde de denetim şirketlerinin finansal denetimlerinin yanı sıra denetim faaliyetleri dışında da danışmanlık sağladığı faaliyet alanları oluşmuştur ve denetim şirketlerinin danışmanlık alanında da fazla süre harcama yol açmıştır. Ve bu dönemde denetim şirketlerinin faaliyet alanlarının genişlemesi ve çeşitlenmesine yol açarak denetim şirketleri ve denetime duyulan ihtiyacı arttırmıştır.

İngiltere'de şirket denetimleriyle ilgili denetçilerin görev ve sorumluluklarının yasal düzenlemelerle ortaya konulması sağlanmıştır. Fakat denetimin gerçekleştirilmesine ilişkin olarak herhangi bir düzenlemeyi kapsayacak şekilde bir düzenleme olmamıştır. Denetimin nasıl yapılması gerektiğini kapsayacak geniş bir düzenlemeyi Amerika da yapılan düzenlemelerde görmekteyiz. Bu nedenle denetim teknikleri konusunda Amerikan ekolünün öncülük ettiğini söylememiz daha doğru olacaktır (Matthews, 2006, s.79-80). Büyük Buhran' dan sonraki döneme baktığımızda ise, sermaye piyasasını güçlü tutmak ve krizin etkilerinden kurtulabilmek adına muhasebe ve denetim alanında düzenlemelere gidilmiştir.

Muhasebe ve denetime karşıda güven unsurunun oluşturulması sağlanılmaya çalışılmıştır. (Wootton, 1992). İkinci dünya savaşı dönemine baktığımızda ise savaşın getirdiği maliyetler, savaş ortamının ekonomik işletmelere yüklediği zorluklar, savaş ortamında piyasalarda oluşan belirsizlikler, savaşın finansmanının sağlanması adına ağır vergilerin getirildiğini görmekteyiz. Bu nedenle daha çok bu dönemde bağımsız denetim firmalarının vergisel danışmanlık alanında hizmetler verdiğini söyleyebiliriz. Savaş sonrasında ise bağımsız denetim firmalarının denetim hizmetleri ile birlikte yönetim danışmanlığı, finansal sistemlerinin oluşturulması gibi faaliyet alanlarında hizmetler verdiği görülmekte olup önemli faaliyet alanlarını oluşturmuştur. (Matthews, s.11)

Muhasebe standartlarının uluslararası düzeye getirilmesi konusunda ilk çalışmayı 1959 yılında kaleme aldığı makalesiyle Jacop Kraayenlof tarafından yapılmıştır. Bu nedenle Kraayenhof' un standartlaşma alanındaki çalışmasıyla uyumlaştırma sürecinin öncüsü olarak kabul edildiğini söyleyebiliriz. Standartlaşma alanında ki ikinci çalışma ve gelişmeye baktığımızda ise Uluslararası Muhasebeciler Çalışma Grubu'nun (Accountants International Study Group-AISG) 1966 yılında birbirinden bağımsız olarak gelişen muhasebe farklılıklarının ortaya konulması ve farklılıklarının giderilmesine yönelik olarak kurulmasıdır. Amerika, Kanada ve İngiltere ile yaşanan farklı muhasebe uygulamaları ortaya çıkarak uluslararası alanında bir standartlaşma oluşturulması adına zorluk olarak görülmeye başlamıştır. 1972 yılına gelindiğinde, kurulan bu çalışma grubunda muhasebe farklılıklarını giderecek ve ortak standartların oluşturulması amacıyla uluslararası bir örgütün kurulmasının gerekliliği üzerinde durularak, örgütün gereklilikleri adına öneride bulunulmuştur. Yaşanan bu gelişmeler neticesinde de 1973 yılında International Accounting Standarts Committee (IASC) adıyla İrlanda, İngiltere, (Batı) Almanya, Hollanda, Avustralya, Meksika, ABD, Kanada, Japonya'nın katılımı eşliğinde Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi kurulmuştur. IASC'nin amacı olarak tüm dünyada kabul göreceği ve uygulama alanı bulunabilecek uluslararası temel standartların oluşturulması olmuştur. Günümüze baktığımızda ise 2001 yılında IASB'nin (International Accounting Standards Board) kurulmasıyla IASC yerini IASB'ye bırakmıştır. ABD'de ayrıca bu komitelerinin yanı sıra standartlar ve uyumsallaştırılmakı alanında çalışmalarına devam eden kurum görevinde bulunan FASB'de (Finansal Accounting Standards Board) görev almaktadır (Çelik, 2013). Fakat 2002 yılında ABD'de IASB ve FASB birlikte çalışmaya başlamıştır. ABD'de bulunan iki kurul ve komitenin birleştirilmesinde ki amaç aslında kendilerine uygulama alanları bulunan USGAAP ile IAS/IFRS ile oluşacak farklılıkları kırmaya yönelik olup

oluşturulması kararlaştırılan standartlar arasındaki farklılıkları önlemeye çalışmaktadır (Çankaya, 2007, s.132).

Bağımsız denetimin gelişmesi için bu anlamda gerek uluslararası çalışmalar gerekse ABD’de ve Avrupa’da ki çalışmalar standartlaşma ve uyum konusunda önemli gelişmelere yol açmaktadır. Özellikle Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), ve bünyesinde yer alan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IASB), ABD’de yer alan ve bu anlamda öncü konumunda bulunan Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), Avrupa’da bulunan Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE) çalışmalarının yakinen takip edilmesi gerekmektedir.

Amerika’da 1952-1997 tarihleri arasındaki çalışmaları ile birlikte muhasebe ve raporlama konusunda standartların oluşmasında GAO (Government Accountability Office) kurulmasıyla birlikte önemli bir yol kat edilmiş ve gelişmeler yaşanmıştır. Oluşturulan yeni standartların ise genel kabul görmüş muhasebe standartları olarak kabul edilmiştir. Ayrıca bu standartlar, ABD’de ulusal konsey ve iç denetim raporu yayınlanmasını yardımcı olduğu gibi Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü tarafından da genel kabul görmüş muhasebe standartları olarak kabul edilmiştir (Figlewicz ve diğerleri, 1985, s.79-80).

Bağımsız denetimde önemli gelişmelerin yaşanması ve standartlaşma yönünde önemli noktaya gelinmesi, denetim gerçekleştiren firmaların aynı zamanda danışmanlık hizmetlerini sunabilmesi ve bunun ortaya çıkardığı sonuçlardır. 2001 yılı ve sonrasında yaşanan Enron ve WorldCom raporlarının şirket hisselerini iflasa sürüklemesi ve piyasalara karşı güvensizliğe (Oktay, 2013, s.62) neden olması standartlaşmanın gerekliliğin temel nedeni olmuştur. Denetim kalitesinin artırılması ve birtakım kıstasların getirilmesi konusunda, Arthur & Andersen firması tarafından Enron şirketinin denetimi esnasında, denetim sonrasında ortaya çıkması ve raporlanması gereken bilgilerin saklandığı ve gerçeklerin örtbas edilerek doğru olmayan denetim sonuçlarının rapora eklenmesiyle yaşanan hadise, belkide en önemli dönüm noktalarından biri haline dönüşmüştür.

Aslında bakıldığında standartların gelişmesi ve bağımsız denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik çalışmalar, bağımsız denetim alanında yaşanan gelişmelere bağlı olarak ilerlemektedir. Yaşanan gelişmeler ve sonucundaki ihtiyaçlar nedeniyle bağımsız denetim

ile ilgili yasal düzenlemeler alanında çalışmalar yapılmasına ve uluslararası denetim standartlarının kullanım alanının yaygınlaşmasına olanak sağlamıştır (Ertaş, 2018).

Bağımsız denetimle ilgili yasal mevzuatı sıralayacak olursak bağımsız denetim standartları; Uluslararası Denetim Standartları, ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu standartlarıdır (Aqel, 2013). İki bağımsız denetim standartlarının ABD’de kullanıldığını diğer denetim standartlarının da ABD dışındaki ülkelerde kullanıldığı söyleyebiliriz. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu denetim standartları ABD’de özel şirketler, işletmeler, kamu şirketleri ve diğer Menkul Kıymetler Komisyonu (Securities and Exchange Commission – SEC) şirketler için kullanılmaktadır. Uluslararası Denetim Standartları ise ABD dışında kalan ve bu standartları baz alan ülkelerde uygulama ve kullanım alanı bulunduğunu söyleyebiliriz (A.g.t. , 2013).

#### **4.2.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları**

ABD’de yer alan Menkul Kıymetler Komisyonu tarafından 1947 yılında denetçinin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olacak şekilde yaptığı denetim ve incelemelerinin denetim raporuna eklenilmesi konusunda duyuru yayımlamıştır. Fakat yazılı denetim standartlarında böylesine bir sonucun rapora eklenilmesine ilişkin yazılı bir standart eksikliğinden dolayı Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) Denetim Usulleri Komitesi, "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları: Anlamı ve kapsamı" konulu bir kitapçık yayımlanması gerektiğini öngörmüş olup kitapçık yayımlamıştır (Ricchiute, 1982, s.73). Yayımlanan bu kitapçıkta standartlar dokuz adet olup farklı kategorilerden oluşturulmuştu. Her bir kategori üç standardın bir araya gelmesiyle oluşturulmuştur. Daha sonradan ise onuncu standart kapsamında yeni bir standart eklenerek kitapçığa dahil edilmiştir.

Denetim Usulleri Komitesi, Denetim Standartları Yürütme Komitesi olarak 1973 yılında adını değiştirerek çalışmalarına devam etmiştir. Denetim Standartları Yürütme Komitesi sonrasında ise Denetim Standartları Bildirisini (Statements on Auditing Standards – SAS) olarak standartlara yeni eklemeler yaparak yayımlarda bulunmuştur. 1978 yılına gelindiğinde ise Denetim Standartları Yürütme Komitesi, tekrardan bir isim ve kurum yapısında değişikliğe giderek Denetim Standartları Kurulu olarak (Auditing Standards Board

- ASB) çalışmalarına devam etmeye başlamıştır. Ve bu tarihten sonrada yayımlanan temel bildiriler Denetim Standartlar Bildirisi olarak anılmaya başlanılmıştır (Taylor ve Glezen, 1994, s.13).

#### **4.2.2. Uluslararası Denetim Standartları**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından Uluslararası Denetim Standartları (ISA) yayımlanmaktadır. IAASB, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) 'nun bağımsız standartlarının belirlenmesinde ve ortaya konulmasındaki çalışmalarını yürüten kurullarından bir tanesidir. IFAC ise muhasebecilik mesleğinin uluslararası alanda buluşturan kuruluşlarından bir tanesidir. Aslında Uluslararası Denetim Standartlarının oluşturulması esnasında genelden özele doğru bir kurumsal ve standartlaşma oluşturulmaya çalışarak uluslararası alanda ortak bir çalışma yürütülmektedir. Ve bu çalışmalar neticesinde Uluslararası Denetim Standartları belirlenmeye çalışılmaktadır.

7 Ekim 1977 tarihinde Almanya'da gerçekleştirilen 11. Dünya Muhasebeciler Kongresinde IFAC'ın kurulması kararlaştırılmıştır. IFAC'ın kurulmasıyla birlikte bugün IFAC'ın toplamda 125 ülkede faal olup 164 üye ve ortağa sahiptir. Ayrıca, 2.5 milyon fazla muhasebeciyi temsil etmektedir (IFACa, 2019). IFAC Meclisi ve Konseyinin Ekim 1977'deki ilk toplantısında, IFAC komitelerine ve çalışanlarına ilk beş yıllık faaliyetler boyunca rehberlik etmek üzere 12 aşamalı bir çalışma programı geliştirildi. Bu iş programının birçok unsuru bugün hala geçerliğini korumaktadır(IFACb, 2019).

Mayıs 2000 tarihinden sonra IFAC olarak tekrardan adlandırılacak olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Konseyi tarafından 1970 tarihinde Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesini (IAPC) oluşturulmuştur. IAPC tarafından ise 1980-1991 tarihlerinde uluslararası denetime ilişkin bilgileri içeren Uluslararası Denetim Rehberi (IAG) yayınlamıştır (Pekdemir, 2010, s.124) ve 1991 yılına gelindiğinde ise ilk olarak Uluslararası Denetim Standartları yayınlanmıştır.

IFAC tarafından 2002 Nisan'ın da bağımsız bir şekilde faaliyetlerini yürütebilmesi ve uluslararası standartları belirlemesi için IAASB 'ı kurulmuştur. Ve bu tarihten sonra artık IAPC yerini IAASB'ye bırakmış olup Uluslararası Denetim Standartları belirleme görevi

üstlenmiştir. IAASB, temel amacı denetim uygulamalarını dünya genelinde geliştirmeye çalışmaktadır (Aqel, 2013).

Uluslararası denetim standartları konularını, ilgili hizmetler standartları ve ilke kararları, bağımsız denetim standartları, güvence ve kalite kontrol standartları, sınırlı bağımsız denetim standartları ile Etik kurallar oluşturmaktadır.

### **4.3. Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gelişimi**

Türkiye’de bağımsız denetim ekonomik gelişmelerle paralellik göstererek ve ülke sermayesi ile kaynağının yurtdışı pazarlara açılmasıyla birlikte, uluslararası alandaki düzenlemelerle karşılaşmıştır ve bu karşılaşmayla birlikte birtakım uyum çabaları neticesinde bağımsız denetim ülkemizde yer almaya başlamıştır. Tabi burada AB üyelik süreci neticesinde uyum ve geçiş safhaları açısından da bağımsız denetim daha fazla yer etmeye başlamıştır. Ve akabinde yaşanan gelişmelerle birlikte 2012 yılında Yeni Türk Ticaret Kanunu ile bağımsız denetimle karşılaşmıştır.

Osmanlı Devleti’nin yıkılıp yeni bir devlet kurulmasıyla birlikte Cumhuriyetin ilk ticaret kanununun 1926 yılında kabul edilmesi ve özel sektör alanındaki gelişmeler bağımsız denetim alanındaki en önemli gelişmelerin başlangıcı olmuştur. Özellikle bu dönemde karma ekonominin benimsenmesiyle birlikte hem özel sektörün gelişiminin önü açılmış hem de devletçi anlayış ile birlikte çıkarılan vergi kanunları ve muhasebe alanındaki uygulamalarla devlet eliyle yürütülen bir sürecin başlanması sağlanılmıştır (Güvenli, 2015, s.42). Fakat özel sektör ve bankacılık alanındaki gelişmeler, ekonomik alandaki dar boğazlılık ve tarıma dayalı ekonomiden dolayı pek fazla gelişim gösterememiştir.

Türkiye’de muhasebeciler tarafından muhasebenin bir meslek olarak kabul edilmesi ve yasal bir statüye kavuşturulması konusunda önemli çalışmalar yapılmıştır. 6762 sayılı ticaret kanunu ile 1956 yılında her ne kadar yasal bir çalışma gerçekleştirilse de muhasebe, muhasebe mesleği ve bağımsız denetimin konusunda eksikleri gideremediğini söylememiz gerekmektedir. Ülkemizde muhasebecilik mesleği ve bağımsız denetimin gelişimi konusundaki en önemli gelişme 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’dur. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile birlikte bağımsız denetimin hem yasal bir zemine oturtulması hem de işletmeler/kurumlar açısından önemli noktalara ışık tuttuğunu söyleyebiliriz (Yıldız, 2017).

Ülkemizde bağımsız denetim gerekliliği öncelik olarak 1970’li yıllarda Türkiye’de bulunan ulusal firmaların yabancı kaynaklardan yararlanmak istemesi ve yabancı kredi kuruluşlarından sermaye ihtiyacını gidermek ihtiyacından dolayı denetim yapma zorunluluklarıyla karşılaşmaları neticesinde olmuştur. Sonraki yıllarda ise, yabancı sermayeli şirketlerin faaliyetlerini Türkiye’de yürütmeye başlamasıyla muhasebe denetimlerine duyulan ihtiyaç artmıştır. Yaşanan bu gelişmeler neticesinde de Sermaye Piyasası Hukuku’nda bağımsız denetim düzenlenmiş ve genel bir çerçevesi oluşturulmak üzere kapsamı ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu çalışmalar neticesinde de uluslararası denetim standartlarından yararlanılarak; bağımsızlık ilkesi, bağımsız denetim, mesleki özen, mesleki titizlik ve mesleki yeterlilik konuları hazırlanılmıştır. Bankacılık ve Sigortacılık Hukuku’nda yer alan bağımsız denetim düzenlemelerinden de bu çalışmalar neticesinde uluslararası denetim standartlarına uyumlu olacak şekilde düzenlenmeye başlanmıştır (Türker, 2006, s. 93).

Ülkemizde bağımsız denetim ve bağımsız denetçilik mesleği olarak gelişmesine baktığımızda, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği’nin (TMUD) 1942 yılında kurulmasıyla birlikte olduğunu söyleyebiliriz. TMUD tarafından yapılan çalışmaların her ne kadar zorunluluğu ve bağlayıcılığı olmasada “lisans düzeyinde eğitim, staj ve sınav” olacak şekilde düzenlenerek oluşturulması meslek olarak kazandırılması konusunda önemli bir gelişme olarak yer almaktadır. Fakat asıl bağlayıcılığı ve zorunluluğu 1974 yılında olmuştur. Lisans düzeyinde olmak kaydıyla üç aşamalı bir şekilde eğitim-staj-sınav şeklinde uygulanmaya başlanılmıştır. Bu gelişmeler neticesinde de 1977 yılında, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun (IFAC) kurucu üyelerinden bir tanesinde TMUD olmuştur.

Sermaye Piyasası’nda yer alan şirketlere ilişkin denetim zorunluluğunun getirilmesi ve yerli, yabancı olarak yer alan on dokuz denetim firmasının bu kapsamda kurulmasıyla birlikte, 1987 yılında yasal olarak denetim faaliyetlerinin ülkemizde başlamıştır (Kurt, 2015).

Ülkemizde bağımsız denetim gerekliliği öncelik olarak 1970’li yıllarda Türkiye’de bulunan ulusal firmaların yabancı kaynaklardan yararlanmak istemesi ve yabancı kredi kuruluşlarından sermaye ihtiyacını gidermek ihtiyacından dolayı denetim yapma zorunluluklarıyla karşılaşmaları neticesinde olduğunu belirtmiştik. İkinci olarakta banka ve mali kuruluşların artan talepleri doğrultusunda olmuştur. 1960’lı yıllarından beri faaliyette

bulunan bankalar, fon sağlayan kuruluşlar, yurtdışından fon talep etmeleri neticesinde birtakım finansal ve mali tablolarına ilişkin bağımsız denetim zorunluluğuyla karşı karşıya kalmışlardır. İlk zamanlarda yurtdışı bağımsız denetim şirketleri aracılığıyla bağımsız denetim faaliyetleri gerçekleştirilse de 1970'li yıllardan sonra uluslararası faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinin ülkemizde yer alan firmalar aracılığıyla faaliyetlerini yürüttüğü bir denetim sistemi modeline dönüşmüştür (Bezirci ve Karasioğlu, 2011).

Sermaye Piyasası'nda yer alan şirketlere ilişkin denetim zorunluluğun getirilmesi ile birlikte ülkemizde 1987 yılında yasal zorunluluk olarak ilk defa bankalarda uygulanmıştır. Sermaye piyasası için ilk düzenlemeler oluşturularak kuralları belirlenmiştir. Fakat halka açık şirketleride kapsayacak şekilde zorunlu bağımsız denetim 1989 yılında uygulanmaya başlanmıştır.

SPK tarafından hazırlanan 22 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" ile birlikte ülkemizde sermaye piyasaları açısından denetim standartlarına ilişkin önemli düzenlemelere yer verilmiştir. 3568 sayılı kanunun ve ilgili kanunda yer alan maddeler çerçevesinde hazırlanan, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (ÇUEHY) ile de bu düzenlemelere açıklık getirilmeye ve yasal zemine oturtulmaya çalışılmıştır (Mert, 2014).

1987 yılında SPK tarafından Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik yayımlanmıştır. Yönetmelik ile birlikte halka arz olan anonim şirketlerini de kapsayacak şekilde 1989 yılında bağımsız denetim zorunlu hale getirilmiştir. Seri: X No: 16 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ 'in 1996 yılında yayımlanmasıyla birlikte de denetim uygulamaları hükümleri genişletilmeye çalışılmıştır. Seri: X No: 22 sayılı Tebliğ'in 12.06.2006 tarihinde SPK tarafından yayımlanmasıyla birlikte de denetim standartlarının Uluslararası Denetim Standartlarına uyumlu hale getirilmeye çalışılmıştır. Sonuç olarak ilgili tebliğ günümüzdeki halini almıştır (Karadeniz, 2015).

26/09/2011 tarihli ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. KGK'nın görevine bakacak olursak; Uluslararası Muhasebe Standartlarını ve Uluslararası Denetim Standartlarının dilimize çevrilmesiyle birlikte TMS ve TDS olarak yayımlamaktır



(Ayaydın, 2018). KGK ayrıca, hazırlanan standartlarla ilgili olarak gözetim, kamuoyunun bilgilendirilmesi ve görüş alınmasında yetkili kurum olarak yer almaktadır.

1981 yılında Sermaye Piyasa Kanunu'nun kabul edilmesi, 2005 yılında Bakanlar Kurulu tarafından 26.09.2011 tarih ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile denetim alanındaki uygulamalara ilişkin düzenlemeleri yapmak üzere KGK'nın kurulması ve 2011 yılında 6102 Yeni Türk Ticaret Kanununun kabul edilmesi, ülkemizdeki bağımsız denetim alanında atılan en önemli adımlar olduğunu söyleyebiliriz. Özellikle, 6102 sayılı Kanun'un sermaye şirketlerinde murakıplığı kaldırıp bağımsız denetimi getirmesi ve muhasebe, denetime ilişkin standartların yasal düzenlemelerinin oluşturulması önemli aşamalar olarak gösterilebilir. (Şengel, 2011)

Türkiye'de bağımsız denetim serüveninde yaşanan olaylar ve düzenlemelerle sonucunda geldiği nokta aşağıda özetle açıklanmaya çalışılmıştır. Bağımsız denetimin mevzuatsal olarak yaşanan gelişmeler aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

13.01.2011	6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanununun yayınlanması
02.11.2011	660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile KGK'nın kurulması
26.06.2012	6335 sayılı kanun ile Türk Ticaret Kanununda KGK'nın yer alması
26.12.2012	Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin yayınlanması
23.01.2013	Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararının yayınlanması

### **Şekil 3: Türkiye'de Bağımsız Denetimin Mevzuatlarla Gelişimi**

*Kaynak: YILDIZ, Eren., "21. Yüzyılda İşletmelerin Bağımlı Yolu: Bağımsız denetim ve Türkiye Analizi", Yüksek Lisans Tezi, s.93, 2017.*

## **4.4. Tarihi Finansal Tablo ve Bilgilerin Sınırlı Bağımsız Denetimi ile Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışındaki Güvence Hizmetleri (SBDS-2400 / GDS 3000)**

Sınırlı bağımsız denetim ve bağımsız denetim ile sınırlı bağımsız denetimi dışındaki güvence hizmetleri bağımsız denetimin anlaşılması için açıklanması gereken ve ortaya konulması gereken iki denetim türüdür. Güvence hizmetlerini ile bağımsız denetimi ele alırken finansal

tablolarla ilgili bağımsız denetim dışındaki güvence hizmetlerinin ayrımının net bir şekilde yapılması gerekmektedir.

#### **4.4.1. Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi ( Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı-2400 )**

KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Standartları kapsamında ve KGK'nın standartların oluşturulmasında yararlandığı IAASB tarafından düzenlenen ve IFAC tarafından yayımlanan "Uluslararası Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartları Kitabı" ve 2016-2017 yılları arasında yayımlanan kaynakları, SBDS 2400 KGK tarafından Türkçe'ye tercümesi kapsamında incelenmeye başlanılmıştır.

SBDS 2400 ilk olarak, 20/12/2018 tarihli ve 75935942-050.01.04-[01/270] sayılı karar ile, yayımlandığı tarihte uygulanmak üzere, 22/12/2018 tarihli ve 30633 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Sınırlı bağımsız denetim standartları kapsamında işletmelerin tarihi finansal tablolarına ilişkin sınırlı bağımsız denetim çerçevesinde görevlendirilmiş, fakat finansal tablolarının bağımsız denetimini yürütmekle görevlendirilmemiş denetçilerin sorumluluklarını ve finansal tablolara ilişkin sınırlı denetim raporunun şekil ve içeriğinin düzenlenmesini kapsamaktadır. Bağımsız denetim gibi makul güvence yerine vergi denetimi gibi sınırlı bir güvence sunmaktadır.

Finansal tabloların sınırlı denetiminde denetçiler, işletmelerin finansal tablolarının finansal raporlama çerçevesine uygun bir şekilde oluşturulup oluşturulmadığı konusunda güvence seviyesini artırmaya yönelik sonuç bildirirler. Bu sonuçlara ilişkin olarak elde ettiği verileri, sınırlı güvenceye dayandırır. Sonuçlara ilişkin raporlarındaysa, anlaşılır bir ölçekte sınırlı denetiminin niteliğine göre açıklamaları ile birlikte yer verirler. Ayrıca denetçi, finansal tablolara ilişkin bildireceği sonuca dayanak oluşturacak şekilde yeterli ve uygun kanıtları elde edebilmek adına sorgulama yapar ve analitik prosedürleri uygular. Denetçi finansal tablolara ilişkin vardığı sonuçları, olumlu sonuç ya da olumlu sonucun dışında başka bir sonuç olacak şekilde de finansal tabloların oluşturulmasında finansal tablolar çerçevesinde uygun olacak şekilde raporunda belirtmektedir.

Denetçi raporunda olumlu ve olumlu sonuç dışında bir sonuç şeklinde belirtirken;

Olumlu sonuçta; *“Sınırlı bağımsız denetimimize göre finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde sunulmadığı kanaatine varmamıza sebep olan herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir.”*

veya, *“Sınırlı bağımsız denetimimize göre finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmamıza sebep olan herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir.”*,

Olumlu sonuç dışındaki sonuçta; “Sınırlı Olumlu Sonuç”, “Olumsuz Sonuç” veya “Sonuç Bildirmekten Kaçınma” başlıklarından uygun olanını kullanarak raporun sonuç paragrafından hemen önceki ayrı bir paragrafında, uygun bir başlık altında olumlu sonuç dışındaki sonuca neden olan duruma ilişkin açıklama şeklinde belirtilmektedir.

#### **4.4.2. Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri ( Güvence Denetimi Standardı-3000 )**

KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Standartları kapsamında ve KGK'nın standartların oluşturulmasında yararlandığı IAASB tarafından düzenlenen ve IFAC tarafından yayımlanan “Uluslararası Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartları Kitabı” ve 2016-2017 yılları arasında yayımlanan kaynakları, GDS 3000 KGK tarafından Türkçe’ye tercümesi gerçekleştirilmiştir.

GDS 3000 son yayımı, 07/12/2018 tarihli ve 75935942-050.01.04-[01/247] sayılı karar ile, 1/1/2018 tarihinde ve sonrasında yürütülen güvence denetimlerinde uygulanmak üzere, 21/12/2018 tarihli ve 30632(M) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Tarihî finansal bilgilerin bağımsız denetimleri ve sınırlı bağımsız denetimleri Bağımsız Denetim Standartlarında (BDS) ve Sınırlı Bağımsız Denetim Standartlarında (SBDS) ele alarak yer verdik. GDS 3000 kapsamında ise, tarihî finansal bilgilerin bağımsız denetimleri veya sınırlı bağımsız denetimleri dışında kalan güvence denetimleri şeklinde düzenlenmeleriyle açıklamak gerekecektir.

Güvence denetimleri, denetçi dışında denetimin konusunun değerlendirildiği doğrulama yöntemleriyle denetçilerin değerlendirdiği doğrudan denetimleri kapsamaktadır. (KGK, 2019) Kapsam olarak, Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimlerine ilişkin “güvence denetimleri” şapkasında makul ve sınırlı güvence veren doğrudan denetimlerin uygulanabilirliğine ilişkin amaçlardan oluşmaktadır. Ayrıca burada önemli bir konunun altını da çizmek isteriz. Güvence hizmetleri bölümünde her ne kadar bağımsız denetim ve vergi denetimini güvence adı altında incelemiş ve makul / sınırlı güvence olarak sınırlarını belirtsekte, GDS 3000 kapsamında ele alamayacağımızı belirtmek isteriz. Kaldı ki, Güvence Denetim Standartları 12(i) paragrafında güvence denetimi tanımına uymuş olsa da aynı standardın 8. Maddesinde açıklanan konuların Güvence Denetim Standartları açısından güvence denetimleri olarak kabul edilmeyeceği belirtilmiş ve Güvence Denetimlerinin kapsamı belirlenmiştir.

GDS 3000 denetimlerinde denetçiler, denetime konu olan bilginin önemli yanlışlık içerip içermediği hakkında makul güvence veya sınırlı güvence elde ederler. Makul güvence veya sınırlı güvence veren bir sonuç bildirirler ve bu sonuca ilişkin yazılı bir rapor ile bildirirler. Ayrıca, denetçi raporunun sonuç kısmında, olumlu ve olumlu sonuç dışında bir sonuç olarak yer vererek hedef kullanıcılara sunmaktadır.

Denetçinin mesleki muhakemesine göre, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içeriyor olması: Bu tür durumlarda denetçi, sınırlı olumlu sonuç veya olumsuz sonuç bildirir. (A.g.k.)

Ayrıca, denetçinin sonuç bildirmekten kaçınmasını veya mevzuata göre çekilmenin mümkün olması durumunda denetimden çekilmesini gerektirebilir.

Sonuç olarak, SBDS-2400 ve GDS-3000 kapsamında bağımsız denetimin, güvence hizmetleri olarak bu standartlarda belirtilen Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi ile Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimlerinden ayrıldığı anlaşılmaktadır. Her ne kadar bağımsız denetim ve vergi denetimi, GDS-3000 kapsamında 12. maddede ki güvence denetimi tanımına uysa da kapsam ve standart çerçevesi olarak ayrılmaktadırlar. Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri hem sınırlı güvence hem de makul güvence sunabilmektedir. Bağımsız denetim ise yalnızca hedef kullanıcılara makul güvence verebilmektedir. Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi ise sunmuş

olduğu güvence olarak vergi denetimi gibi sınırlı güvence verebilmektedir. Aslında bu denetimlerin ortaya koymuş olduğu ve hedef kullanıcılarla paylaştığı güvence ölçęini belirleyen denetim standartlarıdır. Her ne kadar vergi denetiminin belirli bir standart ve kapsamı olmasa da gerek kanun ve mevzuat çerçevesinde gerekse bağımsız denetim prosedürlerini denetim modeli olarak ele almasıyla standartlar çerçevesinde sınırlı güvence verdiği anlaşılmaktadır.

Güvence denetimi, sınırlı denetim ve bağımsız denetimden denetim konusunun, finansal ve finansal olmayan bilgiler olmasıyla da ayrılmaktadır. Sınırlı denetim ve bağımsız denetiminin konusunu sadece finansal bilgiler oluşturmaktadır. Ayrıca bunların dışında güvence denetiminin, tarafları, denetim süresi ve rapor türü olarakta sınırlı ve bağımsız denetimden ayrılmaktadır.

## **4.5. Bağımsız Denetçiler**

### **4.5.1. Bağımsız Denetçi Tanımı**

Bağımsız denetçi, denetimi gerçekleştirmek amacıyla 1/6/1989 tarihli 3568 Sayılı kanunu esasınca, yeminli mali müşavirlik veya serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını hak ve elde etmiş, bağımsız denetim yapmak üzere bulunan meslek mensuplarından KGK tarafından yetkilendirilmiş bulunan bireysel ve ya bir kuruluşa bağılı olarak çalışmalarını bağımsız yürütebilen alanında, uzman kişileri kapsamaktadır (Karapınar, 2018). Bağımsız denetçi tanımı, 28509 sayılı Resmi gazetede yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde belirtilmiştir.

### **4.5.2. Bağımsız Denetçi Olabilme Şartları**

Bağımsız denetçi olabilmek için sadece meslek mensubu olabilme şartını sağlıyor olabilmek yeterli değildir. Meslek mensubu olmanın yanı sıra, 28103 sayılı ve 2 Kasım 2011 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 660 sayılı KHK ile kurulan KGK'nın belirlediği şartları taşıyan ve yine KGK tarafından yapılan sınavlarda başarılı olmak gerekmektedir. Ve, KGK tarafından yetkilendirilen meslek mensupları, bağımsız denetçi olabilmektedir.

28509 sayılı ve 26.12.2012 tarihli Resmi gazetede yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 14. maddesinde denetim faaliyetlerinde bulunmak isteyenlerin taşması

gereken şartlar sıralanmıştır. Bağımsız denetçi olabilme şartlarının anlaşılabilmesi için Yönetmeliğinin ilgili maddesinden yararlanılarak tüm şartlar aşağıda belirtilmiştir.

14. Maddenin ilk fıkrasında bağımsız denetçi adayının eğitim ve öğretim seviyesiyle ilgili olarak taşınması gereken şartlara da açıklık getirilmiştir.

Ayrıca, Yönetmeliğin ilgili maddesinde bağımsız denetçi olabilmek için diğer taşınması gereken şartlar belirtilmiştir. Buna göre, meslek mensubu olmak, medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak, Türkiye’de yerleşik olmak, 15 inci maddede belirtilen eğitimi tamamlamış olmak, 16 ncı maddede belirtilen denetçilik sınavında başarılı olmak, yönetmelikte belirtilen ceza ve suçları işlememiş olmak, mesleğin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumda bulunmamak ve olumsuz bir itibara sahip olmamaktır (A.g.k.). Yönetmeliğin 2. maddesinde ise denetçi olmak isteyenlerin yukarıda yer alan şartların sağlanması halinde Kurum tarafından tescil işlemlerinden sonra, “Bağımsız Denetçi Belgesi”, denetçi kimliği ve denetçi mührünün verileceği açıklanmıştır. Yönetmelikte detaylı olarak bu sürecin yönetilmesine ilişkin olarak açıklamalarda yer almakta olup bağımsız denetçinin, denetim yapabilmesi için taşınması gereken özelliklerde ayrıca belirtilmiştir.

#### **4.5.2.1. Bağımsız Denetçi Uygulamalı Mesleki Eğitim**

26.12.2012 tarihli ve 28509 sayılı resmi gazete yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 15. maddesinde bağımsız denetçi olmak isteyenlerin uygulamalı mesleki eğitimine ilişkin yol haritası açıklanmıştır. Yönetmeliğin 15. maddesine göre denetçi olabilmek için “...*en az 3 yıl süre olmak kaydıyla, finansal tabloların denetimlerinde dahil olmak üzere, mesleğe ait konular hakkında denetimi yürüten bağımsız denetçi yanında ve ya denetim kuruluşlarında uygulamalı olarak eğitim..*” almalarının şartına bağlı olduğu belirtilmiştir. Ayrıca, uygulamalı mesleki eğitim şartlarının hangi durumlarda aranmayacağı açıkça belirtilmiştir. Bu durumda ilgili kanun çerçevesinde,“...*vergi denetiminde geçen süreler, kamu kurum ve kuruluşlarında denetimde geçen süreler uygulamalı mesleki eğitim süresine dahil edilecek olup en az on beş yıl mesleki tecrübeye sahip olanlardan uygulamalı mesleki eğitim şartı...*” aranmayacaktır.

Uygulamalı olarak gerçekleşecek mesleki eğitimin ise, gerekli görülen şartların sağlandığına dair bilgilerin ve belgelerin denetim kuruluşu ya da denetimi üstlenen denetçi aracılığıyla

SGK'ya bildirmesi gereken süre zarfında bildirmesi ve bildirim Kuruma<sup>2</sup> gerçekleştirilmesiyle de başlamaktadır.

Ayrıca, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde denetçi olmak isteyenlere ilişkin ek bilgilere yer verilmiştir. Denetçi olmak isteyenlerin, denetçi yardımcısı olarak denetçinin yanında bulunması gereken süre zarfında mesleki eğitimi ve tecrübeye kazanmasına kadar olan sürede yapması gerekenler ile sorumlu denetçinin görevleri listelenmiştir. Denetçi olmak isteyenlerin uygulamalı mesleki eğitim döneminde denetçi yardımcısı olduğu ve sorumlu denetçi refakati eşliğinde denetim çalışmalarına dahil olacağı açıklanmıştır. Bu süre içerisinde, gözetiminde denetçi yardımcısı çalıştıranların, hem teorik bilgi hem de uygulamalı olarak denetçi yardımcılarının mesleki yeterliliklerini kazanmaları adına gerekli tedbirleri alması gerektiği belirtilmiştir. Sorumlu denetçinin, denetçi yardımcılarını denetimde görevlendirmesi, denetlenen işletmeye ilişkin görüşmelerde yer alması, denetçi yardımcılarının hazırladıkları çalışmalarını kontrol etmek gibi yetki ve yükümlülükleri olduğu belirtilmiştir.

#### **4.5.2.2. Bağımsız Denetçi Olmada Denetçilik Sınavı**

26.12.2012 tarihli ve 28509 sayılı resmi gazete yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 16. maddesinde bağımsız denetçi olmak isteyenlerin girecekleri denetçilik sınavına ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

Yönetmelikte denetçilik sınavına ilişkin olarak, sınava girecek adayların denetim ile ilgili alanlardaki hem teorik hem de uygulamalı olarak bilgi düzeylerini ölçmek amacıyla Kurum tarafından yapılacağı belirtilmiştir. Ayrıca, Kurum tarafından gerekli şartlarda sınavın başka kurum ve kuruluşlar ile de yapılacağına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Yönetmeliğin 14. maddesinin birinci fıkrasının a bendinde ise sınava girebilmek için gerekli mezuniyet şartlarının sağlanması gerektiği belirtilmiştir.

Yönetmelikte, Kurumun soruların hazırlanması, değerlendirilmesi ve görevlendirilmelerine ilişkin açıklamalarla birlikte sınav başvuru usulü, sınavın yeri, sınavın zamanı, sınavın şekli, sınavın süresi, sınav sonuçlarının ilanı, sınav ücreti ve sınavda başarılı olabilme şartları, sınav soruların hazırlanması, sınavın değerlendirilmesi, sınavın denetlenmesi, sınav konuların birleştirilmesi, sınav konularının ayrılması, sınavın konu içerikleri, sınav

---

<sup>2</sup> Kurum ifadesi yönetmelikte "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu," ifade etmektedir.

duyuruları ve bunlar için ödeme yapılacak ücrete ilişkin esaslar ile birlikte sınav komisyonu ve diğer hususların Kurum aracılığıyla belirleneceği ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

### 4.5.3. Bağımsız Denetçinin Yükümlülükleri

Bağımsız denetçinin yükümlülükleri literatür taramasında sıklıkla kullanılan bir hata göze çarpmaktadır. Bazı kaynaklarda bağımsız denetçinin yasal yükümlülükleri yerine yasal sorumlulukları olarak yer verildiği görülmüştür. Burada sorumluluk ve yükümlülük arasındaki kavramların farkına ve neden yükümlülük olarak yer verildiğini açıklamak gerekecektir. Yoksa kanunların lafzından anlaşılanların yanıltıcı ve muğlak bir anlam teşkil ettiği sonucunu doğuracaktır.

Sorumluluk, Türk Dil Kurumuna (TDK) göre “*Kişinin kendi davranışlarını veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi, sorum, mesuliyet.*” anlamına gelmektedir. Yükümlülük ise TDK’ ya göre, “*Yapılması zorunlu olan iş veya bir işi yapma zorunluluğu, yükümlülük, yüküm, mükellefiyet, mecburluk, mecburiye*” anlamına gelmektedir. İki arasında en büyük fark ise yükümlülükler zorunlu olması ve bazı yaptırımlara tabi olabilmesidir. Sorumlulukta ise aslında yapılması gerekeni, uygun olanı yerine getirmede bir görev atfetmektedir. Yükümlülük gibi bir ödev yerini taşımamaktadır. Yani birinde yapılması gerekli diğerinde ise yapılması zorunludur. Bizlerde bağımsız denetçinin yükümlülüğü olarak yer vermemiz kanunlar ve yasal mevzuatlar çerçevesinde yer vereceğimizden yükümlülük olarak yer vermenin daha doğru olacağındandır. Belki de burada karışıklığa neden olan mevzuat içerisinde sorumluluk olarak ifade edilen bölümlerin olmasından yanlış anlamda kullanılması ya da konu başlığı olarak seçilmesinin anlam karmaşası neticesinde farklı kullanımlarındandır. Örneğin, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği’nde (Seri: X, No:22), Birinci Bölüm, Bağımsız Denetim Ekibi ve Sorumlulukları konusu kapsamında belirtilen sorumluluklar aslında kanuni dayanağa bağlı olması neticesinde aslında yükümlülük doğurmaktadır. Her ne kadar bağımsız denetçinin sorumluluğuna atıfta bulunulsa da bu sorumluluğun eksikliğinde müeyyide ya da cezai bir yaptırımı doğuracaktır.

Bağımsız denetçiler tarafından da işletmelerin finansal tablo ve finansal bilgilerinin makul bir güvence verecek şekilde uygunluğunu sağlayarak, bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesine ilişkin genel kabul görmüş bağımsız denetim standartların çerçevesinde gerekli



denetimlerinin geliştirilmesi ile raporun oluşturulması aşamasına kadar ki süreçte yükümlülükleri bulunmaktadır.

Bağımsız denetçinin yükümlülüklerine yer vermek gerekirken 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No:22), Bağımsız Denetim Standartları kapsamında ele alınması gerekmektedir.

Türk Ticaret Kanunu'na göre denetçinin yasal hükümlülüğü, denetçinin genel nitelikli hukuki/yasal yükümlülüğü ve sır saklamadan kaynaklanan özel nitelikli hukuki yükümlülüğü olarak iki ayrı maddeden oluşmaktadır. Ayrıca denetçinin mesleki yükümlülüğünün yanısıra uluslararası denetim standartları ve Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No:22) çerçevesinde meslekten doğan yükümlülükleri de bulunmaktadır.

#### **4.5.3.1. Bağımsız Denetçinin Yasal Yükümlülüğü**

Bağımsız denetçinin yasal yükümlülüğüne ilişkin olarak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun denetçinin sorumluluğu bölümü 554. Maddesinin birinci fıkrasında bağımsız denetçinin “kusura ilişkin sorumluluğu” açıklanmıştır. Ayrıca, bağımsız denetçinin denetimden doğan yükümlülüğüne karşın 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamesi 24. madde de denetimden doğan yasal yükümlülüğü net bir şekilde ortaya koyulmuştur.

Bağımsız Denetim Standartları kapsamında bağımsız denetçinin yükümlülükleri açısından incelendiğinde; BDS 220'ye göre kalite kontrole, BDS 240'a göre hileye ilişkin, BDS 330'a göre risklere karşı yapacağı işlere göre, BDS 560'a göre bilanço sonrası olaylara, BDS 570'e göre işletmenin sürekliliğine ilişkin ve BDS 720'e göre denetlenen diğer bilgilere ilişkin yükümlülüklerine yer verebiliriz (Köse ve Selim, 2016).

### **4.5.3.2. Bağımsız Denetçinin Mesleki Yükümlülüğü**

Bağımsız denetçinin mesleki yükümlülüklerinden önce mesleki olarak sahip olması gereken bakış açısı ve taşıması gereken nitelikleri açıklamak daha doğru olacaktır. Sonrasında da yasal çerçevede belirtilen yükümlülüklerine yer vermek konunun daha iyi ortaya konulmasını sağlayacaktır.

#### **Önemlilik**

Önemlilik kavramı, karar verenlerin ekonomik kararlarını etkileyebilecek hususları kapsamakta olup uluslararası denetim standartları finansal tabloların finansal raporlama standartları çerçevesinde hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş vermesini içermektedir. Ayrıca, önemlilik seviyesine ilişkin denetçinin mesleki bir değerlendirmede bulunması gerektiği açıklanmakta olup mesleki olarak sahip olması gereken değerlendirmesine de yer verilmiştir. Bağımsız Denetim Standardı 320 denetimin planlanmasında ve yürütülmesinde önemlilik kavramını ayrıntılı olarak düzenlemiştir.

Bağımsız denetçi, önemlilik kavramını göz önünde bulundurarak denetimin kapsamı ve yanlışlıkların sonuçlarını hesaba katarak denetim faaliyetini gerçekleştirmelidir (BDS 320 ve Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, On Birinci Kısım, md.3.).

#### **Makul Güvence**

Bağımsız denetçi amacı kullanıcılara makul güvence verebilmektir. Makul güvence kavramı riski en aza indirgeyerek yüksek seviyede bir güvence verebilmektir. Bağımsız denetçi finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermediği konusunda makul bir güvenceyi sağlayacak şekilde denetimi tasarlamaktadır ve denetimin tüm aşamalarında dikkate almaktadır. Bağımsız denetimde, bağımsız denetçinin finansal tablolara ilişkin önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmasını önleyen, yapılan işin niteliğinden kaynaklanan ve birtakım kısıtlamaların bulunması durumunda, mutlak bir güvence elde edememektedir. Bağımsız denetçiler, böylesi bir durumda da yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı (A.g.t.) ile makul güvenceye ulaşabilmeyi amaçlamaktadırlar.

## **Mesleki Şüphencilik**

Bağımsız Denetim Standartları BDS 200 ve Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in 11.maddesinde mesleki şüphencilığe değinilmiş olup elde edilen kanıtların sorgulayıcı olarak değerlendirilmesini ifade ettiği olarak belirtilmiştir. Bağımsız denetçiler finansal bilgilere ilişkin önemli bir yanlışlık içereceği varsayımıyla hareket ederek mesleki şüphencilik yaklaşımıyla denetim faaliyetlerini yürütmektedirler.

## **Mesleki Muhakeme**

Denetçinin denetim faaliyeti sürecinde kararlar alırken mevzuat, denetim ve muhasebe standartları çerçevesinde, mesleki birikim ve tecrübesini kullanması olarak tanımlanmaktadır. (KGK, BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi, 2019)

Bağımsız denetçinin mesleki yükümlüklerine yönelik olarak Bağımsız Denetim Yönetmeliği bölümünde yükümlülükleri başlığında yer verilmiş olup genel hatlarıyla aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

1. Denetim faaliyetlerinde güvenilirliğin oluşturulması,
2. Kalite ve kontrolün oluşturması,
3. Etik ilkelere uyulması,
4. Bağımsızlığı korunması,
5. Reklam yasağına uyulması,
6. Haksız rekabette bulunulmaması,
7. Denetim faaliyetlerine ilişkin kısıtlama getirilen denetimlere katılamaması,
8. Mesleki sigorta yaptırılması.

Bağımsız denetçilerin Türk Ticaret Kanunundan doğan mesleki yükümlülükleride bulunmakta olup aşağıdaki tabloda karşılaştırılmalı olarak bağımsız denetçilerin yükümlüklerine yer verilmiştir.

Sorumluluklar	KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliği	Türk Ticaret Kanunu	SPK Seri:X No:22 Tebliği	Türkiye Denetim Standartları Bağımsız Denetim Standartları
<i>Denetimden Doğan Sorumluluk</i>	TDS'ye uygun hazırlanmayan rapordan doğan zarar firma ve denetçi sorumludur.	Kusurlu hareketten dolayı denetçi bireysel veya müteselsil sorumludur md.554	TDS'ye uygun yapılmayan denetimden dolayı firma ve denetçi sorumludur.	Denetçi, denetim faaliyetini BDS'ye göre yapar ancak mevzuata uyar (BDS200).
<i>Kalite ve Güvenilirlik</i>	Denetim kuruluşları faaliyetlerini kurumca düzenlene kalite kontrol sistemi çerçevesinde yürütmekle yükümlüdürler.	TTK'da ayrıca herhangi bir hükme rastlanmamıştır.	Sorumlu ortak baş denetçi, denetimin genel kalitesinden sorumludur.	BDS220'ye göre, denetim ekipleri kalite kontrol sistemi çerçevesinde prosedürleri uygulamakla yükümlüdür.
<i>Mesleki Etik İlkelerine Uyuma</i>	Dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış yükümlülükleri	Denetimle ilgili sırlar paylaşamaz. Doğacak zarardan bireysel veya müteselsil sorumluluk vardır md.404.	Denetçi kuruluş ve denetçi dâhil tüm çalışanları sır niteliğindeki bilgileri paylaşamazlar.	Dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış yükümlülüklerine uymak zorundadır (BDS200).
<i>Denetim Raporu-Görüş Bildirme</i>	Denetim faaliyeti sonucu kurumun belirlediği şekil ve esaslara göre görüş bildiren denetim raporu düzenlenir.	Denetçi, finansal tabloların denetimde elde ettiği bilgilerle uyumlu olup olmadığını açıkça belirtecektir.	Denetçi, denetim sonucunda denetime ilişkin denetim raporu hazırlamak ve görüşünü bildirmekle yükümlüdür.	BDS700 çerçevesinde denetim sonucunda bir görüşe varılması ve bu görüşün açıkça ifade edilmesi denetçinin sorumluluğudur.
<i>Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar</i>	Açıklama ve düzeltme gerekecek olayların TDS ve mevzuat kapsamında denetim raporuna işlenmesi sorumluluğu vardır.	Denetim raporundan sonra ortaya çıkan değişiklikler neticesinde fin. Tablolar ve yıllık faaliyet raporları yeniden denetlenir (m.397)	Finansal tabloların yayınlanmasından sonraki olaylarda denetçi duruma uygun olarak yeniden değerlendirme yapmakla yükümlüdür.	BDS560 çerçevesinde açıklama ve düzeltme gerektirecek olaylara ilişkin denetim prosedürlerini uygulamakla yükümlüdür.

**Tablo 4: Türkiye'deki Mevzuat ve Standartlar Kapsamında Denetçinin Sorumluluklarının<sup>3</sup> Karşılaştırılması**

*Kaynak: KÖSE, Yasemin., SELİM, Ertan., "Türkiye'de Bağımsız Denetçilik ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu", Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 16 Özel Sayısı.*

#### 4.5.4. Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar

Devlet tarafından yetki verilen ve kamu yararına hareket edecek şekilde hareket eden bağımsız denetçiler, finansal tablolar konusunda makul güvence sağlamak amacıyla görüş

<sup>3</sup> Çalışmamızda yükümlülükleri ifadesinin daha doğru olduğunu düşünmekteyiz.

vermektedirler. Bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine göre mevzuatlar ve yasal düzenlemeler çerçevesinde bağımsız denetim süreci gerçekleştirilmektedir. Her ne kadar bağımsız denetçiler mevzuat ve mesleki muhakeme gücüne dayandırsa da denetimi gerçekleştirirken ahlaki olarak bazı sorumluluklarını da yerine getirmek zorundadır. Bu nedenle de bağımsız denetçilerin denetim sürecinde davranışları açıklayan kurallar olarak etik standartlar yer almaktadır. Bu etik kurallar ya da standartlar, bağımsız denetçilerin daha sağlıklı bir denetim sürecinin yürütülmesinin yanı sıra denetim raporunun oluşturulmasına kadar ki süreçte sahip olması gereken kişisel ve kurumsal ahlaki niteliklere açıklık getirmeye çalışmaktadır (Yıldız, 2017).

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği'nde (Seri: X, No:22) bağımsız denetçinin uyacağı etik ilkeler olarak mesleki şüphecilik ile denetim faaliyetlerini gerçekleştirme, bağımsızlığa uyma, mesleki özen ve titizliği gözetme, ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasaklarına uyulması, reklam yasağına uyulması ve sır saklama olarak bağımsız denetçinin uyması gereken etik ilkeler açıklanmıştır. Ayrıca yönetmelikte bağımsız denetçinin sahip olması gereken etik ilkeleri olarak; mesleki davranış, güvenilirlik, dürüstlük, mesleki titizlik, mesleki özen, tarafsızlık ve mesleki yeterlilik sıralanmıştır. BDS – 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ‘nde de aynı şekilde bir sınıflandırma yer almaktadır.

#### **4.5.5. Bağımsız Denetçilerin Denetim Sonucunda Düzenleyecekleri Denetim Raporu**

Bağımsız Denetim Yönetmeliği beşinci bölüm 10. madde de denetim raporu, “...denetim kanıtlarının TDS çerçevesinde değerlendirilmesi sonucunda, belirlenen güvence seviyesine uygun şekilde oluşturulan denetçi görüşünün ve varsa dikkat çekilmek istenen diğer hususların kullanıcıların istifadesine sunulması amacıyla Kurum düzenlemelerine uygun olarak hazırlanan ve imzalayan denetim kuruluğu veya denetim üstlenen bağımsız denetçi tarafından sorumluluğu üstlenilen belgedir.” olarak açıklanmaktadır. Denetim raporu 6102 sayılı TTK'nın 402. Maddesinde düzenlenmiş olup BDS- 700 “ Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama” da da açıklamalar yer almaktadır.

Bağımsız denetçinin yükümlülüklerden dolayı bağımsız denetçilerin cezai sorumlulukları bulunmakta olup en önemlisi denetim raporuna ilişkindir. Bağımsız denetim raporlarından kaynaklanan zararlardan dolayı denetim kuruluşların üzerinde bulunan yükümlülüklerdir. Denetim raporlarında, denetim standartlarına göre hatalı, yanlış, yanıltıcı, eksik bilgilerden kaynaklı denetim kuruluşları esas sorumluluğa sahiptir ve mevzuata aykırılıklarda kaynaklı olarakta idari yaptırımlar bakımından denetim kuruluşları ve denetçiler sorumludurlar, gözetiminde bulundurdıkları denetçilerin bu konuda bir sorumluluğu ve yükümlülüğü bulunmamaktadır.

#### **4.5.6. Bağımsız Denetçi Tarafından Verilen Görüşlerin Sonuçları**

Bağımsız denetçiler tarafından finansal ve muhasebe denetimi sonuçlarına ilişkin olarak önemli yanlışlık içerip içermediği ve rapora bağlanması sürecinde makul güvenceye ulaşacak yeterli denetim kanıtına sahip olması gerekmektedir. Fakat bu denetim sürecinde bağımsız denetçiler yeterli ve uygun kanıt elde edemeyebilmektedir. Bu süreç; uygun bir ölçekte gözlem yapılamaması, yeterli bilgi ve belgenin temin edilememesi, denetimin gerçekleştiği finansal ve muhasebe kayıtları hakkında elde edilen bulguların tatmin edici açıklama ve bilgilendirmelerinin yapılamaması, bazı kayıtlara ilişkin usule uygun olmayan ve yanıltıcı işlemlerin uygulanması, denetimi gerçekleştirilen işletmenin gizlilik politikalarıyla karşılaştırılması gibi nedenlerden dolayı kaynaklanabilmektedir. Aslında bu gibi nedenler denetçinin çalışma alanının sınırlanması olarak nitelendirilmektedir. Bağımsız denetçinin çalışma alanının sınırlandırılması da denetçinin görüşlerini etkilemekte olduğu kadar sunulacak raporunda sonucunuda doğrudan etkilemektedir.

Bağımsız denetçinin görüşünü etkileyen diğer bir konuyu ise bağımsız denetçi ve işletme yönetiminin varılan çıktılar konusundaki fikir ayrılıkları oluşturmaktadır. Böylesi bir fikir ayrılığının aslında denetçinin rapora bağlamadan önce işletme yönetimi ve varsa üst yönetimi ile paylaşması ve denetçinin elde ettiği kanıtlarla birlikte finansal ve muhasebe kayıtlarında gerekli düzeltmeleri işletmeden talep etmesidir. İşletmenin gerekli çalışmaları yapılması sonrasında kamuya açıklamadan önce tablolarda gerekli düzeltmeleri yapması beklenmektedir. Fakat her zaman böylesi bir sonuçla karşılaşılabilir. Bağımsız denetçinin önemli yanlışlık ve hatalara ilişkin sonuçların işletmeden beklenildiği halinde gerekli düzeltmeleri yapılmaması halinde denetçi görüşü etkilenmekte olup olumsuz bir görüş bildirmesine yol açabilmektedir.

Bağımsız denetçinin çalışma alanında sınırlama olması durumunda ve sınırlamaların denetçinin raporunu önemli yanlışlık içereceği konusunda bir etkiye sahip olması sonuçlarında, bağımsız denetçinin raporu yazmaktan kaçınmasına, olumsuz görüş bildirmesine ya da görüş bildirmekten kaçınmasına yol açmaktadır. Önemli bir yanlışlık içermediği kanaatine varması da denetçinin olumlu görüş vermesinde herhangi bir sorun engel teşkil etmeyecektir.

Bu kapsamda 4 tane bağımsız denetim raporu ortaya çıkmaktadır. Bunlar; olumlu görüş içeren rapor, olumsuz görüş içeren rapor, görüş bildirmekten kaçınılan rapor, şartlı görüş içeren rapordur. Şimdi de bu rapor türlerine inceleyelim.

#### **4.5.6.1. Olumlu Görüş İçeren Rapor**

Bağımsız denetçinin, denetimini gerçekleştirdiği işletmenin finansal tablolarının standartlarına uygun bir şekilde düzenlendiğinin ve işletmenin mali durumuyla birlikte yer verdiği rapor görüşüdür.

#### **4.5.6.2. Olumsuz Görüş İçeren Rapor**

Finansal tabloların gerçeği yansıtmadığı kanaatine varıldığında ki rapor türüdür. Mali tablolara ilişkin olarak hazırlanan raporda, denetçinin bir bütün olarak elde edilen sonuçlara ilişkin, güvenilirliğinin ortadan kalktığı kanaatine vardığında olumsuz görüş bildirilmektedir. Elde edilen kanıtlara ilişkin denetçi raporunda finansal bilgilere ilişkin önemli ve yaygın olduğu durumlarda bu görüş verilmektedir. Bu rapor türünde denetçi, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden ve bağımsız denetim standartlarına göre finansal tabloların gerçeği yansıtmadığı kanaatine ulaşmıştır.

#### **4.5.6.3. Görüş Bildirmekten Kaçınılan Rapor**

Denetçinin bağımsız denetim raporunu hazırlarken denetim sırasında yeterli kanıt ve ya bilgi elde edememesi, çalışma alanının denetçi ve işletmenin iradesi dışından sınırlanması, finansal tablo bilgilerine ilişkin makul bir güvenceye ulaşılamaması, finansal tablo bilgilerinin doğruluğuna ilişkin yeterli kanaatin oluşmaması gibi nedenlerden dolayı görüş

bildirmekten kaçınma olarak rapor verilir. Görüş bildirmekten kaçınılan raporlarda sınırlamalar hakkında bilgi verilir ve sınırlamaların söz konusu olmadığı durumda finansal tablolarda olması muhtemel bilgilerin düzeltilmesi konusunda bilgi verilir.

#### **4.5.6.4. Şartlı Görüş İçeren Rapor**

Mali tablolara ilişkin olarak hazırlanan raporda, denetçinin bir bütün olarak elde edilen sonuçlara ilişkin, güvenilirliğini bozmayacak şekilde ise bu görüşü verebilmektedir. Fakat denetimde elde edilen kanıtların güvenilirliği bozacak kanatine varması sonucunda olumsuz görüş ve görüş vermekten kaçınma olarak görüş bildirmektedirler. Denetçinin denetim sonrası raporunda elde ettiği sonuçlar önemli ve yaygın olmadığı durumlarda şartlı görüş raporu hazırlanmaktadır. Burada asıl önemli olan durum denetçinin raporunda şarta bağladığı nedenler dışında, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden ve bağımsız denetim standartlarına uygun olarak hazırlandığı kanaatine ulaşmış olmasıdır.



## BÖLÜM 5

### GÜVENCE HİZMETLERİNDE DENETİM TÜRÜ OLARAK VERGİ (TASDİK) DENETİMİNİN ELE ALINMASI

#### 5. Güvence Hizmetlerinde Denetim Türü Olarak Vergi (Tasdik) Denetiminin Ele Alınması

Güvence hizmetlerinden bir tanesinde tam tasdik denetimidir. Tam tasdik denetimi verdiği güvence seviyesi olarak sınırlı bir güvence sunmaktadır. Ülkemizde ekonomik ve mali nedenler, hukuki nedenler, idari nedenler, siyasal ve sosyal nedenler başta olmak üzere birçok nedene bağlı olarak tam tasdik hizmeti verilebilmektedir.

##### 5.1. Vergi Denetiminin Kavramsal Çerçevesi ve Gerekliliği

Türk Dil Kurumu'na göre, “*Kamu hizmetlerine harcanmak için hükûmetin, yerel yönetimlerin yasalara göre doğrudan doğruya veya bazı malların fiyatlarının üstüne koyarak dolaylı yoldan herkesten topladığı para.*” (TDK, 2019) diye ifade edilmiştir. Bir başka tanıma göre ise vergi, kamu hizmetleri karşılığında ortaya çıkan giderler ve kamusal borçlar için, gerçek ve tüzel kişilerden cebri nitelikte alınan, devletin egemenlik gücüne dayanan karşılıksız para niteliğindeki ödemelerdir. (Akdoğan, 2006, s.115)

Vergi Ödevi başlıklı Anayasa'mızın 73. Maddesinde, mali güce göre vergilendirme, dengeli ve adaletli bir vergi yükü dağılımı, kamu giderlerinin karşılanmak üzere alınması, maliye politikasında sosyal amaç, verginin kanuniliği olmak üzere vergilendirmenin temel ilkelerine yer verilmiştir (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, md.73). Anayasa göre vergi yasal olarak zorunluluk ve ödev olarak yer almaktadır.

Türkiye'de vergi ve vergi sisteminin tarihsel gelişimi kısaca özetlenecek olursa Cumhuriyetten önceki dönemlerde vergiler, İslamiyet'e uygun olarak yapılandırılan zekat ve öşür gibi Müslüman olanlardan alınan vergiler ve haraç, cizye gibi Müslüman olmayanlardan alınan

vergiler olarak ayırmak mümkündür. Cumhuriyetin ilan edildiği dönemde uygulanan öşür, gelir, bina ve hayvanlardan elde edilen vergilerden öşür vergisi 1925 yılında kaldırılmış, 1942 ve 1943 yılında varlık vergisi ve toprak mahsulleri vergisi yürürlüğe sokulurken, 1949’ da Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), 1964’ de Harçlar Kanunu ve Damga Vergisi Kanunu, 1959’ da Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK), 1963’ de Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu (MTVK), 1970’ de Emlak Vergisi Kanunu (EVK), 2006’ da KVK yenilenmiş, 1984’ de Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK), 2002’ de Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) kabul edilerek çağdaş ülkelerdeki vergi sistemi oluşturulmaya çalışılmıştır (Bilici, 2012, s. 3-4). Ayrıca, 2007’de de Şans Oyunları Vergisi getirilmiştir.

Aşağıdaki şekilde Türkiye’de ki vergi gelişmelerine paralel olarak vergi gelirlerin elde edildiği vergi türlerini yer almaktadır. Buna göre;

#### VERGİ HUKUKU

Genel Vergi Hukuku	Özel Vergi Hukuku (Türk Vergi Sistemi)		
	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler (Dolaysız Vergiler)	Harcama Üzerinden Alınan Vergiler (Dolaylı Vergiler)	Servet Üzerinden Alınan Vergiler (Dolaysız Vergiler)
Vergilendirme Hukuku			
Vergi İcra Hukuku	Gelir Vergisi	Katma Değer Vergisi	Veraset ve İntikal Vergisi
Vergi Yargılama Hukuku	Kurumlar Vergisi	Özel Tüketim Vergisi	Motorlu Taşıtlar Vergisi
Vergi Ceza Hukuku		Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	Emlak Vergisi (Belediyeler)
Uluslararası Vergi Hukuku		Gümrük Vergisi	
		Damga Vergisi	
		Harçlar	
		Özel İletişim Vergisi	
		Şans Oyunları Vergisi	

**Şekil 4: Türk Vergi Sistemi ve Vergi Türleri**

Vergi denetimi, “... vergi yasaları ile vergiye tabi tutulan yükümlü ve işlemlerin tam olarak kavranabilmesi ve vergi idaresi ile yükümlülerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davrandıklarının belirlenmesi amaçlarına yönelik olan ve yetkili kişiler tarafından yapılan işlemlerin tümü ”(Altar, 2005) olarak ifade edilmiştir. Aslında vergi denetimlerinde amaç, mükelleflerin vergilerin doğru hesaplanıp ödemelerinin gerçekleştirilmesi kadar yasal ilke ve kurallara yönelik uygunluğunda amaçlamaktadır.

Vergi denetimleri, denetim dönemi süresi içerisinde yer alan beyannamelerin öncesinde ya da beyannamelerin verilmesinden sonraki dönemi kapsayacak şekilde yapılabilmektedir. Gerçekleştirilen denetimlerle birlikte aslında, vergi kayıp ve kaçakçılığıyla mücadele edilmesi ve caydırıcı önlemlerin alınması, mükellefleri yönelik vergi bilincinin aşılması ve eğitilmesi, herkesin gelirene göre vergi alınması ışığında vergi adaleti ve eşitlik ilkelerinin oluşturulmaya çalışılması gibi sebepleride bulunmaktadır (Şamiloğlu, 2006). Gerçekleştirilen denetimlerle birlikte belge ve dökümanların incelenmesi, fiili/stok envanterlerinin sağlanması ve randıman analizleri uygulandığı gibi son zamanlarda gelişen teknoloji ile birlikte çeşitli yöntemlerde kullanılmaya başlanılmıştır. Ama denetimler gerçekleştirilirken Vergi Usul Kanunu doğrultusunda ekonomik temelli delil esası gözetilmektedir. (Yako, 1994)

3568 sayılı kanun ile batı ülkelerine benzer serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik müessesesi ülkemize getirilmiştir (Korkusuz, 2000). Bu kanun kapsamında kamu otoritesi tarafından gerçekleştirilen vergi incelemesi dışında vergi denetimi kamu otoritesinin dışında fakat kamu otoritesine bağlı olarak odalara bağlı kişi ve kuruluşlarca yapılması sağlanmıştır. Vergi denetimi olarak yer vermeye çalışılan, vergi incelemesi dışındaki Yeminli Mali Müşavirler tarafından verilen tasdik denetimidir.

3568 sayılı kanunun “Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk” başlıklı 12. maddesinde, Yeminli mali müşavirlerin mükelleflerin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuatlar ve denetim standartlarına çerçevesinde uygun olarak inceledikleri ve tasdik ettikleri açıklamıştır. 3568 sayılı kanunun 2. nci maddesinde de yeminli mali müşavirlerin işi olarak belirtilen ve aynı kanunun yukarıda yer alan 12. nci maddesinde de belirtilen tasdik/vergi güvence hizmeti denetim faaliyetidir. Bağımsız denetimden keskin bir şekilde ayrılan yönü, ilgilinin doğrudan devlete karşı sunduğu faaliyetlerinin çıktılarını oluşturmasıdır. Bu çerçevede vergi denetimi, “... uygunluğun doğruluğunu onaylamak amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan denetim usul ve esaslarına göre gerçekleştirilen bir denetim faaliyetidir.”(Köse, 2016, s.290)

şeklinde ve uygunluk denetimi olarak tanımlanması doğru olacaktır. Nitekim, “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikğin” Tasdik başlıklı 4. maddesinde, tasdiğin ne olduğu ve tasdiğe ilişkin meslek mensubunun mevzuat, ilkeler ve standartlar çerçevesinde uygunluk yönünden incelenmesini, tasdiğin kousuna giren konuların gerçeği yansıtıp yansıtmadığına ilişkin imza ve mühür kullanarak tespitiyle birlikte rapora aktarılması olarak belirtilmiştir.

Vergi denetimi özetle aşağıdaki amaçları hedeflemektedir;

- Vergi Usul Kanunu’na aykırı olarak düzenlenen kayıtların tespiti ve beyannameye dahil edilmesi,
- Mali tablo, kanuni defter ve belgelerin vergi mevzuatı hükümleri çerçevesinde denetimlerinin gerçekleştirilmesi,
- Vergi Usul Kanun’u uyarınca değerlemeye tabi aktif ve pasif karakterli hesapların kontrolü,
- Sabit kıymetlere ilişkin amortisman tutarlarının, VUK Genel Tebliği uyarınca kontrolü,
- Sermaye ve iştirak hesaplarındaki değişimlerin kontrolü ve uygunluk denetimi,
- Geçici vergi beyannamelerinin mevzuata uygunluğunun tespiti,
- Kurumlar vergisinden istisna işlemlerin tespiti ve kontrolü,
- Kurumun yararlanabileceği teşviklerin belirlenmesi,
- Gider karşılıkları ve gelir tahakkuklarının kontrolü, beyannameye uygun olarak düzenlenmesi,
- Vergi matrahının ve ödenecek verginin kontrolü ile kurumlar ve geçici vergi beyannamelerinin kontrolü,
- Tam tasdik raporunun düzenlenerek elektronik ortamdan internet vergi dairesi sistemi üzerinden gönderilmesi, (1/1/2020 tarihinden Gelir veya Kurumlar Vergisi Beyanname Tasdik Raporları zorunlu olarak sadece elektronik ortamda gönderilecektir.)

Yukarıdaki hedefler çerçevesinde vergi denetimi kısaca, Yeminli Mali Müşavirler tarafından hizmet olarak verilecek mükellefin yasal kayıtlarının vergi mevzuatına uygunluğu hedeflemektedir. Asıl amaç ise, mükellef kurumun mevzuatlar çerçevesinde ticari kârdan

vergilendirmeye esas mali karâ geçiş aşamasına kadar kayıtların uygunluğunu ve doğruluğunun denetiminin yapılıp rapora bağlanmasıdır.

Mali otorite tarafından vergi güvenliğini sağlamak adına vergi incelemeleri yapılmaktadır. Fakat YMM'lere sunulan yetki ile vergi denetimi gerekli midir sorusu akıllara gelmektedir. Yasal olarak kdv iade gibi belirli şartlar altında hizmetler dışındaki tasdik hizmetleri alma zorunluluğu yoktur. Ama yine de mükellefler tasdik denetimi yaptırmaktadırlar. Burada hem mali otorite ile yasa koyucu tarafından hem de mükellef tarafından tasdik hizmetinin ortaya konulup bu hizmetten faydalanılmasının gerekli olduğunu anlamamıza yetecektir. Peki neden tasdik denetimi / vergi denetimi gereklidir? Mali otorite, mevzuatta da belirttiği üzere, gerçek ve tüzel kişilerin kayıtlarının ve bu kayıtlarının gösteren finansal ve mali tablolarının, kamunun istifadesine sunulmak üzere gerçeğe uygun bir şekilde hazırlanması, gerçek ve tüzel kişilerin ya da onların teşebbüs ve işletmelerinin mevzuat açısından taleplerin karşılanmasında hak ve yararlarına kullanılması, vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde güveni oluşturmak, kamu denetçilerin dışında da vergi denetimi ve güvencesinin sağlanılmasını kolaylaştırmak gibi sebeplerden ihtiyaç hissetmiştir. Mükellef ise ticari faaliyetleri içerisinde vergisel açıdan konulara uzman tarafından destek almak, mevzuata uygun şekilde beyanının gerçekleştirmek, güncel vergi kanunları çerçevesinde yatırım, teşvik ve indirim gibi konularda bilgilenecek ve faydalanacak, muhasebe ve finans departmanlarının kontrollerini sağlamak ve müteselsil sorumlulukla sorumluluğu paydaştırmak, kendilerini güvence altına alabilmek, olası risk ve hatalardan korunmak için gibi nedenlerden gerekli görmektedir.

## **5.2. Vergi (Tasdik) Denetiminin Gelişimi**

Vergi denetimi mali otoritenin yetkisiyle uygulanan vergi incelemeleri dışında YMM'lere tanınan yetki ile ortaya çıktığını görmekteyiz. Vergi denetiminin tam tasdik denetimi olarak verilmesi aslında, bağımsız denetim gibi muhasebe ve finansal alanda gelişmeleri olarak değil de devletin kontrol alanının genişlemesi ve ihtiyaç gerekliliğinden dolayı bu yetkinin YMM'lere verilmesinden kaynaklanmakta olup yasal olarak ortaya çıkan bir meslek denetimidir. Aslında dolaylı yoldan finansal alanında ki gelişmeler, mükellef sayısının artması, mükelleflerin denetiminin gelişmesi ve bilgi ihtiyaçlarında bu denetimin ortaya çıkmasına etki etmiştir. Fakat bağımsız denetim gibi doğrudan bir etkiye sahip değildir.

Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin oluşması ve bu konudaki düzenlemelerin yapılması ilk olarak 1880 yıllarına rastlamaktadır. Ayrıca, 1900'lü yılların başıyla birlikte getirilen yasal düzenlemelerle birlikte meslek olması için çok önemli çalışmaların gerçekleştiği görülmektedir. Fakat meslek olarak ilk ortaya çıktığı yer İngiltere olmuştur. Daha sonraki yıllarda ise, Almanya, Amerika ve Fransa'da gerekli yasal düzenlemelerin yapıldığı ve diğer Avrupa ülkeleriyle birlikte diğer dünya ülkelerinde takip ettiği görülmektedir. (Akgül, 2000)

Denetim mesleği olarak düşündüğümüzde, hem bağımsız denetim hem de vergisel anlamda kamu denetçiliği mesleği birbirleriyle bağlantılı olarak gelişim göstermiştir. Bu anlamda, kamu muhasebe denetimciliğinin, YMM mesleğinin ortaya çıkışı 1900 yılında yasa ile getirilen düzenlemeyle İngiltere olmuştur (Bingül, 2010). A.B.D.'de baktığımızda da 1986 yılında "sertifikalı kamu muhasebecisi" olarak New York eyaletinde yasa getirilerek bir yapı oluşturulmaya çalışılmıştır (Calhoun, 1999). Almanya'da ise Yeminli Denetçiler Odası kurularak bu konuda düzen getirilmeye çalışılmıştır. Fransa'da 1927 yılı ile birlikte "Uzman Muhasebe Belgesi" verilmeye başlanarak meslek olarak ortaya çıkmıştır, her ne kadar Fransa'da muhasebe ve işletmelerin kayıtlarının uygunluğu ve uzmanlık için getirilmiş olsa da kamunun yararının gözetilmesi bu konuda önemli bir gelişme oluşturmuştur Diğer bir gelişme ise 30.1.1900 tarihinde, muhasebe denetçilerinin yeminli bilirkişiler olarak yetkilerini belirleyen Meslek Örgütü Yönetmeliği'nin Prusya'da çıkarılması olmuştur (Çetinoğlu, 2015).

Ülkemizde ilk olarak Ticaret Bakanlığı'nın iki girişimi olmuştur. 1932 yılında Ticaret Bakanlığı tarafından muhasebe ve denetim mesleğinin gündeme getirilerek ele alınması olmuştur fakat bu dönemde sonuca kavuşturulamayarak çalışmalar yarım kalmıştır (Tüm, 2010). İkinci girişim olarakta, 1938 yılında tekrardan gündeme alınması kararlaştırılsa da o günün şartlarında meslek elemanlarının sayıca yetersizliği dolayısıyla bir çözüm üretilememiştir (Arıkan, 2006). 1966 yılında ise Maliye Bakanlığı tarafından, "Serbest Mali Müşavirlik Kanunu Taslağı" meclise taşınmıştır, fakat tam anlamıyla bir gelişme sağlanamamıştır. Daha sonralarda ise, 1980 yılı "Yeminli ve Serbest Mali Müşavirlik Kanunu Taslağı"; 1984 yılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Taslağı"; 1985 yılı "Vergi Usul Kanunu'na" getirilen düzenlemeler olsada tam anlamıyla YMM mesleğinin yasal bir dayanağına otutturulması konusunda kesin bir sonuç oluşturamamıştır (Tüm, 2010). Fakat yaşanan bu gelişmeler mesleğin tanımlanması ve kapsamının belirlenmesi konusunda ülkemizde gerçekleştirilen önemli düzenlemeleri içermesi bakımından mesleğin gelişimine katkı sağlamıştır.

Verginin karmaşık bir yapıya sahip olması, verginin toplanılması için mükellefin beyanına bağlı olması, kamu ihtiyaçlarını karşılamada verginin devletin asıl geliri olması mükellefin beyanının doğruluğu önem arz etmektedir. Ayrıca, mükellef sayılarında artış olması ve alınacak vergilerin çeşitlenmesi, idarenin sorumluluğunu ve iş yükünü arttırmaktadır. Bu nedenle, idarenin personel ve yapılanma gereği bu yükü kaldırabilmesini zorlaştırmıştır.

Ayrıca, günden güne giderek karmaşıklaşan ve mükelleflerin zorluk çektiği vergi mevzuatı konularında yönlendirilerek bilgilendirilmesi, muhasebe uygulamaları konusunda ihtiyaçlarına yönelik gerekli bilgi ve tecrübelerin paylaşılması, muhasebe sistemlerinin kurulması, mali konularda destek sağlanması, finansal tabloları ve bilgilerinde danışmanlık sağlanması gibi birçok konu ihtiyaç olmaya başlamıştır. Burada kamu otoritesinde gelirin sağlanması ve bütçe planlaması doğrultusunda ki kaygılarının da hem mükellef hem de kamu otoritesi açısından karşılıklı bir ihtiyacı doğurduğu görülmektedir. Bu nedenle birçok ülkede olduğu gibi bu ihtiyaçlardan dolayı mali müşavirlik, muhasebecilik gibi meslek kurum ve kuruluşları tanınarak yasallaştırılmaya başlanılmıştır. (Erol ve Çetinkaya, 2000, s.113)

1989 yılında geldiğindiyse, resmi gazetede 13.06.1989 tarihinde yayınlanan “3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile birlikte yasal olarak yer almıştır. Bu kanun ile birlikte müşavirlerin görev ve yetkileri belirlenerek meslek mensuplarına verilmiştir.

3568 sayılı Kanun’un gerekçesinde, mesleğin ABD, Avrupa ülkeleri başta olmak üzere vergi sistemlerindeki başarıları açıklanmış olup mesleği icra etmeye başlayan ülkelere örnekLER verilmiştir. Ayrıca, mali müşavirlik ve muhasebe mesleğine ilişkin hangi ülkelerin kanun düzenledikleri ortaya konulmuştur. Aslında gerekçede mali müşavirlik mesleğinin ne kadarda önemli bir katkı sağlayacağı üzerinde durulmaya çalışılmıştır. İlgili kanun gerekçesinde sadece YMM’leri değil bununla birlikte SM, SMM’leri de kapsadığından dolayı başlı başına kamu denetçisine karşılık gelmemektedir. Fakat YMM mesleği konusunda ilk çalışmalar olması nedeniyle önem arz etmektedir.

Vergi inceleme elemanlarının sayıca yetersiz olması, gerekli ölçüde vergi incelemesinin gerçekleştirilememesi, vergi inceleme oranlarının düşüklüğü, kayıt dışı işlemlerin çoğalması gibi nedenler vergi denetimini gerekli kılarak kamu otoritesinin dışında bir inceleme ve

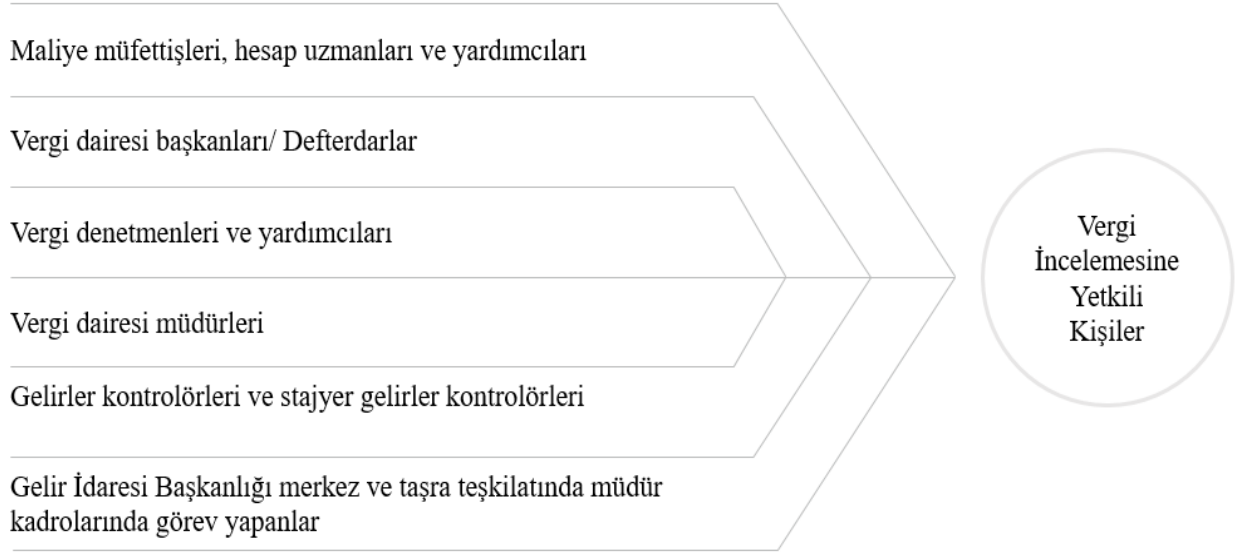
denetime ihtiyaç duymuştur (Mert, 2014). Ayrıca, daha öncede belirttiğimiz gibi, mükelleflerin zorluk çektiği vergi mevzuatı konularında yönlendirilerek bilgilendirilmesi, muhasebe uygulamaları konusunda ihtiyaçlarına yönelik gerekli bilgi ve tecrübelerin paylaşılması, muhasebe sistemlerinin kurulması, mali konularda destek sağlanması, finansal tabloları ve bilgilerinde danışmanlık sağlanması gibi konularda vergi denetimine ihtiyaç doğuran diğer nedenlerdir.

### **5.3. Vergi İncelemesi**

Çalışmamızın temel konularından bir tanesini vergi (tasdik) denetimi oluşturmaktadır. Fakat vergi denetimi ile karışıklık oluşturması ve aynı anlamda kullanılmasından dolayı kamu otoritesi tarafından yapılan vergi incelemelerine ilişkin yer vermek doğru olacaktır. Vergi denetimi ile vergi incelemeleri arasındaki en büyük fark vergi denetimi 3568 sayılı kanun ile yetki verilen Yeminli Mali Müşavirler tarafından gerçekleştirilirken vergi incelemeleri aşağıda da detaylı olarak ele aldığımız kamu otoritesi tarafından doğrudan yetkili kişiler aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Vergi denetimlerinde mükellefin yanlışlıkları ve vergi ziyayı konularına ilişkin herhangi bir kanun yetkisi ile cezai bir işleme tabi tutma yetkisi yokken vergi incelemelerinde doğrudan cezai şartları uygulayabilme yetkisi vardır. Ayrıca vergi denetimlerinde YMM ile mükellef arasında hizmet ve hizmetten akdinden dolayı bir ilişki oluşurken vergi incelemelerinde böylesine bir akit ve ilişki oluşmayıp bağımlı bir koridor yer almamaktadır. Vergi incelemeleri yasa koyucu adına hareket ettiğinden dolayı vergi denetmenlerine nazaran daha geniş yetkilere sahiptir.

Vergi incelemesine mevzuat açısından ele aldığımızda “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak “ olarak tanımlanmıştır, Vergi incelemelerinde asıl amaç, mükellefe ait defterlerinin kayıtlarının doğruluğuyla birlikte beyanı üzerinden ödemesi çıkan verginin olması gerekeni yansıtmasıdır ve bunların mevzuata uygun olarak kayıtlara alınıp denetlenmesidir (Durusoy, 2019). VUK’ ta vergi incelemesini yapmaya yetkili olanlar açıklanmıştır. Daha kapsamlı olarak ise Gelir İdaresi Başkanlığının “Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi” broşüründüyse tablo halinde aşağıdaki haliyle vergi incelemelerini gerçekleştirecekler sıralanmıştır.





### Şekil 5: Vergi İncelemesine Yetkili Kişiler

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 50 • Kasım 2007.

VUK' un 137. maddesinde ise inceleme tabi olanlar olarak “*Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler.*” ifadesiyle inceleme yapılacak gerçek ve tüzel kişiler açıklanmıştır.

Vergi incelemesinde en çok merak edilen konulardan bir tanesi de hiç kuşkusuz vergi incelemelerine seçilen mükelleflerin hangi kriterlere göre belirlenip seçildiği konusudur. Durusoy tarafından kaleme alınan vergi incelemeleri yazısında özetle aşağıdaki şekilde vergi incelemelerinin belirlenmesi ve incelemeye karar verilmesinin sonuçlarını ele alarak yer verilmiştir. Buna göre;

- Vergi dairesi dosyalarının taranıp incelenmesi,
- Mükelleflere ait finansal ve mali tabloların, analiz yoluyla sektörel ve konu bazı sınıflandırılıp seçilmesi,
- Özellikle sektör ve konulara yönelik denetimler gerçekleştirilmesi,
- Denetim elemanları tarafından karşıt incelemelerin gerçekleştirilmesi,
- Muhteviyatı itibariyle sahte ve yanıltıcı belge kodlarının işlenmesi,
- Sürekli devreden KDV'nin çıkmaması ve verilmesi,
- Sürekli olarak zarar beyanında bulunulması,
- Faaliyetleri itibariyle olması gerekenden farklı bir düzeyde iadesi çıkması,

- Finansal ve mali tablolarındaki tutarsızlıklar,
- Gider kalemlerinin yüksek tutara tekabül etmesi,
- Ortaklar hesabının şişkin olması,
- Mükelleflere yönelik ihbarların bulunması,
- Bakanlık ve Başkanlık tarafından takibe alınan incelemelerin vergisel olarak değerlendirilmede bulunulması,
- Kara para gibi konularda vergisel olarak incelenmede bulunulması,
- Diğer denetleme ve düzenleme kurumları tarafından taleplerin bulunulması, (BBDK, SPK vb.) ,
- Banka ve diğer aracı kurumlar vasıtasıyla piyasalarda gerçekleştirilen denetimlerin sonuçlarıyla, (Durusoy, 2019)

Vergi incelemelerinin türü olarak açıklayacak olursak 3 tane türü bulunmaktadır ve Tam İnceleme, Kısa İnceleme ve Karşıt İnceleme olarak karşımıza çıkmaktadır.

### **5.3.1. Tam İnceleme**

Tam inceleme, 31.10.2010 tarihli 27801 numaralı resmi gazetede yayımlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 3. Maddesinde yer verilmiş olup mükellefin bir vergi türüne ilişkin olarak incelemenin yapılacağı dönem ya da dönemlere ilişkin tüm işlemleri dolayısıyla bütün matrahını içerecek şekilde gerçekleşen incelemeler olarak açıklanmıştır. Tam inceleme tanımından anlamamız gereken aslında, mükelleflere yönelik bütün işlemlerini ve faaliyetlerini kapsayacak şekilde matrah kalemlerinin tümünün ele alınarak incelemesidir.

### **5.3.2. Kısa İnceleme / Sınırlı İnceleme**

Sınırlı İnceleme yine Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'de belirtilerek, "*tam inceleme dışında kalan vergi incelemesini*" ifade eder olarak tanımlanmıştır. Yani sınırlı incelemelerde bizim hem tam inceleme hem de sınırlı incelemeye ilişkin olarak yönetmelikte yapılan tanımlardan çıkardığımız sonuç, vergi matrahında yer alan unsurlardan bir ya da birkaçına yönelik olarak yapılan incelemeler olduğu anlaşılmaktadır.

### 5.3.3. Karşıt İnceleme

Vergi incelemeleri gerçekleştirilirken ihtiyaç duyulması halinde belirli konularda diğer mükellefler nezdinde gerçekleştirilen incelemeler olarak belirtebiliriz. (Gib, 2017)

### 5.4. Yeminli Mali Müşavirler

01.06.1989 tarihinde 3568 sayılı kanun yürürlüğe girmiştir. Amaç başlıklı kanunun 1. Maddesinin gerekçesi olarak, meslek mensupları ve odalarının kuruluşu ve teşkilatlanması yapısına atıfta bulunarak faaliyetlerinin güvenilir ve sağlıklı yürütülmesi, mevzuat çerçevesinde denetleyip değerlendirmeye tabi tuttukları ve bunları ilgililer ile kamu istifadesine tarafsız bir şekilde sunarak standartların gerçekleştirilmesi amaçlandığı vurgulanmıştır. (TBMM, 2019)

3568 sayılı kanunun 2. Maddesinde ise, Yeminli Mali Müşavirlerin mesleğin konusunun nelerden oluştuğu açıklanmıştır. Kanun çerçevesinde muhasebe sistemlerinin oluşturulması, geliştirilmesi, işletmelerin finans ve muhasebe alanlarının mali mevzuat çerçevesinde yürütülmesi ve müşavirlik hizmetlerinin yapılması, denetim ve inceleme faaliyetlerinde bulunmak, finansal tablo ve beyannameleri konusunda yazılı görüş bildirmek, rapor düzenlemek, tahkimde bulunmak, bilirkişilik vb. işlerde yer almak olarak belirtilmiştir. Ayrıca, kanunun 12. Maddesinde YMM'lerin tasdik ve tasdikten doğan sorumluluklarının ortaya konularak Kanunun 12. maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde de tasdik işlerini yaptıkları mesleğinin tanımını yapmamızı sağlayacak kanuni dayanağı yer almaktadır.

Kısaca Yeminli mali müşavirler, gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerin faaliyetleri ve işlemlerinin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlayan, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tutarak gerçek durumu ilgililerin ve kamu yönetiminin istifadesine tarafsız olarak sunan, mevzuata, muhasebe standartları ve ilkelerine uygun şekilde vergi ve istisnaları, indirim ve iade işlemleri, zarar mahsubu, muafiyet, tecil ve terkin işlemlerini mükellefin doğru beyanda bulunmasını sağlayan uzman kişilerdir. (Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları Tasdike İlişkin Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, 20390)

Y.M.M. Görevi	Denetim Alanı	Denetim Ölçütleri	Bilgi Kullanıcıları
1) Muhasebe Denetimi	1) Muhasebe Belgeleri, Muhasebe Kayıtları, Mali Tablolar	1) Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları	1) Vergi Yönetimi, İşletme Yöneticileri, Ortakları, Çalışanları, Kredi Kuruluşları, Sermaye Piyasası
2) Vergi Denetimi	2) Muhasebe Belgeleri, Muh. Kayıtları, Mali Tablolar, İşletme Faaliyetleri	2) Vergi Mevzuatı (Yasa, Yönetmelik, Tebliğler, Yargı Kararları)	2) Vergi Yönetimi
3) Danışmanlık	3) Mali Konularla Sınırlı	3) Vergi Mevzuatı	3) İşletme Yönetimi
4) Tasdik İşlemi	4) Muhasebe ve Vergi Denetim Alanları	4) Muhasebe ve Vergi Denetim Ölçütleri	4) Vergi Yönetimi ve İşletme Yönetimi

**Tablo 5: Yeminli Mali Müşavirlerin Görevleri, Ölçütleri ve Bilgi Kullanıcıları**

*Kaynak: Özel, S. , Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu Ve Bu Sorumlulukların Yaptırımları, Muhasebe ve Denetime Bakış, (7): 1-26, Yı: 2002.*

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 7. Maddesinde YMM'ler tarafından sunulacak tasdiğin, konusu ve belgeleri belirtilmiştir. Bu kapsamda, Gelir Vergisi yönünden, Kurumlar Vergisi yönünden, KDV yönünden, Veraset Ve İntikal Vergisi yönünden, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun yönünden, Damga Vergisi yönünden, Mali Mevzuatta Yeralan Teşvik, İndirim, İstisna ve Muafiyetler yönünden, tasdik faaliyetinin konusuna yer verilmiştir.

Yeminli mali müşavirlerin tasdik faaliyetleri tam tasdik ve kısmi tasdik olmak üzere iki şekilde sınıflandırılabiliriz. Bizler çalışmamızın temel konusu olarak Tam Tasdik Hizmetlerini ele alıp Bağımsız Denetim ile karşılaştırmasına yer vereceğiz. Fakat genel olarak Tam Tasdik ve Kısmi Tasdik hizmetlerini tanımlayacak olursak;

### **5.4.1. Tam Tasdik**

Tam Tasdik, Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi mükelleflerinin beyannameleri ve bunlara bağılı mali tablolarının mevzuata uygunluğuyla birlikte tasdikine dayanarak sözleşmeye bağılı olmak kaydıyla kamu istifadesine sunmaya denir. Tam Tasdik kapsamı sadece yılsonunda mükelleflerin beyannamelerini kapsamamaktadır, ilgili bulunduğu yıla ilişkin olarak Gelir, Katma Değer, Damga Vergisi beyannamelerini de kapsamaktadır (Özel, 2003, s.112-118). Tam tasdikte amaç, gerçek ve tüzel kişilerin beyannamelerinin ve mali tablolarının mevzuata uygun olarak düzenlenmesi, matrahın doğru olarak hesaplanarak mükellefin vergi ödev ve yükümlülüklerinin yerine getirilmesiyle birlikte mükellef ve vergi idaresi arasındaki güveni oluşturmak olarak belirtilebilir. Kısaca, vergi denetimi kamu yararına hareket etmektedir ve iki asli göreve hizmet etmektedir. Birincisi, mevzuat alt yapısını sağlam tutmak, ikincisi ise sürekli denetim altında tutarak beyan sisteminin kontrolünü sağlamaktır.

### **5.4.2. Kısmi Tasdik**

Tam tasdik kapsamı dışında yer alan, mevzuata bağılı olarak özel amaçlı denetimleri ve tasdikleri kapsamaktadır. Tam tasdikten farkı özel amaçlı olarak yapılması ve zorunluluğa bağılı olmasıdır. İdare, vergi ziyasını engellemek ve mükelleflere ödeme yapılması gereken durumları ön koşula bağlayarak kısmi tasdiğe tabi tutmaktadır. Bu şekilde vergi güveni sağlanarak idarenin iş yükünün azaltılması amaçlanmaktadır. (Başpınar, 2005, s.46)

### **5.4.3. Tasdiki Zorunlu Olan İşlemler**

YMM tasdik raporlarına bağılı olarak yapılması zorunlu tasdik işlemleri;

İhracat teslimleri ile ihraç kaydıyla tecil-terkin kapsamında yapılan teslimlerden doğan KDV iadesi işlemleri ve mahsup işlemleri, Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan istisnalar, Yeniden Değerleme işlemleri, değer artış fonlarının sermayeye eklenmesi işlemleri, Yatırım indirimi istisnası yoluyla vergiden müstesna tutulan işlemler, uluslararası taşımacılık hizmetleriyle ilgili KDV iadesi ve mahsup işlemleri, araçlar, petrol aramaları ve teşvik belgeli yatırımlarla ilgili iade ve mahsup işlemleri, tedarikçilere yapılan teslim ve hizmetlere ilişkin KDV iadesi. indirimli orana tabi teslim ve hizmetlerle ilgili iade ve mahsup işlemleri, alan bavul ticareti ve yolcu beraberliği eşya ihracatıyla ilgili katma değer vergisi iadesi işlemleri, diplomatik istisnalar ile ilgili katma değer vergisi iadesi işlemleri ve kurum kazancından indirilecek gelirlere ilişkin işlemlerdir. Fakat bu işlemlere yönelik olarak idare tarafından bazı

işlemlere rapor düzenleme zorunluluğu için hadler belirlenmiştir. Tam Tasdik denetimine bağlı olan işlemlerde ise zorunluluk bulunmamakta, fakat işletmeler için gereklilik doğurmaktadır.

#### **5.4.4. Yeminli Mali Müşavir Olabilme Şartları**

3568 sayılı kanunu'na göre YMM olabilme şartları genel ve özel şartlar olarak iki şekilde belirtilmiştir.

##### **5.4.4.1. Yeminli Mali Müşavir Olabilme Genel Şartları**

3568 sayılı kanunun 4. maddesinde YMM olabilmek için meslek mensubu olacak kişilerin için şartlar belirtilmiş olup buna göre YMM olabilmek için;

Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmak, hak ehliyeti bakımından medeni hakları kullanabilecek kısıtlamaya sahip olmamak, kamu haklarına karşı hak mahrumiyeti bulunmamak, herhangi bir ceza ya da disiplin soruşturması kapsamında memuriyetten atılmamış olmak, mesleki şeref ve hasysiyet bakımından zarar verebilecek davranışlarda bulunmamak gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca, ilgili kanun maddesinin d bendinde ise meslek mensuplarının işlediği suç ve cezai işlemleri dolayısıyla meslek mensubu olmasına engel şartlar detaylı olarak açıklanmıştır.

##### **5.4.4.2. Yeminli Mali Müşavir Olabilme Özel Şartları**

3568 sayılı kanunun 9. maddesinde de YMM olabilmek için meslek mensubu olacak kişilerin kanunun 4. Maddesinden ayrı olarakta özel kabul edebileceğimiz şartlarda belirtilmiştir. Bunlar meslek mensubunun ruhsatı alabilmesine kadar mesleki tecrübe ve meslek sınavlarının geçmesiyle alakalı düzenlemelerdir. Buna göre YMM olabilmek için meslek mensubunun en az on yıllık bir mesleki tecrübesinin bulunması ve asgari on yıl serbest muhasebeci malî müşavirlik olarak hizmette bulunmak, YMM sınavlarında başarılı olabilmek ve YMM ruhsatını almış olmaktır.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 9. Maddesinde YMM olabilmek için özel şartları belirtmiş olup b bendinde YMM sınavını vermiş olabilme şartı aranmaktadır.

#### **5.4.5. Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı**

3568 sayılı kanununun 10. Maddesinde ve YMM mesleğine yönelik çıkarılan Yönetmeliklerle de YMM Sınavı açıklanmıştır. Yasal mevzuatlar çerçevesinde, Yeminli malî müşavirlik sınavı Birlik tarafından yani “Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği” tarafından yazılı olarak yapılacağı belirtilmiştir. Bununla birlikte, 3568 sayılı Kanun’un 9. Maddesinde yapılan değişiklik öncesinde bu durum 5786 sayılı Kanun’a göre; “*Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler konularında profesörlük unvanını almış bulunanlar için sınav şartı aranmaz.*” ifadesiyle istisnai bir durumu vardı. Fakat yapılan değişiklikle birlikte düzenleme yürürlükten kaldırılarak YMM’lik sınavı şartı geneli kapsayacak şekilde uygulanmaya başlamıştır. Fakat bu düzenlemede hak mahrumiyeti uğrayacaklar nedeniyle on yıldan üzere bu ünvanla faaliyette bulunanların hakları korunmuş ve on yıllık süreyi doldurmuş olmayanlar için “*Özel YMM Sınavı*” getirilmiştir. (Karaboyacı, 2012, s.250)

YMM Sınav ile ilişkili olarak ayrıca mevzuatta, komisyondan tarafından gerçekleştirileceği ve komisyona ilişkin olarakta biri başkan, yedi üyeden oluşan bir ekip tarafından gerçekleştirileceği açıklanmıştır. Mevzuatta komisyonun kimler tarafından oluşacağıda detaylı olarak belirtilmiştir. Buna göre komisyonun başkan ve üyelerinin Maliye Bakanı tarafından seçileceği belirtilerek, dört kişi doğrudan Maliye Bakanlığı denetim elemanlarından, bir kişi YÖK’ün belirlediği iki kişi arasından, geriye kalan iki kişiyse Birliğin önerdiği dört kişi arasından oluşacaktır. Komisyonda yer alması için seçilecek üye aday olunabilmesinde birtakım şartlara bağlanmıştır. Komisyona üye aday gösterilenler sınav müfredatında belirtilen alanların birinden lisans ya da yüksek lisans alanında mezun olması, asgari olarak on beş yıl bu alanlarda çalışmış olması ya da öğretim üyesi/görevliliği yapması gerektiği belirtilmiştir.

YMM Sınavı konuları ile birlikte usul ve esaslar, komisyona ilişkin usuller ve diğer konular, Birlik tarafından Maliye Bakanlığının görüşü alınmak kaydıyla yönetmelikle belirlenebileceği açıklanmıştır.

#### **5.4.6. Yeminli Mali Müşavirlik Yemini**

Yeminli malî müşavirlik için gerekli şartları sağladıktan sonra mesleğine kabul edilenlerin göreve başlamadan önce bir şartı daha bulunmaktadır. 3568 sayılı Kanununun 11. Maddesinde

“Yemin” başlıklı olarak yer alan, mesleğe başlanılmadık öncesinde Asliye Ticaret Mahkemesine aşağıda belirtilen şekliyle yemin metnini okuyarak mesleklerine fiilen başlayabilecekleri belirtilmiştir.

Yemin metni;

*"Yeminli malî müşavirlik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, meslekî kurallara ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim."*

#### **5.4.7. Yeminli Mali Müşavir Sorumlulukları**

YMM sorumluluklarına ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporları” başlıklı Mükerrer Madde 227’de beyanname ve tasdik raporunda yer alan bilgilerin doğruluğundan ve uygunluğundan meslek mensuplarının, bu belge ve kayıtlara ilişkin oluşacak vergi ziyandan mükelleflerle birlikte hem müştereken hem de müteselsilen sorumlu oldukları, oluşan vergi ziyana ilişkin vergi ve cezalarının, gecikme faizleriyle birlikte ödeneceği ilişkin sorumlulukları mükelleflerle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu bir şekilde tutulacağı açık bir şekilde ilgili maddede ifade edilmiştir.

Ayrıca, meslek mensuplarının tasdikten doğan sorumlulukları, 3568 Sayılı Kanun’ un 12. maddesinde 4. Fıkrasında yer verilmiştir. Aynı kanun maddesinde YMM’lerin, gerçek ve tüzel kişilerin finansal tablolarının ve beyannamelerini mevzuata uygunluğuyla birlikte muhasebe ve denetim standartları çerçevesinde tasdik etme yetkisine sahip oldukları belirtilmiştir. Kanun’un “Ceza” hükmü başlıklı 49. maddesinde ise “12. maddenin dördüncü fıkrasındaki hükme aykırı davranışta bulunan kişi hakkında, fiil daha ağır cezayı gerektiren bir suç oluşturmadığı takdirde, altı aydan bir yıla kadar hapis ve adli para cezasına hükmolünür” hükmü yer almaktadır.

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği’nin Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu başlıklı 20. maddesinde, yönetmelik kapsamında yer alan tasdik işlemlerine ilişkin tasdiğin



doğruluğundan, ayrıca imza ve mühür kullanmak süretiyle tasdiklerinden, doğrudan sorumlu oldukları belirtilmiştir. Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı Kanun çerçevesinde mevzuata uygunluk ve tasdik konularını oluşturan finansal tablo ve belgelerin gerçeği yansıtmamasından oluşacak vergi ziyandan mükelleflerce müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları yönetmelik kapsamında açıkça yer almaktadır.

TÜRMOB tarafından çıkarılan “Meslek Mensuplarının Uyması ve Sahip Çıkması Gereken Kurallar” adlı Meslek Kararı ve Mali Çözüm dergisinin 52. Sayısında Yeminli Mali Müşavirlerin sorumlulukları belirtilmiştir. Buna göre;

**a) Sosyal Sorumluluk:**

Meslek mensuplarının topluma ve Devlete karşı olan sorumlulukları olduğunu,

**b) İşletme Sahip ve Yöneticilerine Karşı Sorumluluk:**

Meslek mensuplarının işletme ve işletmenin yöneticilerine yönelik sorumlulukları olduğunu,

**c) Meslektaşlara Karşı Sorumluluk:**

Meslek mensuplarının meslektaşlarına karşı sorumlulukları olduğunu,

**d) Odaya Karşı Sorumluluk**

Meslek mensuplarının Odaya karşı sorumlulukları olduğunu,

**e) Yasa ve Yönetmeliklere Karşı Sorumluluk**

Meslek mensuplarının 3568 sayılı Kanun, Yönetmelikler ve Meslek Kararlarından oluşan sorumlulukları olduğunu,

**f) Hukuki Sorumluluk**

Meslek mensuplarının VUK, Muhasebe ve Denetim Standartları kapsamında oluşan sorumlulukları olduğunu, (*İSMMM*, 2019)

olarak yer verilmiştir.

#### **5.4.8. Yeminli Mali Müşavirler İçin Etik Kurallar**

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik ile birlikte Yeminli Mali Müşavirlerin kamu yararına yönelik sorumlulukları bulunduğu belirtilmiştir. Bu sorumlulukların yerine getirilmesi için üç bölümde düzenlenen etik ilkelere uyması gerektiğide ayrıca belirtilmiştir. İlk bölümde bütün meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkeleri kapsayacak şekilde uygulanmasına yönelik kavramsal çerçevesi yer almaktadır. Diğer iki bölümdeyse başlıca özel durumlara yönelik uygulamaların çerçevesi ortaya konulmuştur.

YMM'lerin yönetmelikte belirtilen uyması gereken etik ilkeler; dürüstlük, tarafsızlık, meslekî yeterlilik ve özen, gizlilik, meslekî davranıştır.

#### **5.4.9. Yeminli Mali Müşavirler Tam Tasdik Raporu**

Yeminli mali müşavirlerce düzenlenecek tasdik raporları, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile açıklanmış olup raporun yazımı için bilgiler sunmaktadır.

YMM tarafından verilen tasdik raporlarında biri genel sayı diğeri özel sayı olmakla birlikte verilmektedir. Ayrıca, raporda meslek sicil numarasına da yer verilmektedir.

Yönetmelikte, Genel sayı, meslek mensubunun faaliyete başlamasından itibaren imza ve mührünün yer aldığı raporlarda bir numarasından başlayarak mesleki faaliyetleri süresince kesintisiz olarak devam ettirdikleri belirtilmiştir. Meslek mensuplarının, mesleki faaliyetlerinden ayrıldıktan sonra bağlı bulunduğu odaya tekrar faaliyetlerini sürdürecekleri bildirmeleri halinde faaliyetlerinden ayrıldıkları sayı ile tekrardan devam ederler. Özel sayı ise, her bir takvim yılında yeniden başlayıp ve ilgili yılsonuna kadar verilmektedir. Tasdik raporlarında sayı verilmesinde ise, mesleki sicil numarası, sonra genel sayı ve daha sonrada özel sayı şeklinde yer verilmektedir. Tam tasdik raporuna ilişkin olarak yönetmelikte raporun yazılması ve düzenlenmesi aşamasında uygulanmasına ilişkin rapor sayılarının nasıl yer alması gerektiğide dair geniş bir şekilde yer verilmiştir.

Tam Tasdik raporunun sayısının önünde “YMM” rumuzu konularak yer almaktadır. Düzenlenen raporun her sayfasına mühür ve paraf atılır son sayfasında ise meslek mensubunun mühürü atılarak imzalanmaktadır.

Raporda yer alacak tasdiğin konusu ve kapsamına ilişkin düzenlenecek bilgilere ilişkin asgari konular ve rapor dizpozisyonu Bakanlıkça tebliğlerle belirlenmektedir.

Raporlarda dizpozisyona uygun bir şekilde ve kısa, açık, anlaşılır ve net ifadelerle belirtilecek şekilde kaleme ele alınmalıdır. Ayrıca raporda yanlış anlama sebebiyet verecek ifadeler yer verilmemelidir ve tereddüte düşürecek açıklamalardan meslek mensubu uzak durmalıdır.

Tasdik raporlarında, finansal tablo ve raporlarda etkisi bulunan mevzuat aykırılıklarına sebebiyet verebilecek konulara ilişkin finansal belgelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre uygun olup olmadığı belirtilmelidir.

Yeminli mali müşavirlerin görev ve sorumluluklarına ilişkin daha öncede de belirttiğimiz gibi meslek mensubu, kaleme aldığı raporunda mükellefinin finansal ve mali tablolarına ilişkin gerçeğe uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığını kendi çalışmaları ve tespitlerine ilişkin kanaatine göre, mevzuat hükümleri çerçevesinde raporunda uygunluğu hakkında görüşünü ortaya koymakla yükümlüdür.

## BÖLÜM 6

### BAĞIMSIZ DENETİM VE VERGİ DENETİMİNİN BİRLİKTE ÜSTLENİLMESİ

#### 6. Bağımsız Denetim ve Vergi Denetiminin Birlikte Üstlenilmesi

##### 6.1. Bağımsız Denetim ve Vergi Denetiminin Birlikte Üstlenilmesi Durumunun Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi

Bağımsız denetim şirketlerin belirli bazı şartları sağlaması sonucunda bağımsız denetime tabi tutulması gerektiği düzenlemelerle zorunluluk olarak yer almaktadır. Geçen zaman içerisinde de daha fazla şirketleri kapsayacak şekilde hadler ve sınırlara ilişkin düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. Tam tasdik hizmetinde ise işletmelerin tam tasdik denetimine tabi olması ilişkin zorunluluk bulunmamakta olup tam tasdik kapsamındaki denetimler ihtiyaridir. Fakat asıl düşünülmeli gereken şey burada her ne kadar bağımsız denetim yapılabilmesi için şartlar yer alsa da vergi denetimiyle birlikte üstlenilmesi durumunda bununla ilgili yasal düzenlemelerin bulunup bulunmadığı ya da iki denetim türünün aynı denetim kuruluşu tarafından birlikte üstlenilmesi durumunun mümkün olup olmadığıdır. Daha doğru bir şekilde, tam tasdik denetimi ile birlikte bağımsız denetim aynı meslek mensubu veya aynı denetim kuruluşu tarafından gerçekleştirilebilir mi? Türk Ticaret Kanunu, Bağımsız Denetim Yönetmeliği ve 3568 sayılı Kanununda bununla ilgili düzenlemelere yer verildiği görülmektedir. Ayrıca, iki denetim türünün birlikte yürütülmesine ilişkin Bağımsız Denetim Standardı Alt Bölüm 604 – Vergi Hizmetleri bölümünde yer verilmiştir.

##### 6.1.1. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

Bağımsız denetim ve vergi denetiminin birlikte gerçekleştirilmesinde, iki denetim türünün birlikte üstlenilmesi durumunda öncelik olarak denetimi gerçekleştirecek meslek mensuplarının kimler olduğuna bakılması gerekecektir. Bağımsız denetim, 3568 sayılı kanun

esasınca, yeminli mali müşavirlik veya serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını hak ve elde etmiş bulunan meslek mensuplarından KGK tarafından yetkilendirilmiş bulunan bireysel ve ya bir kuruluşa bağlı olarak çalışmalarını bağımsız yürütebilen alanında, uzman kişilerce gerçekleştirilmektedir (Karapınar, 2018). Tam tasdik ise 3568 sayılı kanun çerçevesinde YMM ruhsatı almaya hak kazanmış uzaman kişiler tarafından gerçekleştirilebilmektedir. Meslek mensubu kriteri olarak YMM'ler hem bağımsız denetim hem de tam tasdik denetiminin gerçekleştirebilmektedir. Fakat SMMM ruhsatına sahip bağımsız denetçi olabilmesinde engel olmayan meslek mensupları tam tasdik hizmetini gerçekleştirememektedirler. Bu durumda iki denetim türünün birlikte yürütülebilmesi ya da gerçekleştirilebilmesi için öncelik olarak YMM ruhsatını almaya hak kazanmış olmak, ikinci olarakta bağımsız denetçi şartlarını sağlamış olmayı gerektirmektedir. Diğer bir husus ise aynı denetçi/kişi tarafından faaliyetin yürütülmesi yerine farklı ekipler aracılığıyla bu belgeleri ve yetkileri taşıyanlar ile yürütülerek tek bir denetime bağlanması gerekmektedir. Aksi takdirde etik olarak bağımsızlık, taraf tutma hem de kendi kendini teftiş riski açısından sakıncaları bulunmaktadır. Genelde bu işlemlerin aynı denetim şirketinin birbirinden bağımsız ekipleri tarafından yürütülmemesi halinde etik kurallar yönünden sakıncalar doğacağı ortaya çıkmaktadır.

### **6.1.2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Bağımsız Denetim Yönetmeliği ve Standartları**

İki denetim hizmetinin birlikte yürütülebilirliği açısından meslek mensubu gerekliliklerini sağlamanın dışında ikinci olarak Türk Ticaret Kanunu ve Bağımsız Denetim Yönetmeliği hükümleri çerçevesinde incelenmesi gerektiğidir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun "Denetçi olabilecekler" başlıklı 400 üncü maddesinin 3. fıkrasında "*Denetçi, denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremez, bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapamaz.*" ifadesi yer almaktadır. Türk Ticaret Kanunu açısından bağımsız denetim hizmetiyle birlikte danışmanlık ve diğer hizmetlerin verilemeyeceği istisnai bir durumu olarak vergi, tam tasdik denetimi hizmetinin verilebileceği anlaşılabilmektedir. Ayrıca, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, "Bağımsızlık ve bağımsızlığın korunması" başlıklı 22. maddesinin 5. fıkrasında, "*Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetlenen işletmeye, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya başka bir hizmet veremez, bunu denetim ağında yer alan kuruluşlar, ilişkili denetim kuruluşu ve diğer işletmeleri aracılığıyla*

*yapamaz. Denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları, denetçileri ve kilit yöneticileri tarafından verilen hizmetler de bu kapsamda değerlendirilir.”* ifadesiyle birlikte bağımsız denetim tam tasdik denetiminin birlikte üstlenilmesi durumuna ilişkin engel bulunmadığı anlaşılmaktadır. Fakat bağımsız denetim hizmeti verilen bir işletmeye vergi hizmeti dışında danışmanlık ya da başka bir hizmet verilemeyeceği çok açık bir şekilde belirtilmiştir. Fakat burada bir konunun altının çizilmesi gereklidir. Öyle ki, iki denetim türünün birlikte verilebilmesi mümkün olsada mesleki özen ve titizlik, mesleğin bir takım yüklemiş olduğu sorumluluklar, etik kurallara uyma ve mevzuata uygunluk bakımından gerekliliklerin yerine getirilmesi de gerekmektedir. Aksi halde, ister iki denetim hizmetinin birlikte verilmesi isterse de tek bir denetim hizmeti verilmesi sürecinde, denetim hizmetinin gerçekleştirilebilmesi şartlarından bir tanesi ihlal edilmiş sayılacaktır.

Bağımsız denetim ve vergi denetiminin birlikte üstlenilmesine ilişkin mevzuattan kaynaklı bir kısıtlama bulunmasa da, denetim bağımsızlığı ilkesi ve uluslararası denetim standartları açısından bazı sorunları beraberinde getirmektedir. Ülkemizde vergi danışmanlığı ve vergi denetimi faaliyetinin uluslararası denetim standartlarında açısından, denetim bağımsızlığı ilkesine zarar vermesi gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Burada iki denetim hizmetinin birlikte üstlenilmesinde durumunda çıkar çatışması konusunun gündeme gelmesi en önemli soru işaretlerinden bir tanesi olarak durmaktadır. İkinci durum kendi kendini denetim riskinin ortaya çıkmasıdır. Yani her ne kadar ulusal mevzuattan kaynaklı bir sorun teşkil oluşturmaya da denetim ve mesleki ilkeler nazarında, bağımsızlık ve etik sorunu ön plana çıkmaktadır. Bağımsızlığın zedelenmesi, taraf tutma ve kendi kendini denetleme gibi risklerin oluşmasına Böylesi bir durumda da denetim hizmeti verilebilme şartlarının ihlalinin oluşması anlamına gelmektedir. Türkiye Denetim Standartları, Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Alt Bölüm 604 - Vergi Hizmetleri'nde bu konuya açıklık getirilmeye çalışılmıştır. Bu alt bölümde denetim hizmetiyle birlikte vergi hizmetlerinin, denetiminin sunulmasında, taraf tutma ve kendi kendini denetim riskleri durumu açıklanmaya çalışılmıştır. Ayrıca, tehditlerin önlenmesi amacıyla, denetimi gerçekleştirilenlere ilişkin bazı vergi hizmetlerinde yasaklayıcı hükümlerde yer almaktadır. Bu kapsamda birlikte üstlenilmesi durumunda standartlarda yer alan bağımsız denetime etki düzeylerine ilişkin sonuçlar aşağıda özet olacak şekilde bir tabloda gösterilmektedir.

**Denetim Standartları Açısından Birlikte  
Üstlenilmesinin Etkileri**

<b>Vergi Denetim Hizmeti</b>	<b>Bağımsız Denetim Etkisi</b>
Vergi beyannamesinin hazırlanması	Tehdit oluşturmaz
Muhasebe kayıtlarının tutulması amacıyla yapılan vergi hesaplamaları	Kendi kendini denetleme tehdidi oluşturur
Vergi planlaması ve diğer vergi danışmanlık hizmetleri	Kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidi oluşturabilir
Değerleme içeren vergi hizmetleri	Kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidi oluşturabilir
Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesine yönelik yardım	Kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidi oluşturabilir

**Tablo 6: Denetim Standartları Açısından Birlikte Üstlenilmesinin Etkileri**

*Kaynak: TDS, (2018) Türkiye Denetim Standartları Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, Alt Bölüm 604 - Vergi Hizmetleri.*

Yukarıda standartlar kapsamında yer alan açıklamalar çerçevesinde bağımsız denetim verilen bir işletmeye vergi danışmanlığı ve denetim hizmeti verilebilmesi durumunda oluşan riskler ve tehditler belirtilmiş olup birlikte üstlenilmesi durumunun riskleri ortaya konulmuştur. Fakat yerel mevzuat tarafından baktığımızda burada bir menfaat çatışması nedeniyle bir denetim riskini oluşturacak düzenlemenin yer aldığı görülmektedir, çünkü mevzuatımızda iki denetim türüne gerçekleştirebilecek meslek mensubu yani YMM olunması halinde bağımsız denetim ve vergi denetimi, vergi danışmanlığının birlikte üstlenilmesi durumunda engel teşkil olmayacağı yönünde bir uygulama söz konusudur. Bağımsız denetim ile birlikte tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi istisnası dışında sadece danışmanlık veya başka bir hizmet verilemeyeceği hükmü yer almaktadır. Standartlarda ise, vergi danışmanlık hizmetlerinin sunulması sonucunda, taraf tutma tehdidi ve kendi kendini denetleme tehditlerinin oluşacağı vurgulanmıştır. Buna göre de etkileyen durumlar aşağıdaki şekilde belirtilmiştir;

- Vergi danışmanlığı hizmetinde uygunluk ilişkisi yönünden öznelliğin etkisi,
- Vergi mevzuatı ve idarenin uygulamaya ilişkin engel teşkil edecek bir konunun bulunup bulunmadığına yönelik araştırma yapılmaması,
- Vergi danışmanlığı sonucunda önemli bir etki oluşturup oluşturmadığının ortaya konulamaması,
- Vergi danışmanlığı etkisinin finansal raporlama ve muhasebe uygulamaları açısından şüpheli bir sonuç ortaya çıkartması. (TDS, 2018)

Sonuç olarak, iki denetimin birlikte üstlenilmesi durumunda birtakım tehditlerin oluşacağı standartlar çerçevesinde değerlendirilebilmektedir. Fakat bu durumun ülkemizde tehdit ve denetim riskinin beklenen gibi bir sonucu doğurmayacağı ve aksine dahada bütünleştiren, denetim etkinliğini ortaya koyan bir süreç oluşumuna katkı sağlayacağı görülmektedir. Bunun en büyük nedeniyse bağımsız denetim ve vergi denetiminin ülkemizde vergi denetmenlerin yükümlülükleri ve müteselsil sorumluluk gibi ağır sonuçları bulunması, kamu otoritesinin vergi denetmenleri yani meslek mensubu YMM'ler dışında kendi denetim mekanizmasının bulunması ve sadece tek bir denetim mekanizmasına sahip olmaması, ülkemizde diğer ülkelerdeki gibi bir riskin ya da tehdidin oluşmasını engelleyen etkenler olarak yer almaktadır. Bu sebepten dolayıda kendi kendini denetim ve taraf tutma tehdidini ortadan kaldırmaktadır. Fakat burada bir konuda sakıncanın olduğuda görülmektedir. Ülkemizde bağımsız denetim yanı sıra diğer danışmanlık hizmetleri gibi vergi konusunun istisna kalması meslek mensuplarının menfaat odaklı yaklaşımları neticesindedir, bu da her ne kadar birlikte yürütülebilirliğine ilişkin risk ve tehditleri engellesede mesleki etik ve iki denetim türünün meslek mensuplarının yaklaşımları konusunda şüpheleri tamamen ortadan kaldıramamaktadır.

## **6.2. Bağımsız Denetim ve Vergi Denetiminin Birlikte Üstlenilmesi ve Geçiş Süreci**

Bağımsız denetim işletme ya da şirketlerin finansal bilgilerinin uygun ve makul güvence verecek ölçüde defter, kayıt ve belgelerinin kontrolünün sağlanarak rapora bağlanmasıdır. Tam Tasdik ise daha öncede belirttiğimiz gibi, Kurumlar ve Gelir Vergisi mükelleflerinin yılsonunda ve yiliçinde verilen vergi beyannamelerinin denetlerek doğru bir şekilde verginin



hesaplanması ile mükellefin sorumluluklarının yerine getirmesi esasına dayanan tasdik sürecine denilmektedir.

İşletmeler ve işletmelerin karar mekanizması olarak yer alan, karar almada söz sahibi olan, ortakları ya da yöneticilerin birtakım görevleri ve sorumlukları vardır. Belki bunların en başında işletmelerin ticari varlıklar olarak kurulmaları ve gelir elde etmek istemeleri sebebiyle faaliyetlerine başlamış olma neticesinde mali ve finansal konulardaki görev ve sorumlulukları oluşturmaktadır. Bu konular ile ilgili kararlar alırken birtakım tercihler ile karşı karşıya kalmaktadırlar, bunlardan biri de mali denetim ve finansal kontrol konularında Tam Tasdik denetimi ve Bağımsız Denetimin yapılması gerekliliğiyle ilgili kararlarıdır. Bilindiği üzere, Tam Tasdik denetimi yapılması gerektiği yasal bir zorunluluğa bağlı değildir. Bağımsız Denetim ise, 16 Şubat 2019 tarihli ve 30688 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslarda söz konusu kararın uygulanmasına yönelik usul ve esaslar ile açıklamalar ve hadlerle belirtilerek zorunluluğa bağlı kıstasları belirtilmiştir. Çalışmanın esas konularından bir tanesi de ister zorunluluğa bağlı olsun ister olmasın, Bağımsız Denetim ve Tam Tasdik denetiminin şirketler için ihtiyaç olduğu gerçeğinin değişmemesi ve birlikte yürütülebilirliği durumunun ortaya konularak açıklanılmaya çalışılmasıdır.

Tam Tasdik denetimi, Bağımsız Denetim gibi bir zorunluluk oluşturmasa da şirketler için önemli bir ihtiyaç olarak görülmektedir. İşletmede karar vericiler için önemli sonuçlar vermenin yanı sıra; değişen vergi mevzuatları, yeni getirilen vergi teşvikleri, vergi istisnaları, vergi indirimlerinden yararlanmak, ağır cezai yaptırımlardan kaçınmak ve vergi riskini azaltmak, yasal olarak kaynaklanan sorumluluğun müteselsil olarak meslek mensuplarıyla paylaşmak, vergi konularında çalışanlarının ve yöneticilerinin bilgilerinin güncel tutulup denetlemek, paydaşlara ve kredi veren kuruluşlara karşı güvence sunmak gibi nedenlerle tercih etmektedirler. Aslında Bağımsız Denetim ile de ortak noktalar ve bilgi akışı bulunsa da, Bağımsız Denetim’de vergi matrahının hesaplanması ve vergi konularında bilgi kullanıcılarına gerekli çıktıları sunamamaktadır. İki denetim sürecinde aynı verilerden yararlanılsa da farklı sonuçlar ve finansal bilgiler sunmaktadırlar. Burada kaynaklanan farkın temel nedenin vergi mevzuatımızdan kaynaklanan farklılıklar ve bağımsız denetimde uluslararası ve Avrupa Birliği ile uyum sürecinde UFRS/TFRS geçiş sürecinden kaynaklanmasıdır. Bağımsız Denetim, Yeni Türk Ticaret Kanunu ile 2012 yılında tanışılmış olup Yeni Türk Ticaret Kanunu ise, uluslararası finansal raporlama ve Avrupa’ya bu uyum sürecinin bir parçası olarak, vergi

ve bağımsız denetim raporlama çerçevesindeki gelişmeler neticesinde doğmuştur. Geçiş süreciyle ilgili olarak sürenin uzaması ve hem yerel mevzuattan hem de siyasi zeminden kaynaklı olarak tam uyumlu bir çerçevenin oluşturulamaması dolayısıyla ikilem oluşturmaya devam etmektedir. Şirketler ve ekonomik yapıların sınırların ötesinde olması ve küreselleşen dünyada hayali sınırlarla kaynaklı olması aslında uluslararası geçerli mali tablo ve çıktıların olmasının zorunlu olduğunu sunmaktadır. Fakat ülke mevzuatları ve siyasi konjonktürel reel pariteler uyum ve geçiş konusunda sorunlar oluşturmaya devam etmektedir.

BDS bağılı olarak UFRS/TFRS uygulanan ülkelerde, mali ve finansal tablolarla birlikte vergi matrahı da esas alınarak oluşturulmaktadır, yani bu standartlar çerçevesinde hazırlanmış gelir tablosunda yer alan ticari karı veya zararı, vergi beyannamesinde de beyan ediliyor. Aslında bir nevi bizdeki YMM'lerin de tasdik işlemi, bağımsız denetçiler tarafından vergi matrahının kontrolünde yerine getirilerek kontrolü sağlanmış olmaktadır. Bizde farklı olmasının sebebi, vergi matrahı oluşturulurken Vergi Usul Kanunu (VUK) ile birlikte Tek Düzen Hesap Planına göre dikkate alınmasından kaynaklanmaktadır. Öyle ki, *"...bazı gelir ve gider unsurlarının vergi mevzuatı düzenlemeleri ile finansal raporlama amaçlarının farklılık arz etmesi sonucunda muhasebe karı ile mali kar hiçbir zaman eşit olmamaktadır"* (Çelik, 2014). Tamamen bir çelişki olarak bizde bu mali karı oluşturan vergi matrahı denetimlerinin zorunlu olmamakla birlikte TFRS'ye göre oluşturulan mali ve finansal tablolarının denetimlerinde zorunluluk bulunmaktadır. Ayrıca, mali idarenin mevcut düzenden farklı olarak uluslararası finansal raporlama ve bağımsız denetim standartlarına uygun olarak hazırlanacak tablolardaki matrahın, vergi gelirlerinde oluşabilecek azalmaya ilişkin mevcut yapıdan vazgeçme noktasında tereddütler içermesine sebep olmakla birlikte, şirketlerin genellikle ihtiyaçları olmadığı halde, bağımsız denetim yaptırma zorunluluğuyla karşı karşıya gelmesine yol açmaktadır (Alevli, 2019). Çalışmamızın esas konusu da aslında Bağımsız Denetim ve Vergi denetiminin birlikte üstlenilmesi durumuna değinilmek istenmesi ile farklılık ve benzerliklerini ortaya koyabilmektir. Yani burada ortaya çıkan farklı karlılık oranlarının şirketler üzerinde bir yük ve farklılık oluşturmaması adına nelerin yapıp yapılmaması gerektiğine ışık tutabilmektedir. Her şeyden de önemlisi uluslararası geçerli bir mali yapıya geçişin sağlanılmaya çalışılmasıyla bağımsız denetim ve vergi mevzuatlarından kaynaklı sorunlara çözüm aramaya çalışmaktır.

İşletmelerin bağımsız denetim ve tam tasdik hizmetini birlikte almaları neticesinde, iki farklı denetim hizmetinin birlikte alınması sonucunda maliyeti nedeniyle tereddüt yaşamalarına ve

iki raporlama tercihi nedeniyle de ikilem yaşamaları gibi sorunlara sebep olmaktadır. Bu sebeptendir ki bağımsız denetim ve tam tasdik denetiminin birlikte gerçekleştirilmesi durumunda benzer süreçleri birlikte yürütülmesinin sağlanması, iki denetim tekniği arasındaki geçişleri sağlayan ve bu şekilde maliyetlerin azalmasını sağlayacak ihtiyaca yönelik kurumsal çözümlere ihtiyaç duyulmuştur. İki denetim birlikte yürütülebilirliği amacıyla iki denetim tekniği arasındaki geçişleri sağlayan bazı “küçük ve orta ölçekli yeminli mali müşavirlik ve bağımsız denetim şirketleri”; ihtiyaçlara yönelik olarak çalışma kağıtları hazırlayarak ve özel denetim teknikleri geliştirerek birtakım özgün metodolojiler geliştirmişlerdir. Fakat bu çalışmaların yaygın uygulanabilmesi ve genel kabul edilebilir bir nitelik kazanması adına denetim standartlarının geliştirilmesi ve birtakım düzenlemelere tabi olması gerekmektedir (A.g.y.). Kaldı ki, uygulamada iki denetimin birlikte uygulanması durumu tam tasdik denetimi ve bağımsız denetimi gerçekleştiren ekiplerin bir araya getirmekte olup birbirleri arasında ve denetlenen işletme ile üçlü bir veri akışının sağlanması şeklinde olmaktadır. Denetim sürecinde bilgi akışı ve veri aktarımının gerçekleştirilmesi, aynı örneklem düzeyinde seçilen ilgili kalemler ve kontrolleri tamamlanmış kayıtlarda aktarım şekliyle aslında zaman ve maliyet kazanımı oluşturmaktadır. Ama bunun oluşması içinde bağımsız denetim ve tasdik denetimin birlikte verilebilir olması gerekmektedir. Aksi takdir de birlikte yürütülmesi durumu gerçekleşmesinin mümkün olmayacağı açıktır. Tabi bu yine de farklı uzmanlık ve denetim alanının oluşturmasıyla da sadece denetim kuruluşu açısından birlikte yürütülmesi şeklinde olacağı gibi farklı kişiler ve denetçiler aracılığıyla gerçekleşmesi durumunu değiştirmeyecektir. Aslında birlikte üstlenilmesi durumu bir kazanç sağlasa da asıl önemli olan bağımsız denetim ve tasdik denetiminin birbirine uyumlu haline gelmesi gerektiğidir. Bunun içinde tam tasdik denetimi açısından vergi mevzuatlarının, bağımsız denetim ve TTK nezdinde TFRS, TMS ile uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir. Fakat bu kamu otoritesi tarafından vergi kaybı ve bütçe dengesi sarsılması gibi sonuçlara sebebiyet verecektir. Sadece bununla kalmayıp bu dönüşümün reelde işletmeler açısından ne gibi sonuçlar ile karşılaşılacağı iyice analiz edilmelidir. Ve tabi meslek mensuplarının mağdur edilmemesi adına geçiş süreci şeklinde aşamalı bir uyum paketi halinde olmalıdır. Geçiş sürecine ilişkin olarak ise, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) tarafından gerçekleştirilen Konferans'ta bağımsız denetim ve tam tasdik denetiminin birlikte üstlenilmesi durumunda geçişleri sağlayacak düzenlemelere ilişkin katkıda bulunmak amacıyla üç tane hedef belirlenmiş olup bunların gerçekleştirilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Bu hedefler;

1- İlk hedef, vergi mevzuatına uygun olarak ve doğru bir şekilde vergi matrahına ulaşılabilecek şekilde, bağımsız denetim sonunda hazırlanacak finansal raporlardaki vergi matrahının oluşturulabilmesi ve dönüştürülebilmesi,

2- İkinci hedef, bağımsız denetim sürecinin vergi denetim sürecinden yararlanılarak yürütülmesi,

3- Üçüncü hedef ise iki denetim türünün birlikte gerçekleştirilmesini sağlayacak metodoloji oluşturulmasını sağlamaktır. (Türker, 2016)

Vergi denetimleri, vergi müfettişleri aracılığıyla idare tarafından yapıldığı gibi YMM'ler ve YMM firmaları aracılığıyla "tasdik" faaliyeti olarak gerçekleştirilmektedir. Fakat, Türkiye Muhasebe Standardı 12'de vergi matrahı ve ertelenen vergi hesaplarına yer verildiğinden denetim faaliyeti gerçekleştirirken vergisel bir risk teşkil edip etmediği açısından 315 no.lu Bağımsız Denetim Standardı açısından da dikkate alınması gerekmektedir. Bu sebeple bağımsız denetim faaliyeti yürütülürken uygunluk açısından vergisel anlamda da dikkate alınması önem teşkil etmektedir (A.g.y.). İki denetimin birlikte yürütülebilirliğine ilişkin olarak ise, "Bağımsız denetim ve Tam Tasdik denetim hizmetlerinin birlikte yürütülmesi, gerekli altyapıların sağlanması ve düzenlemelerin yapılması halinde mümkün görülebilmekte midir?" sorusuna cevap verebilmek uygulanabilirliğine ilişkin bize bazı çıktıları sunacaktır. Tabi bu sorunun cevabına bakılırken denetçilerin gözünden de bakmak gereklidir. Ama esas olan BDS ve TFRS açısından VUK ile uyum ve geçiş sürecinin tamamlanmasıdır aksi takdirde, önem arz eden sorun ve kamu otoritesi açısından maliyet olarak kalacak bir süreçtir. Geçiş süreci için ise, bir yol haritası belirlenmeli ve zamana dağıtılarak planlı bir geçiş süreciyle çalışmalar hızlanmalıdır. Bunu yaparken de bağımsız denetim ve tam tasdik denetimini yürüten meslek mensuplarıyla birlikte görüşlerde alınmalıdır. Yoksa, sadece teorikte bir çerçeve sunabilsek pratikte ya da uygulamada sorunlar ile karşılaşacağımız gerçeğini ortadan kaldırmayacaktır.

Bağımsız denetim bir süreçtir fakat bu süreci yalnızca finansal bir denetimin süreci olarak düşünmek yanlış olacaktır. Uluslararası düzeyde bağımsız denetim raporları aslında işletmelerin ya da şirketlerin tüm işlemlerine ilişkin riskleri ortaya koymaktadır. Finansal olduğu kadar bu riskler finansal olmayan bilgileride içermektedir. Ülkemiz açısından bakıldığında ise bağımsız denetim, finansal denetim süreci ve mekanizması olarak

algılanmaktadır. Her ne kadar ülkemizdeki düzenlemeler bu şekilde olmamasına rağmen vergi denetimi ve bağımsız denetim iç içe geçmiş durumdadır. Böylesi bir durumda da menfaat çatışması gibi bir durumun ortaya çıkması kaçınılmazdır. Bunun temel nedenide hiç şüphesiz işletme ortaklarının haklarını koruma amacıyla, bağımsız denetimide vergi denetimi süreciyle denk bir statüde birleştirme algısının oluşmasındandır. Bu nedenle bu algıyı kırarak gerekli olgular ve yeni kavramlar denetim süreci içerisinde yer etmesi gerekmektedir. Yeni Türk Ticaret Kanunu ve bağımsız denetim standartları ile giren düzenlemeler her ne kadar etkili olsada bu algının ortadan kalkmasında ve değişmesinde bir yenilik getirememiştir. Temel nedeni ise bu süreç içerisinde yer alan hak sahiplerinin yeniliklere kapalı olması ve sıcak bakmamalarından kaynaklanmaktadır.

Ülkemizdeki bağımsız denetim ve vergi denetimi süreçlerinin iç içe geçmiş halde bulunmaktadır. Her ne kadar uygulama alanları olarak farklılıklar olsada bu iki denetim türünün hangi yönden ayrıldığı ve önemli noktalarının neler olduğu göz ardı edilmektedir. Özellikle iki denetim türünün farklılıkların ortaya konularak birlikte yürütülebilirliği üzerine düşünülse aslında işletmelerin uluslararası piyasada öne geçebilecek stratejik araçları oluşacak ve bazı uluslararası alanda kolaylıklar sağlayacak olması nedeniyle de avantajlar sağlayacaktır. Belkide en önemlisi ortak bir dili konuşacak raporlama sistemiyle uyumlu hale gelecek ve yurtdışı sermayenin ülke içinde daha rahat yatırım yapabileceği bir statüye bürünmesi kolaylaşacaktır. Fakat, uygulamada baktığımızda bağımsız denetim ve vergi denetimi uygulayıcılar açısından mevcut ilişki bakımından, ülkemizde bağımsız denetim ve uluslararası standartların uygulanabilirliği açısından çözüm bekleyen ve elimizi güçsüzleştiren önemli bir süreç olarak durmaktadır. (Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu , 2013)

Her ne kadar bağımsız denetim ve tam tasdik denetimi arasında vergisel bazı konuları hariç tuttuğumuz takdirde ve vergisel olarak ortaya çıkacak ceza riskini azaltıldıktan sonra dikkate alındığında, bağımsız denetime ilişkin sonuçlar aslında tasdik denetimine ilişkinde birtakım sonuçları verecek olup örneklem düzeyinde de gerçekleştirilmiş olacaktır. Her ne kadar iki denetim türünün birlikte uygulanmasına ilişkin birçok neden ve yapısal sorunlar olsada en azından birlikte üstlenilmesi mümkün görünmektedir. Tam tersi yönden düşünerek tasdik denetimlerinde de aslında denetim standartları bağlı düşünülerek ve bu bağlamda da denetim faaliyeti sürecini ilerleterek bu seferde de tasdik denetimden bağımsız denetime geçiş süreci gerçekleştirilmiş olacaktır. Fakat bunun oluşması içinde öncelikle iki denetim tekniği konusunda uzman denetçilerin görüşleri ve tecrübelerinden yararlanılması, ortak çalışma

kağıtlarının oluşturulması, ayrıca mevzuat anlamında bu denetim tekniklerine yönelik düzenlemelerin olması öncelik oluşturan aşamalardır. Süreç gerçekleştirilirken vergisel anlamdaki düzenlemeler vergi matrahını oluşturmaya yöneliktir ve bu nedenle de yürütülebilirliğine ilişkin süreç ilerletilirken; öncelikle bağımsız denetim raporunun oluşturulması sonrasında ise matraha ulaşarak mevzuata uygun tasdik raporunun hazırlanması doğru olacaktır. Faaliyete geçilmeden önce iki denetim türünün hesaplamalar ve raporlama bazındaki, benzerlikleri ve farklılıklarına da değinilerek sunulması en önemli önceliği olmalıdır. Ama asıl nokta Maliye Bakanlığı'nın standart olacak şekilde düzenlemeleri ele almasının gerektiğidir.

### **6.3. Bağımsız Denetim ve Vergi Denetiminin Farklılıkları**

Bağımsız denetim ve tasdik denetimi birbirinden ayıran ve ikisi arasındaki temel farkı oluşturan ulaştıkları sonuçlardır. Bağımsız denetime göre işletmelerin finansal tabloları muhasebe standartları çerçevesinde oluştururken vergisel açıdan üzerinde durulmamaktadır. İşletmelerin faaliyetleri dolayısıyla ortaya çıkan tüm giderler ticari faaliyeti olarak düşünülerek gider olarak kabul edilmekte ve finansal tablolarında yer almaktadır. Sonuç olarak yılsonunda oluşan dönem karı/zararı işletmenin ticari karı/zararını oluşturmaktadır. Fakat vergisel açıdan değerlendirdiğimizde mali karı/zararı olarak dikkate almamız gerekmektedir. Bu nedendir ki işletmelerin finansal raporları ve vergiyi oluşturan mali bilgileri birbirlerinden ayrılmakta olup kapsam olarak farklı sonuçları oluşturmaktadır (Altuncu, 2016). Galiba bu farka ilişkin en çarpıcı örnek ise, bağımsız denetim bir vergi denetimi olmayarak işletmelerin finansal tablolarına ilişkin güvence veren bir denetim hizmeti olmasıdır ve olumlu görüş verilmiş bir bağımsız denetim raporunda işletmelerin vergi incelemesi esnasında vergi cezası almaması durumuyla karşı karşıya kalınmasıdır. Maliye tarafından gerçekleştirilen vergi incelemelerinde işletmelerin bağımsız denetime tabi olup olmaması önem teşkil eden konulardan bir tanesidir. “*Bağımsız denetime tabi tutulup olumlu görüş verilen firmanın vergi incelemesi esnasında vergi cezası kesilmesi ya da tam tersi olaraktan olumsuz görüş verilen bir firmaya herhangi bir ceza kesilmemesi...*” (Konukçu, 2017) gibi olası durumlarıyla sonuçlanması güzel bir örnek ve farklılığa dikkat çekebilmektedir.

Bağımsız denetim ve Tam Tasdik denetimi arasındaki başka bir farklılığı ise meslek mensupları açısından ortaya çıkmaktadır. Bağımsız denetim yapma yetkisi 3568 sayılı kanuna göre hem SMMM hem de YMM ruhsatını almış olan meslek mensupları tarafından

gerçekleştirilmektedir, Tam Tasdik yapma yetkisi ise 3568 sayılı kanuna göre sadece yeminli mali müşavirlik ruhsatı almış kişiler tarafından gerçekleştirilmektedir ayrıca mevzuat açısından YMM'ler mali otoritenin bir kolu olarak vergi denetmenleri gibi konumlandırılmışlardır ve tasdik denetimlerinde bunu açık bir şekilde görebilmekteyiz.

Bağımsız denetim ve tasdik denetimini incelediğimizde aslında ulaşılan sonuçlar itibariylede başka farklılıkların ortaya çıktığını görmekteyiz. Bunun en belirgin özelliği de bağımsız denetimde finansal tablolar bir bütün halinde gerçeğe uygunluk veya uygunluk açısından uluslararası denetim ve muhasebe standartları açısından değerlendirilmektedir ve bir görüş raporuna bağlanmaktadır. Temel amaç ise aslında bilgi kullanıcılarına gerçeğe uygunluk veya uygunluk bakımından makul güvence sunabilmektir. Ulaşılan makul güvence seviyesi ise denetimin standartlara ve denetimde kullanılan teknikler açısından ayrıca denetimi gerçekleştirilen işletmelerin çeşitliliğine göre farklılık gösterebilmektedir. Tam tasdik hizmetinde ise vergi mevzuatı açısından temel amaç mükellefin vergi matrahının doğru olarak beyan ve tespit edilmesine dayanmaktadır. Bağımsız denetim sonunda makul bir güvence verecek şekilde denetim sonuçları bir görüşle (denetim raporu ile) iletilirken tam tasdik hizmetinde ise kesin sonuç ve hüküm veren bir rapor sunulmaktadır yani aslında kullanılan dilide farklıdır. Tasdikte ulaşılan sonuçlar bağımsız denetime göre daha keskin hükümler içermektedir. Ayrıca, iki denetim türünde değerlendirme ölçütleri açısından da farklılıklar olduğu görülebilmektedir.

Tam tasdikte değerlendirme ölçütleri vergi usul kanunu ve vergi mevzuatına göre ele alınarak bu ölçülere uygunluk belirlenmektedir. Bu nedenle dönem karının belirlenmesi "mali kar"a ulaşmada uygunluk bakımından denetlenmektedir. Bağımsız denetim ise uluslararası muhasebe ve denetim standartları açısından değerlendirme ölçütlerine göre gerçekleştirilmekte ve gerçeğe uygunluk veya uygunluk bir görüşe bağlanmaktadır. Bu nedenle tam tasdik ve bağımsız denetimin ulaştığı sonuçlar itibariyle ulaşılan karı/zararında farklılıklar oluşacaktır ve denetimi gerçekleştirilen denetim türü olarak beklentilerin farklı olmasıyla bu ayrım daha belirgin olarak görülmektedir.

Bir başka farklılık ise aslında bağımsız denetim ve tam tasdik denetimini gerçekleştiren meslek mensuplarının sorumluluk ve yükümlülüklerine ilişkin olacaktır. Bunun en belirgin farkı YMM'lerin vergi denetimi (tasdik) hizmetinde SMMM'lere nazaran daha fazla sorumluluk yüklenmesidir. Öyle ki 3568 sayılı kanuna göre YMM'ler tasdik hizmetini gerçekleştirdiği

mükellef ile birlikte müşterek ve müteselsil sorumlulukları bulunmaktadır. Sundukları rapora ilişkin ortaya çıkabilecek zararlara ilişkin maddi ve manevi olarak tazmin etme durumunda kalabilmektedirler. Tam tasdik denetimleri sonucunda muhatab olunan taraf kamu otoritesi olduğundan dolayı meslek mensubları kamunun zararına ilişkin durumlarda 6183 sayılı Amme Alacakları Kanunu ile karşı karşıya kalmaktadırlar ve üzerilerine düşen sorumlulukları yerine getirmek zorunlulukları bulunmaktadır, yani yükümlülüklerinin sonuçları maddi ve manevi olarak karşılarına çıkabilmektedir. Bağımsız denetimde ise makul güvenceye dayalı olarak verilecek raporlarda aslında kesin hüküm içeren bir rapor yerine makul olana yakın bir görüş ifadesiyle sınırları belirlenmiş bir görüş olarak yer olmaktadır. Her ne kadar bu sınır olması gerekene yakını ifade etsede asla tam olarak bir güvence verecek bir alan sunamamaktadır. Bu nedenle verilen görüşe ilişkin zarara uğranıldığı iddiasında bulunduğu ise olayı hukuki bir zemine taşıyarak birtakım tazminat söz konusu olabilecektir ama bu dolaylı bir sonuç doğurabilmektedir. Ayrıca, iki denetim türünde her ne kadar farklılıkları olsada mesleki olarak benzer sorumlulukları taşıdığına belirtmek isteriz. Daha öncede belirttiğimiz gibi tam tasdikte hedef kitle özellikle kamu otoritesi oluşturmaktadır ve buna yönelik bir denetim süreci olarak yer almaktadır. Bağımsız denetimde ise hedef kitleyi oluşturan kamu yerine özel otoriteler oluşturmaktadır, bunlar ise hedef kitlede bilgi kullanıcılarına ilişkin olarak değişebilmektedir. Ama genel olarak hedef kitleyi işletmenin ortakları, işletme üzerinde hak ve menfaatleri bulunanlar oluşturmaktadır.

Bağımsız denetime tabi olan şirketler on yıl içerisinde yedi yıl ya da üst üste yedi yıl aynı denetçi/denetim firması tarafından denetlenmesi sonucunda Türk Ticaret Kanunu'na göre denetçisi değiştirilmek zorundadır, KGK tarafından bu süre kısaltılabilmektedir. Fakat tam tasdikte denetimin süresine ilişkin herhangi bir kısıtlama bulunmamaktadır. Bu da iki denetim türü arasındaki başka bir farklılığı oluşturmaktadır.

Bağımsız denetim ve tam tasdik denetimi, denetim esası bakımından birbirlerinden ayrılmaktadırlar. Bağımsız denetimde ilke bazlı bir denetimi esas alırken tam tasdik denetimi kural bazlı bir denetimi esas almaktadır. Kural bazlı bir vergi denetimde vergi kanunları ve mevzuatlarına karşı sıkı bir ilişki mevcuttur. Bu nedenle kanunların ve mevzuatların öngördüklerinin dışına çıkılması gibi bir opsiyonu bulunmamasıdır. Tam tasdikte esnek hareket edebilme ve karar verebilme söz konusu olmazken bağımsız denetimde, denetimin türüne göre esneklikte söz konusu olabilmektedir. Bunun en belirgin özelliğini oluşturanda tam tasdik denetimlerinde “ ... verginin doğru alınması, doğru hesaplanması ve vergide adalet



*prensibinin toplumda yaygınlaştırılması amacı ile kamu otoritesinin kendi elinde olan denetimi bir şekilde dağıtmasıdır.”(Abbasoğlu, 2014) Bu nedendir ki bir nevi yeminli mali müşavirler kamu otoritesinin bir kolu olarak hareket etmekte ve vergi ödevinin gerçekleştirilmesinde kamu otoritesine yardımcı olmasından kaynaklanmaktadır. Bağımsız denetimde de kıstaslar ve zorunluklar bulunsada tam tasdik denetimleri kadar katı bir şekilde sınırlarının belirlenmiş olmadığı açıktır. Fakat SPK’ nın son zamanlarda bağımsız denetimlere karşı birtakım zorunlulukları da mevcut bulunmakta olup bu konuda güncel olarak değişiklikler yapılmaktadır. (A.g.t.)*

Bağımsız denetimde uluslararası standartlaşma bulunurken vergi tam tasdik denetiminde standartların yerel olmasının yanında üniversal - genel geçerli kuralların eksikliği göze çarpmaktadır. Her ne kadar denetim kapsamında tam tasdik denetiminde uluslararası muhasebe standartları kapsamında da belirli bir değerlendirme bulunurken bu anlamda geniş kapsamlı bir çalışma ve standartlaşma bulunmamaktadır. Her ne kadar tam tasdik denetimini standartlaşma konusunda eksikliğine değinsek de bağımsız denetim gibi uluslararası alanda uyumlu hale getirilmiş standartlarının olmaması, denetim normlarının ve kıstaslarının bulunmadığı olarak algılanmamalıdır. Tam tasdik denetimleri genel kabul görmüş denetim tanımlarının tamamen dışında değildir ve bunları kapsamaktadır. Fakat standartlaşma anlamında dayanak olarak aldığı ve kullanılan yöntemler olarak açısından fark oluşturmaktadır.

### **Kullanılan Yöntemler Açısından**

	<b>Vergi (Tam Tasdik) Denetimi</b>	<b>Bağımsız Denetim</b>
<b>Amaç</b>	Mevzuata Uygunluk	Gerçeğe Uygunluk “Doğru Resim İlkesi”
<b>Dayanak</b>	Vergi Kanun ve Tebliğler	Bağımsız Denetim Standartları ve Finansal Raporlama Çerçevesi
<b>Önemlilik Düzeyine ve Denetim</b>	Önemlilik ve Denetim riski tespiti gerekmez.	Planlama ve uygulamada önemlilik ve denetim riski

<b>Riskine Göre</b>		belirlenmesi ve izlenilmesi gerekir.
<b>Kilit Denetim Konuları</b>	Raporda belirtilmesi gerekmez.	Denetimin kilit konularının ve bu konuların hangi yöntemlerle ele alındığının açıklanması gerekir.
<b>İşletmenin Sürekliliği</b>	Denetçinin ele alması ve raporlaması gerekmez.	BDS 570 standardına göre prosedürler uygulanmalıdır.

**Tablo 7: Tam Tasdik Denetimi ve Bağımsız Denetimin Kullanılan Yöntemler Açısından Karşılaştırılması**

Bağımsız denetim ve Tam Tasdik denetiminde sunulan raporları kullananlar açısından da farklılık oluşmaktadır. Yani hedef kullanıcıları birbirinden farklıdır. Bağımsız Denetim ve Tam Tasdik denetimlerinin sonuca bağladığı raporun amaç ve kapsamında güvence sunduğu hizmet birbirinden farklıdır. Bağımsız Denetimde mali bilgilerin standartlar kapsamında güvenilirliğine yönelikken Tam Tasdik Denetiminde vergi matrahının doğruluğu ve beyanının güvenilirliğine yöneliktir. İki denetim türünü hedef kullanıcılar yönünden değerlendirilmesine aşağıdaki tablodan ulaşabiliriz.

**Hedef Kullanıcılar Yönünden**

	<b>Tam Tasdik Denetimi (Sınırlı Güvence)</b>	<b>Bağımsız Denetim (Makul Güvence)</b>
<b>Sorumlu Taraf</b>	- Yönetim - YMM'ler (Müteselsil sorumluluğu dolayısıyla)	-Yönetim
<b>Hedef Kullanıcı</b>	- Vergi İdaresi	- Genel Kurul ve Üyeleri - Yöneticiler - Yatırımcılar - Kredi Verenler - Diğer

**Tablo 8: Tam Tasdik Denetimi ve Bağımsız Denetimin Hedef Kullanıcılar Yönünden Karşılaştırılması**

Genel olarak bağımsız denetim ve tam tasdik denetim hizmetini karşılaştıracak olursak aşağıdaki gibi bir özet tablo çıkartabiliriz.

### **Tam Tasdik Ve Bağımsız Denetimin Karşılaştırılması**

	<b>Tam Tasdik Denetimi</b>	<b>Bağımsız Denetim</b>
<b>Amaç</b>	Mevzuata Uygunluk	Gerçeğe Uygunluk “Doğru Resim İlkesi”
<b>Dayanak</b>	Vergi Kanun ve Tebliğler	Bağımsız Denetim Standartları ve Finansal Raporlama Çerçevesi
<b>Sorumlu Taraf</b>	- Yönetim - YMM’ler (Müteselsil sorumluluğu dolayısıyla)	-Yönetim
<b>Hedef Kullanıcı</b>	- Vergi İdaresi	- Genel Kurul ve Üyeleri - Yöneticiler - Yatırımcılar - Kredi Verenler - Diğer
<b>Güvence</b>	Sınırlı Güvence  (Vergi matrahı beyanının güvenilirliği)	Makul Güvence  (Finansal bilgilerin güvenilirliği)
<b>Etki Düzeyi</b>	Yerel	Uluslararası
<b>Denetçiler</b>	Yeminli Mali Müşavirler	Yeminli Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci Mali

		Müşavir olup KGK tarafından yetkilendirilenler
<b>Denetçi</b>	Müteselsil	Kusurdan
<b>Yükümlülüğü</b>		
<b>Bağımsızlık Düzeyi</b>	Düşük	Yüksek
<b>Rapor</b>	- İhtiyari -Denetçi vergi matrahı belirterek vergi mevzuatına uygunluğunu belirtir.	- Zorunlu ve İhtiyari - Denetçi görüş bildirerek raporu karara bağlar.

#### **Tablo 9: Tam Tasdik Denetimi ve Bağımsız Denetimin Karşılaştırılması**

Genel hatlarıyla baktığımızda, iki denetim türün arasında bağımsız denetim hedef kullanıcılar yönüyle yönetim ve dış kullanıcılara, tam tasdik denetimiye esas itibariyle vergi idaresine karşı bir bilgi akışı sağlamaktadır. Bağımsız denetimde asıl amaç finansal tablolara ilişkin standartlar çerçevesinde gerçeğe uygun raporlanması dikkate alınırken, tam tasdik denetiminde vergi idaresine karşı matrahın doğruluğu amaçlanmaktadır. Bağımsız denetim uluslararası bir alanda kabul görürken tam tasdikte ise yerel mevzuat açısından kabul görmektedir. Her ne kadar burada denetim teknikleri ve kullanılan yöntemler açısından güvence versede etki alanı olarak yerel mevzuatın dışına çıkmadığı görülmektedir. (Sempozyum, Finansal Denetim İle Tam Tasdik Denetiminin Kamu Yararı Açısından Değerlendirilmesi)

Bağımsız denetim ve tam tasdik denetimine ilişkin genel farklılıkların yanı sıra hesap bazında ve kontrol listelerindeki farklılıklar bulunduğunu söyleyebiliriz. Her ne kadar iki denetim türünü oluşturan farklılıklar genel hatlarıyla incelensede hesap ve kontrollere ilişkinde büyük bir farklılıkta oluşturmaktadır ve genel hatlarıyla ortaya konulması gerekmektedir. Bu iki denetim türü arasındaki kontrol listelerindeki temel fark denetim türlerindeki amaca yönelik bir farklılığın bulunmasından kaynaklanmaktadır. Tam tasdik denetiminde vergi mevzuatları doğrultusunda vergi matrahına doğru bir şekilde hesap kontrollerine dayanılarak vergi

ödevinin yerine getirilmesi sürecini kapsamaktadır. Fakat uluslararası finansal raporlama standartlarına yönelik hazırlanan bağımsız denetimde işletmelerin karlarını yüksek göstermelerine yönelik önleyici tedbirler ve ileride oluşabilecek giderlerini ve harcamalarını kapsayacak şekilde bir sürecin bilgi kullanıcılarına yönelik düzenlenmesi sürecini kapsamaktadır. Kontrol listesi bazında iki denetim hizmeti arasındaki farklar; giderlere ve gelirlere ilişkin, amortismanla ilişkin, karşılıklara ilişkin, değerlemelere ilişkin yaklaşımlardan kaynaklanmaktadır. Aşağıdaki tabloda genel olacak şekilde bu farklı yaklaşımlara ve kontrol listesine ilişkin tabloda görülmektedir.

### **Tam Tasdik Ve Bağımsız Denetim Kontrol Listesi**

	<b>Tam Tasdik Denetimi</b>	<b>Bağımsız Denetim</b>
<b>Belge Saklama</b>	5 yıl	10 yıl
<b>Menkul Kıymetler</b>	Kar/Zarar ortaklığı belgeleri alış bedeliyle değerlendirilir, bilanço günü itibarıyla tasarruf değerinde dikkate alınabilmektedir.	Elde edilme süreci maliyeti carisini oluşturmaktadır. Alım bedeline ek bedeller maliyetine eklenilmez. Bilanço günü değeri ile elde edilme maliyetlerinden düşük olanı değerlemeye tutulur. Piyasalarda yer almayan menkul kıymetler ise rayiç bedeliyle dikkate alınır.
<b>Alacak ve Borçlar</b>	Mukayyet değer ile dikkate alınırlar. Reeskont ihtiyari bir şekilde uygulanmaktadır. Senetli alacaklar, borçlar ve çekler reeskonta tabi tutulur.	Mukayyet değer ile dikkate alınırlar ve reeskont zorunludur. 3 aydan uzun süren senetsiz alacak/borçlar, vadeli çekler ve borçlar reeskonta tabidir.

<b>Şüpheli Alacaklar</b>	Tasarruf değeri ile dikkate alınır. Teminatlı alacaklarda şüpheli alacaklar uygulanmaz.	Tahmin esasına göre işlem uygulanmaktadır. Şüpheli alacaklardan gelecek dönemi etkileyenler önceki dönem içerisinde karşılık ayrılarak giderleştirilmektedir.
<b>Dövizli İşlemler</b>	Borsa rayici ile dikkate alınırlar. Eğer kur bulunmuyorsa Maliye Bakanlığı tarafından kurlar belirlenmektedir. Ayrıca, alacak ve borç senetlerine ilişkin vadesi dolmamış olanlara LIBOR esas alınarak reeskont uygulanabilmektedir.	Merkez Bankası Kurları ile dikkate alınmaktadır.
<b>Maddi Duran Varlıklar</b>	Maliyet bedeli ile dikkate alınırlar. Özel maliyet esasında bulunmaktadır. İlgili dönemde oluşan kur farkları malın maliyetine eklenir. Ayrıca, bazı konularda maliyetine eklenilmesi konusunda ihtiyarilik bulunmaktadır. Örneğin, kredi ile alınan bir sabit kıymet iktisabına ilişkin süreye kadar faizler sabit kıymetin bedelini oluşturmaktadır, geri kalanı ise gider ve maliyeti konusunda ihtiyarilik olabilmektedir.	Elde edilme bedeli uygulanmaktadır. Borçlanmadan kaynaklanan bedeller maliyetine eklenilmez.

<b>Kıdem Tazminat Karşılığı</b>	İhtiyaridir ve karşılık ayrılması durumunda KKEG olarak dikkate alınır.	Zorunludur ve gider olarak dikkate alınır.
<b>Stoklar</b>	Emtia maliyet bedeliyle dikkate alınır. Değeri düşen mallar emsal bedeliyle değerlenir. Malın aktife girinceye kadar harcamalar maliyete aktife girdikten sonra yapılan ödemeler maliyet ve gider olarak dikkate alınması ihtiyaridir. Stok değerlemede fiili maliyet esastır ve ağırlıklı ort. maliyeti ile fifo yöntemleride kullanılmaktadır.	Bilanço günündeki maliyet bedeli dikkate alınır ve ya da fiyatında değişiklik söz konusu ise düşük değer dikkate alınır. Değer düşüklükleri için karşılık yapılır. Uzun süren işlemler hariç finansman giderleri maliyet olarak dikkate alınmaz. Stok değerlemede ortalama maliyet ve fifo yöntemleri kullanılmaktadır.
<b>Satış ve Gelir</b>	Malın teslim edilmesi ya da hizmetin ifası gerçekleştirilerek faturanın düzenlenmesiyle hasılat gerçekleşmektedir. (KDV için düzenlenen avans faturaları istisnadır.)	Malın satılarak tahsilatın gerçekleşmesi durumunda bile eğer malın teslimi satıcıya ait ise hasılat söz konusu olmamaktadır avans olarak dikkate alınmaktadır.
<b>Ertelenmiş Vergi</b>	Yoktur.	Ticari kar/zarar ve mali kar/zarar arasındaki farkın uyumlu hale getirmek için kullanılan hesaptır.

**Tablo 10: Tam Tasdik Denetim ve Bağımsız Denetim Kontrol Listesi**

#### **6.4. Bağımsız Denetim ve Vergi Denetiminin Birlikte Üstlenilmesi ve Birlikte Üstlenilmesi Durumunda Sağladığı Yararlar**

Ülkemizde vergi ödevinin yerine getirilmesi, mükelleflerin mevzuat hükümleri çerçevesinde beyan ettikleri vergilerden oluşmakta olup vergi denetim birimlerince kontrol edilmesi şeklinde gerçekleşmektedir. Beyana dayalı sistemin en belirgin özelliği mükellefi öne çıkarması ve beyanların doğruluğunun kabul edilmesidir. Mükellef vergi matrahını/ karını belirleyecek ve bu karı üzerinden beyanını gerçekleştirecektir. Yani matrahın/karın doğru belirlenip saptanması ve beyan edilmesi aşamasına kadar herhangi bir inceleme ve kontrol mekanizması bulunmazken sonrası için verginin doğruluğuna ilişkin kontrol mekanizması yer almaktadır. Ama vergi beyanından önce kontrol mekanizmalarının vergi ve bağımsız denetiminin uyumuyla birlikte gerçekleşmesi ve birlikte yürütülmesi neticesinde, vergi incelemelerinde karşılaşılabilecek muhtemel sorunların önüne geçilmiş olunacaktır. Verginin doğru bir şekilde beyanı konusunda da kontrol mekanizması artırılarak kamu otoritesi açısından da güvence seviyesi artarak vergi incelemesi için harcanan ve maliyetlerde de azalma oluşacaktır.

Başka bir sağlanan fayda olarak, iki denetim türünün birlikte üstlenilmesinde işletme ya da şirketlere karşı vergi idaresi tarafından vergi inceleme riskiyle karşılaşılma olasılığı azalacak olup bu süreç bir risk gibi algılanmayı oluşturmayacaktır. Hem idare tarafından güven oluşmuş olacak hem de finansal bilgilerin uluslararası standartlar ve yerel mevzuat açısından uygunluğu denetlenmiş olacaktır. Diğer bir konuya bağımsız denetim hizmeti almış şirketlerin vergi cezasıyla karşı karşıya kaldığı durumların olduğu ile alakalıdır. İki denetim hizmetinin birlikte üstlenilmesi durumunda vergi konusunda hatalı uygulamaların önceden tespit edilebilmesi mümkün olacak ve ceza riskinin önüne geçilmiş olacaktır.

Vergi mevzuatında bazı konularda belirsiz durumlar ile birlikte boşlukların olması, çok sık yeni düzenlemelerin ve değişikliklerin olması, vergi sisteminin karışık ve güç yapısından dolayı farklı yorumlara sebebiyet vermesi, ekonomik ve sosyal duruma yönelik düzenlenmemiş olması vergi denetim kalitesini etkileyen ve beklenen sonuçların oluşmasında engel olarak görülebilmektedir (Akbaş, 1990). Aslında iki denetimin birlikte yürütülmesiyle birlikte daha da karışık bir yapıdan da arındırılmış olacaktır.



Ayrıca, piyasada sermaye yapılarında değişikliklerin olması ve sermayelerin küresel bir görünüme kavuşmasıyla sermaye değişimleri ve hareketlilikleri artmaya başlamıştır. Buna bağlı olarak uluslararası yatırım kanalları çeşitliliği artmış ve şirket birleşmeleri, şirket alım ve satımları farklı muhasebe ve finansal raporlama uygulamaları yerine birbirine uyumlu hale getirilmiş raporlama çerçevesinin zorunlu görünüme kavuşturmuştur (*Finansaleksen*, 2008). Böylesi bir gelişmede hiç şüphesiz ticari kaynakların dışarıya açılması ve dış sermaye yatırımlarının kolaylıkla ülkemize katılımı konusunda önemli bir ivme oluşturacaktır. Mevcut düzenlemeyle birlikte uluslararası finansal tablolarla uyumlu hale gelecektir ve ikili denetim modelinden vazgeçilecektir. Öyle ki, şirketler ve işletmelerin farklı muhasebe sistemleri ve uygulamaları kullanmalarından kaynaklanan ek maliyetlerinden arındırılacak, uluslararası fon işlemi yapan yatırımcılar ya da yatırım yapmak isteyen sermaye sahiplerinin ilgili ülkeye yönelik mali tablolarını dönüştürme zorunlulukları ortadan kalkacak ve daha kolay bir şekilde ekonomik işbirliklerinin kurulması sağlanmış olacaktır (A.g.y.). Yüksek bir kalitede finansal bilginin raporlanmasında ortak muhasebe dili ve karlılık oluşacaktır. Farklı asimetric bilgilerin kullanılmasından doğan karışıklık ortadan kalkacak ve şirketlerin dolaylı olarak çalışanlarının yetkinlik ile uzmanlık alanındaki tecrübelerine yansiyarak, iş gücü veriminde bir artış gözlemlenmesi beklenilecektir. 2012 yılında Yeni TTK'ya geçiş ile birlikte başlayan ve Bağımsız Denetim ile birlikte ekonomik büyüme göstergelerinin, hem Bağımsız Denetim hem de Tam Tasdik Denetimi uyumunun ve birlikte yürütülmesi ile birlikte; makro yapıda, yabancı yatırımları, istihdamı ve ihracatı arttırdığı, sermaye piyasalarını geliştirdiği mikro yapıda da, şirketlerin büyümesi, daha fazla ihracat, yatırım ve istihdam sağladığı gerçeğini hızlandıracağı beklentilerini arttırabileceğini söylememiz yanlış olmayacaktır.

Bağımsız denetim ve tam tasdik denetiminin etki düzeylerinde de farklılıklar vardır. Tam tasdik denetimi yerel mevzuatlar açısından değerlendirildiğinden sınırları ulusal olarak kalabilmektedir fakat bağımsız denetimde ise uluslararası standartlar açısından değerlendirildiğinden uluslararası bir etki alanı oluşturmaktadır. İki denetim türünün ele alınmasıyla birlikte aslında denetime konu olan yerel mevzuattan kaynaklanan vergi ve mali yükümlülüklerle ilişkin bilgilere karşıda uluslararası bir boyutta alan bulmuş olacaktır. Böylesi bir süreçte, kredi verenler açısından uluslararası bir kaynak akışında ek bilgi taleplerine gereksinimleri azaltacağı gibi şirketlerin finansal bilgilerine karşı güvenilirliğini arttıracaktır ve kaynak maliyetlerinin düşmesine katkı oluşturacaktır. Dolaylı yönden de şirketin vergi yükümlülüklerini ve ödevlerinin yerine getirilmesi işletme ve şirketlere karşı güven algısının oluşmasını sağlayacaktır.

Muhasebe sistemleri hiç kuşkusuz etkin bir bilgi ağının oluşmasında çok önemli bir faktördür. Küreselleşmeyle birlikte muhasebe sistemleri bilgiye duyulan gereksinim ve ihtiyaç nedeniyle doğrudan etkilemiştir. Muhasebe sistemlerinde çeşitliliğe sebep olan sosyo-kültürel, ekonomik, ticari ve vergisel kanunlar başta olmak üzere yasal mevzuatlar gibi faktörler nedeniyle oluşan farklılıklar, bilgiye duyulan ihtiyaç nedeniyle sermaye piyasaları ve bu finansal piyasalarda sermaye arama ve yatırım gereksinimleriyle birlikte bir sorun teşkil etmeye başlamıştır. Ve bu sorunları çözmek amacıyla gerek ulusal gerek uluslararası kuruluşlar aracılığıyla birtakım gelişmeler başlatılarak 1970'lerden sonra artık daha fazla muhasebe sistemleri ve uygulamalarının ortak bir çerçevede oluşturulması için tartışılma gelmeye başlanılmıştır (Köse ve Saban, 2005). Ülkemizde ise her ne kadar bağımsız denetim Yeni TTK kapsamında uluslararası standartlara uyum çabası gerçekleştirse de tam bir harmonizasyonun gerçekleşmediği açıktır. İki denetimin birlikte yürütülebilirliği ve mevzuatsal uyumuyla birlikte etkin bir uluslararası muhasebe sistemi oluşacaktır.

Bağımsız denetim ve vergi denetiminin birlikte yürütülmesiyle birlikte tam tasdik denetiminde ki bağımsızlık düzeyinde de olumlu değişiklik olacaktır. Tasdik denetimi ihtiyari olmakla birlikte bağımsız denetim gibi bir rotasyona tabi değildir. Türkiye'de bağımsız denetime tabi olacak şirketler belirli sektör ve ölçütlere göre zorunluluk bulunmaktadır. Bu şirketler bağımsız denetimi yaptırmak mecburiyetindedir. Bununla birlikte ihtiyari olarak diledikleri takdirde de bağımsız denetim yaptırabileceklerdir. Fakat, bir işletmeye yıllarca aynı YMM tarafından tasdik hizmeti verilebilmesi söz konusudur. Ve işletmelerin ihtiyari olarak tercih etmeleri ve yasal zorunlulukla karşılaşmamasıyla dolayısıyla da YMM'lerin hem denetimi gerçekleştirmeleri hem de ücretlerini verenin doğrudan olmalarıyla birlikte ister istemez denetiminde bağımsızlık gibi sorunla karşılaşılmasına sebebiyet vermektedir. Bağımsız denetimle birlikte üstlenilmesiyle birlikte tam tasdik denetimi yasal olarak birtakım kısıtlamalara tabi olacak ve rotasyona bağlı olacaktır. Bu şekilde hem bağımsızlık düzeyinde artış gözlemlenecek hem de dolaylı yoldan tasdik ücretlerinin vergi mevzuatında asgari ücrete daha fazla riayet edilmesine, ve ücret ile de paralel bir şekilde denetiminin kalitesinde artış görülmesi beklenilmektedir. YMM'lerin ne vergi inceleme elemanları gibi ne de bağımsız denetçiler gibi bağımsız olabilme imkanı bulunmamaktadır. Fakat birlikte yürütülmesiyle bu konuya açıklık getirilebilecektir.

Meslek mensupları ve işletme çalışanları açısından da farklı ve karmaşık bir yapıdan arındırılarak işletmelerin daha uzman kadrolara sahip olmasına ve meslek mensupları ve odaların bir kurum altında toplanmasına ve kontrollerinin kolaylaşması ile birlikte bilgi akışının, meslek mensupları ve odalarında daha hızlı şekilde gerçekleşebilecektir. SMMM ve YMM Odaları, KGK, SPK gibi farklı kurum ve kuruluşların varlığı bir çatı altında birleştirilmesinin yolu açılacaktır ve sermayesine ya da işletme türüne göre bir ayrıma tabi daha uzman alt birim statülerine geçilebilme imkanı doğacaktır. Fakat burada daha bir başka sorun ise hiç şüphesiz meslek mensuplarının kendilerine verilen yetkilerin statüsünde ki değişim olacaktır. Hem SMMM hem de YMM'ler meslek mensubu olarak yetkilerindeki değişmeden kaynaklı yapının nasıl olacağına ilişkin sorun doğabilecek olmasıyla birlikte dolaylı yoldan mevcut durumun değişimine yönelik dirençleriyle karşılaşılacaktır. Her ne kadar bu konuda tam bir uyumdan söz etmek mümkün olmasa da kurumların birbirleriyle işbirliği halinde çalışılmalarının önü açılacaktır.

Tam Tasdik ve Bağımsız Denetim güvence hizmetlerinin alt dallarıdır. Bağımsız Denetim ve Tam Tasdik denetiminin birlikte yürütülmesine ilişkin düzenlemeler denetim etkinliğini arttırmasının yanı sıra asli görevi vergi incelemesi olan kamuya bağlı vergi denetmelerinin de işini kolaylaştıracağı gibi vergi ödevini daha da güvenceye alacaktır. Ayrıca, bağımsız denetime tabi şirket sayısında hadlerden dolayı sınırlama olmasıyla mükellefiyete bağlı gerçekleştirilen denetimlerin sayısında artış gözlenecektir.

Ayrıca, sürekli denetim ve tasdik kapsamına dahil olan işletmelerin faaliyetlerinin denetlenmesi sonucu denetim raporu ile ortaya konmaktadır. İyi ve sağlıklı rapor, raporlama standartlarının yanı sıra denetçi ve çalışma alanı standartlarına da azami ölçüde uyumu gerekli kılmaktadır. Belirlenen standartlara uygun olarak düzenlenecek raporlar ilgililere güven yaratacaktır. Bu nedenlerden dolayı tüm bağımsız denetim standartlarının birlikte düşünülmesi gerekmektedir (Çelebi, 2002, s.133). Kurumsal açıdan incelediğimizde ülkemizde, bağımsız denetim ve vergi denetiminin uygulayıcılar açısından var olan ilişkisi, uluslararası standartların uygulanabilirliği konusunda çözüme kavuşması gereken önemli bir süreç olarak yer almaktadır (XV. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, 2013). Uluslararası standartlaşma konusunda da geçiş süreci tamamlanarak standartlaşma konusunda da belirli bir aşama sürecinden geçilmiş olunacaktır.

Bağımsız denetimde uluslararası standartlaşma bulunurken vergi tam tasdik denetiminde standartlaşma konusunda eksikliklerin olduğunu söylememiz gerekecektir. Her ne kadar denetim kapsamında tam tasdik denetiminde uluslararası standartlar kapsamında da belirli bir değerlendirme bulunurken bu anlamda geniş kapsamlı bir çalışma ve standartlaşma bulunmamaktadır. 2010 yılı itibariyle birlikte maliyenin vergi denetim uyumu çalışmaları kapsamında gelişmeler olsa da tam tasdik denetiminin bu konuda eksiliğine yönelik olmayıp vergi inceleme alanında birtakım çalışmalar yapılmıştır. Ayrıca, burada bir konuyu da açıklığa kavuşturmamız gerekecektir. Her ne kadar tam tasdik denetimini standartlaşma konusunda eksikliğine değinsek de, vergi denetiminin uluslararası seviyede uyumlu hale getirilmiş standart eksikliği olsa da vergi tasdik denetimlerinin yeterli normunun olmadığı olarak düşünülmemelidir. Genel kabul görmüş muhasebe ve denetim uygulamaları, tanımları tasdik denetimlerini de kapsamaktadır. Fakat bu alanda uyum gerçekleşmemesi ve mevzuatsal farklılıkların olması denetçilerin standart kapsamında dayanağı konusunda tereddütler yaşamasına sebebiyet vermektedir. Böylesi bir durumda hiç şüphesiz devletin asli görevi olarak vergi alabilmek adına mali denetim ve teftişlerin olması tasdik ve vergi denetimi arasında bir kargaşaya ve standartların belirlenmesinde farklılıklardan dolayı bir takım aksaklıkların bulunmasına neden olmaktadır. Uyum ve birlikte gerçekleştirilmesiyle aslında tek bir standartlaşma ile karışıklıkları önleyerek aksaklıkları gidereceği öngörüsünde bu konuda doğru olacaktır.

Maliye Bakanlığı'nın vergi denetiminde standartlaşma kapsamında Genel, Etik İlkeler, Stratejiler ve Standartlar olmak üzere dört bölümden oluşan bir çalışması bulunmaktadır. Standartlaşma başlıklı çalışmada Vergi İnceleme, Teftiş, Soruşturma, Çalışma ve Raporlama olarak yer almaktadır. Fakat bunlar kamunun denetim standartları olarak belirlense de vergi denetim hizmetlerinin kapsayacak şekilde düzenlenmemiştir.

Vergi denetiminin, bağımsız denetimden diğer bir farkı isteğe bağlı olarak alınan bir hizmet olmasından dolayı vergi denetiminde ister istemez, bağımsız denetimden farklı olarak taraflar arasında anlaşmaya dayalı bir uyum çabası oluşabilmektedir. Bağımsız denetim zorunlu ve yazılan raporda görüş bölümünün genel kurullar üzerinde doğrudan etkileyciliği bulunmaktadır. Fakat vergi denetiminde isteğe bağlı olmasından dolayı, hizmet alan ve hizmeti veren arasında kısmen bağımlı bir ilişki doğması, ticari kaygılarla kazanç ve gelir etme güdüsü vergi denetmeninin tasdik raporunda görüş vermesi sırasında yaklaşımını yumuşatan gerekçelerdir. Her ne kadar kanun ile hem YMM'lere hem de vergi mükelleflerine, vergi

kanunları çerçevesinde ziyaı halinde oluşacak ya da yanlış beyanında yükümlülükler getirse de gerçekte bu sorumluluğun birtakım sorunları getirdiği görülmektedir. Bu nedenle iki denetim türünün birlikte yürütülmesi ve uyumuyla bu soruna bir çözüm oluşabilecektir.

Ancak unutulmamalıdır ki her şeyden önce asıl problem burada tam tasdik denetiminin sonuçları ne vergi incelemeleri kadar ne de bağımsız denetim kadar kesin bir statüye kavuşturulamamıştır.

İki denetim türünü amaç ve kapsamlarının farklı olmasından **ötürü** hedef kullanıcılar yönünden de bir farklılık oluşturmaktadır. Birlikte yürütülmesi ve tek bir rapora bağlanmasıyla birlikte farklı raporlama süreci ve ilgililere sunulması konusundaki çeşitlilikte ortadan kalkacaktır. Bağımsız Denetim raporu kullanıcıları Yönetim Kurulu Üyeleri ve Genel Kurul, Yöneticiler, yatırımcılar, kredi verenler ve diğer paydaşlar olmasına karşılık tam tasdik denetiminin hedef kullanıcılarını vergi idaresi oluşturmaktadır. İki hizmetin birleştirilmesiyle farklı raporlanmanın önüne geçilecek ve raporların kullanımında kolaylık sağlanacaktır.

Bir diğer konuya raporların sonucu itibarıyla meslek mensuplarına yüklediği sorumluluk ve yükümlülükleri dolayısıyla da YMM'ler tasdikten doğan sorumluluğu vergi mükellefiyle birlikte müteselsil bir sorumluluğu bulunurken Bağımsız Denetçilerin kusurdan doğan sorumluluğu bulunmaktadır. İki denetim türünün birlikte yürütülmesiyle birlikte denetçilere yükledikleri yükümlülük ve sorumlulukta da düzenlemeler getireceği görüşünü benimsemekteyiz.

## SONUÇ

Son yıllarda ekonominin birçok alanında hızlı bir değişim ve gelişim süreci devam etmekte olup finansal alanda yer alan firmalar birbirine daha çok yaklaşmış ve küreselleşmenin getirdiği olanaklar özellikle mali sistemde bir bütünlük arz ederek her alanda birtakım kontrol mekanizması oluşturularak kapsamlı evrensel standartlar belirlenmeye başlanmıştır. Özellikle finansal piyasaların ve kurumların küreselleşmesi, işletmelerin finansal durumlarına ilişkin güvenilir bilgiye olan gereksinimi artırmış ve yalnızca işletmenin değil doğrudan ve dolaylı olarak işletmelerin ortaklarına, yönetici ve çalışanlarına, yatırımcılara, kredi verenlere, devlete ve topluma karşıda güven sunabilecek kapsam ve standartların oluşmasında, denetim şekillenmesine katkı sağlayarak gerekli hale getirmiştir. Hedef kullanıcılar açısından da bu bilginin güvenilirliği ve doğruluğu çok önemlidir. Bilgiye duyulan bu ihtiyaç bilginin kontrolü ve denetimine ilişkin çalışmamızın başlangıç noktası olmuştur. Çalışmamızda da finansal alanda yer alan bilgiye yönelerek finansal bilgilerin denetimine ilişkin bu süreci değerlendirmelere yer vermeye çalıştık ve öncelik olarak güvence hizmetlerini, güvence hizmetlerinde denetimin rolünün ne olduğuna dair belirtmeye başladık. Çünkü güvence hizmetlerinin iyi bir şekilde açıklanabilmesi ve güvence seviyesinin bilgiye karşı duyulan derecesini göstermesi için önemlidir. Ayrıca denetim kavramından finansal bilgilerin kontrolüne ilişkin bir süreç olduğuna dair yanlış bir algılamamızın önüne geçmek adına denetimin güvence hizmetlerindeki yerinde değindik. Denetim hizmetleri çok geniş bir alanı kapsamakta olup çok eski tarihlere kadar gidilebilecek bir süreçten geçerek günümüze kadar etki alanını ve konusunu genişleterek süregelmiştir. Denetim hizmetlerinden de finansal bilgilerin kontrolüne ilişkin ülkemizde yer alan iki denetim faaliyetini açıklamaya ve ortaya koymaya çalıştık ki, bu iki denetim faaliyeti yani çalışmamızın temel konusunu oluşturan bağımsız denetim ve tam tasdik denetimini hem güvence seviyeleri yönünden bir karşılaştırılmasını yapmaya hem de iki denetim türüne ilişkin genel farklılıklar ortaya koymaya çalışılmıştır. Bu iki denetim türünün birlikte yürütülebilirliği, bu durumun mevzuatsal ve yapısal kısıtlamalar olup olmadığıyla sürdürülebilirliğine ilişkin çıkarımlar ve yorumlar yapılarak bu bölümde açıklamalarımıza ilişkin sonuçlarımızı da ortaya koymaya çalışılmıştır.

Bu bölümümüzde bu iki denetim türünün birlikte yürütülmesinde geçiş sürecine ilişkin sağlayacağı faydalar üzerinde durulmuştur. Hızla değişen ve kendini yenileyen bir toplum ve değişim içinde bulunan insanlar için artık bilgiye ulaşmak kolaylaşsa da bilgiye olan güven konusunda tereddütler daha da artmaya başlamıştır. Teknolojik alandaki gelişmelerle birlikte küreselleşmenin bir sonucu olarak ekonomik alanlarda değişimler yaşanmış ve bu süreç içerisinde güvenilir bilgiye karşı ihtiyaç artarak bir gereksinimi doğmuştur. Bu gereksinimlerden dolayı, sermaye piyasalarının ve teknolojinin gelişmesi ile günümüzde güvenilir bilgi ihtiyacına cevap olarak güvence hizmeti olarak adlandırılan ve bağımsız denetim hizmetini de içine alan hizmetler ortaya çıkmıştır. Bu hizmetler finansal tabloların güvenilirliği dışındaki konuları da kapsayacak şekilde birçok alanda bilgi kullanıcılarına güvence vermeyi amaçlamaktadır. Güvence denetimi ve denetim denilince akla ilk olarak finansal ve mali tabloların denetimi gelmektedir. Çalışmamıza güvence hizmetleri altında başlamamızın ve bağımsız denetim ve vergi denetimini güvence temeli üzerine dayandırmamız bu alandaki yanlışlıklara dikkat çekebilmek ve açıklık getirmeye çalışmaktır. Güvence hizmetleri denilince akla finansal bilgilere ilişkin güvence hizmetleri, finansal olmayan ve kontrole ilişkin güvence hizmetleri, sürdürülebilirlik raporlarına ilişkin ve diğer güvence hizmetleri gelmelidir. Güvence hizmetlerinin denetim hizmetleri içerisinde bağımsız denetim (makul güvence) ve vergi (tasdik - sınırlı güvence) denetim türü olarak farklı denetim ve güvence seviyeleri ortaya koymakta olup bilgi kullanıcıları için iki ayrı denetim türünün olması birtakım zorlukları ve tereddütleride beraberinde getirmiştir.

Güvence hizmetleri yönüyle karşılaştığımızda bağımsız denetim ve tam tasdik denetimi arasındaki temel fark sağlanan güvence seviyelerinden kaynaklanmaktadır. Bağımsız denetim makul bir güvence sağlarken vergi (tam tasdik) denetimi sınırlı bir güvence sunmaktadır. Bağımsız denetim güvence denetim riskini makul, kabul edilebilir bir seviyeye indirirken, tam tasdik denetimi önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin sonuç bildiren güvence denetimidir.

Bağımsız denetim ve tasdik denetimi birbirinden ayıran ve ikisi arasındaki temel farkı oluşturan başka bir konuya hedefledikleri ve ulaştıkları sonuçlardır. Bağımsız denetime göre işletmelerin finansal tabloları muhasebe standartları çerçevesinde oluştururken gerçeğe uygunluk veya uygunluk yönünden değerlendirilirken mevzuata aykırılıkların giderilmesi dışında vergisel standartlara uygunluk açısından üzerinde durulmamaktadır. İşletmelerin faaliyetleri dolayısıyla ortaya çıkan tüm giderler ticari faaliyeti olarak düşünülerek gider olarak

kabul edilmekte ve finansal tablolarında yer almaktadır. Sonuç olarakta yılsonunda oluşan dönem karı/zararı işletmenin ticari karı/zararını oluşturmaktadır. Fakat vergisel açıdan değerlendirdiğimizde mali karı/zararı olarak dikkate almamız gerekmektedir. Bu nedendir ki işletmelerin finansal raporları ve vergiyi oluşturan mali bilgileri birbirlerinden ayrılmakta olup kapsam olarak farklı sonuçları oluşturmaktadır.

İki denetim arasında farkları genel olarak, amaç, dayanak, sorumlu taraf, hedef kullanıcı, güvence seviyesi, etki düzeyi, denetimi gerçekleştirecek denetçilerin nitelikleri, kullanılan yöntemler, denetçilerin yükümlülükleri, bağımsızlık düzeyi ve sunulan raporun kapsam ve içeriği olarak sıralayabiliriz. Ayrıca, iki denetim türünün hesap kontrolleri olarakta farklılıkları bulunmaktadır. Hesap kontrolleri olarak denetimde kullanılan belgelerin saklama süreleri en başta ortaya çıkmaktadır. Bunun dışında menkul kıymetler, alacak ve borçlar, şüpheli alacaklar, dövizli işlemler, maddi duran varlıklar, kıdem tazminat karşılığı, stoklar, satış ve gelirler, ertelenmiş vergi olarak genel hesap kontrollerinde oluşan diğer farklılıklardır.

Çalışmamızın önemli olarak görüp yer verdiğimiz başka bir konuya bağımsız denetim ve vergi denetimiyle birlikte üstlenilmesi durumudur ve bu iki denetim hizmetinin birlikte üstlenilmesi durumunun mümkün olup olmadığıdır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun "Denetçi olabilecekler" başlıklı 400 üncü maddesinin 3. Fıkrasında ve Bağımsız Denetim Yönetmeliği, "Bağımsızlık ve bağımsızlığın korunması" başlıklı 22. maddesinin 5. Fıkrasında bağımsız denetim ile birlikte tasdik, vergi denetimi ve vergi danışmanlık hizmeti dışında danışmanlık veya başka bir hizmet verilemeyeceği açıklanmıştır. Ayrıca, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun "Denetçi olabilecekler" başlıklı 400 üncü maddesinin 3. fıkrasında da bu durum belirtilmiştir. Bir diğer konuya bağımsız denetim ve tam tasdik denetimini birlikte üstlenilmesini gerçekleştirecek meslek mensubu YMM'lere verilmiştir. SMMM için tasdik yetkisi kanunlarca tanınmamıştır. Her ne kadar yetki YMM'lere verilsede iki denetimin birlikte üstlenilmesine engel bir durum teşli etmemektedir. Sonuç olarak, bağımsız denetim ve vergi denetiminin birlikte üstlenilmesine ilişkin mevzuattan kaynaklı bir kısıtlama bulunmasa da denetim bağımsızlığı ilkesi ve uluslararası denetim standartları açısından bazı sorunları olduğunu ortadan kaldıramamaktadır. Standartlar kapsamında yer alan açıklamalar çerçevesinde bağımsız denetim verilen bir işletmeye vergi danışmanlığı ve denetim hizmeti verilebilmesi durumunda oluşan riskler; kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditidir. İki denetimin



birlikte üstlenilmesi durumunda bağımsızlığa yönelik tehditlerin oluşacağı standartlar çerçevesinde sunulmuştur. Fakat biz bu durumun ülkemizde tehdit ve denetim riskinin beklenen gibi bir sonucu doğurmayacağı ve aksine daha da bütünleştiren ve denetim etkinliğini ortaya koyan bir süreç oluşumuna katkı sağlayacağı savı üzerinde durmaktayız. Bunun en büyük nedeniyse bağımsız denetim ve vergi denetiminin ülkemizde birbirinin tamamlayıcısı olarak görülmesi, yükümlülükleri ve müteselsil sorumluluk gibi ağır sonuçları bulunması, kamu otoritesinin vergi denetmenleri yani meslek mensubu YMM'ler dışında kendi denetim mekanizmasının bulunması ve sadece tek bir denetim mekanizmasına sahip olmaması, riskin ya da tehdidin oluşmasını engelleyen etkenler olarak yer almaktadır. Bu sebepten dolayı kendi kendini denetim ve taraf tutma tehdidi büyük ölçüde ortadan kaldırmaktadır. Fakat burada bir konudaki sakıncayı da vurgulamak gerekir. Ülkemizde bağımsız denetim yanı sıra diğer danışmanlık hizmetleri gibi vergi konusunun istisna tutularak birlikte verilmesi meslek mensuplarının menfaat odaklı yaklaşımları neticesindedir. Bu da her ne kadar birlikte yürütülebilirliğine ilişkin risk ve tehditleri engellese de mesleki etik açısından problem olarak durmaktadır. Böylesi bir durumda iki denetimin birlikte üstlenilmesi durumunda meslek mensuplarının yaklaşımları konusunda şüpheleri tamamen ortadan kaldırmayacaktır.

Bağımsız denetim ve tam tasdik denetiminin birbirinden ayrılmış ancak koordine edilmiş meslek mensupları tarafından koordine olarak "birlikte" üstlenilmesi durumunda denetim teknikleri açısından geçişleri sağlayan ve bu şekilde maliyetlerin azalmasını sağlayacak ihtiyaca yönelik kurumsal çözümlere ihtiyaç duyulacaktır. İki denetimin koordine olarak birlikte yürütülebilirliği amacıyla iki denetim tekniği arasındaki geçişleri sağlayan bazı "küçük ve orta ölçekli yeminli mali müşavirlik ve bağımsız denetim şirketleri"; ihtiyaçlara yönelik olarak çalışma kağıtları hazırlayarak ve özel denetim teknikleri geliştirerek birtakım özgün metodolojiler geliştirmişlerdir. Fakat bu çalışmaların yaygın uygulanabilmesi ve genel kabul edilebilir bir nitelik kazanması adına denetim standartlarının geliştirilmesi ve birtakım düzenlemelere tabi olması gerekmektedir. Kaldı ki, uygulamada iki denetimin birlikte uygulanması durumu tam tasdik denetimi ve bağımsız denetimi gerçekleştiren ekiplerin bir araya getirmekte olup birbirleri arasında ve denetlenen işletme ile üçlü bir veri akışının sağlanması şeklinde olmaktadır. Denetim sürecinde bilgi akışı ve veri aktarımının gerçekleştirilmesi, aynı örneklem düzeyinde seçilen ilgili kalemler ve kontrolleri tamamlanmış kayıtlarda aktarım şekliyle aslında zaman ve maliyet kazanımı oluşturmaktadır. Ama bunun oluşması içinde bağımsız denetim ve tasdik denetiminin

mevzuatla düzenlenmiş olarak birlikte verilebilir olması ve aynı süreçte yürütülebilir olması gerekmektedir. Aksi takdirde iki hizmetin birlikte sağlıklı ve sorunsuz olarak yürütülmesi durumu gerçekleşmesinin mümkün olmayacağı açıktır. Bu yine de farklı uzmanlık ve denetim alanının oluşturulmasıyla da sadece denetim kuruluşu açısından birlikte yürütülmesi şeklinde olacağı gibi farklı kişiler ve denetçiler aracılığıyla gerçekleşmesi durumunu değiştirmeyecektir. Aslında birlikte üstlenilmesi durumu bir kazanç sağlasa da asıl önemli olan bağımsız denetim ve tasdik denetiminin birbirine uyumlu haline gelmesi gerektiğidir. Geçiş süreci için ilk hedef, vergi mevzuatına uygun olarak ve doğru bir şekilde vergi matrahına ulaşılacak şekilde, bağımsız denetim sonunda hazırlanacak finansal raporlardaki vergi matrahının mevzuata aykırılıklardan arındırılmış olarak oluşturulabilmesi ve dönüştürülebilmesidir. İkinci hedef ise, bağımsız denetim sürecinin vergi denetim sürecinden yararlanılarak mevzuata aykırılıklar giderilmiş olarak yürütülmesidir. Üçüncü hedef de iki denetim türünün birlikte gerçekleştirilmesini sağlayacak mevzuat ve metodoloji oluşturulmasını sağlamaktır. Bu süreçte birlikte üstlenilmesine geçiş için bir yol haritası belirlenmeli ve zamana dağıtılarak planlı bir geçiş süreciyle çalışmalar hızlandırılmalıdır. Bunu yaparken de bağımsız denetim ve tam tasdik denetimini yürüten meslek mensuplarıyla birlikte değerlendirmeler yapılarak görüşleri alınmalıdır. Yoksa, sadece teorikte bir çerçeve sunulabilse de uygulamada sorunlar ile karşılaşacağımız gerçeğini ortadan kaldıramayız. Süreçte uzman denetçilerin görüşleri ve tecrübelerinden yararlanılması, ortak çalışma kağıtlarının oluşturulması, ayrıca mevzuat anlamında bu denetim tekniklerine yönelik düzenlemelerin olması öncelik oluşturan aşamalardır. Bu süreç gerçekleştirilirken vergisel anlamdaki düzenlemeler vergi matrahını oluşturmaya yöneliktir. Bu nedenle birlikte yürütülebilirliğine ilişkin süreç ilerletilirken öncelikle bağımsız denetim raporunun oluşturulması sonrasında ise matraha oluşan ve mevzuata göre uygun şekilde oluşturulacak tasdik raporunun hazırlanması doğru olacaktır. Faaliyete geçilmeden önce iki denetim türünün hesaplar ve raporlama bazındaki ortak ve farklı konularına değinilerek sunulması en önemli öncelik olacaktır. Bu noktada Maliye Bakanlığı'nın standart oluşturacak şekilde düzenlemeleri ele almasının önemi ortaya çıkmaktadır.

İki denetiminin birlikte, koordine olarak üstlenilmesi durumunda etik sakıncalar ortadan kaldırılabilirliği takdirde çok yönlü sağlayabileceği faydalar bulunmaktadır. Öyle ki, birlikte üstlenilmesi durumunda verginin doğru bir şekilde beyanı konusunda da kontrol mekanizması artırılarak kamu otoritesi açısından da güvence seviyesi artmış olacak ve vergi incelemesi için harcanan maliyetlerde de azalma oluşacaktır. İki denetim türünün birlikte

üstlenilmesinde işletme ya da şirketlere karşı vergi idaresi tarafından vergi inceleme riskiyle karşılaşılma olasılığı azalacak olup bu süreç bir risk gibi algılanmayı oluşturmayacaktır. Hem vergi idaresi tarafından daha yüksek düzeyde güven oluşmuş olacak hem de hem de finansal bilgilerin uluslararası standartlar ve yerel mevzuat açısından uygunluğu denetlenmiş olacaktır. Şirketler ve işletmelerin farklı muhasebe sistemleri ve uygulamaları kullanmalarından kaynaklanan ek maliyetlerinden arındırılacak, uluslararası fon işlemi yapan yatırımcılar ya da yatırım yapmak isteyen sermaye sahiplerinin ilgili ülkeye yönelik mali tablolarını dönüştürme zorunlulukları ortadan kalkacak ve daha kolay bir şekilde ekonomik işbirliklerinin kurulması sağlanmış olacaktır. Ülkemizde ise her ne kadar bağımsız denetim Yeni TTK kapsamında uluslararası standartlara uyum çabası gerçekleştirirse de tam bir harmonizasyonun gerçekleşmediği açıktır. İki denetimin birlikte yürütülebilirliği ve mevzuatsal uyumuyla birlikte etkin bir uluslararası muhasebe sistemi oluşacaktır. YMM'lerin ne vergi inceleme elemanları gibi ne de bağımsız denetçiler gibi mükelleften bağımsız olabilme imkanı bulunmamaktadır. Fakat sözkonusu hizmetlerin birlikte yürütülmesiyle bu konuya açıklık getirilebilecektir. Tam Tadik ve Bağımsız Denetim güvence hizmetlerinin alt dalı olduğuna göre, Bağımsız Denetim ve Tam Tasdik denetiminin birlikte yürütülmesine ilişkin düzenlemeler denetim etkinliğini arttırmasının yanı sıra asli görevi vergi incelemesi olan kamuya bağlı vergi denetmelerinin de işini kolaylaştıracağı gibi vergi ödevini daha da güvenceye alacaktır. Uluslararası standartlaşma konusunda da geçiş süreci tamamlanarak standartlaşma konusunda da belirli bir aşama sürecinden geçilmiş olunacaktır.

## Kaynaklar

- Abbasoğlu, Mehmet N., (2014) *Bağımsız Denetim ve Tasdik Denetiminin Karşılaştırılması*, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu- Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya.
- Akan Altuncu, Perihan., *Bağımsız Denetim Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları Ve Vergi Yönetimi Üzerine*, <http://www.phymm.com.tr/wp-content/uploads/2016/02/BağımsızDenetimMuhasebe01.pdf> , (erişim tarihi: 07.01.2020)
- Akbay, M., (1990) *Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi*, 1990 Yılına Girerken Türkiye’de Denetim, Etkinlik ve Verimlilik Sempozyumu, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, A.P.K.K. Yayın No:1990/308, Ankara.
- Akdoğan, Abdurrahman., (2006) *Kamu Maliyesi*, 11.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, s. 115.
- Akgül, B. A.,(2000) *Türk Denetim Kurumları*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Alevli, Hasan., *Tam Tasdik mi, Bağımsız Denetim mi* <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/hasanalevli/014/> , (erişim tarihi: 20.02.2020)
- Altar, Ömer Arpacı., (2005) *Vergi Denetiminde Standart*, E-Yaklaşım Dergisi, Ekim 2005, Sayı:27.
- Altıntaş, Nergis Nalan. (2010) *Bağımsız Denetim ve Vergi Denetimi Dışındaki Güvence Hizmetleri: Türkiye’deki Uygulamalar Hakkında Bir Araştırma*. Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Alvin, A. Arens., Randal, J. Elder., Mark, S. Beasley. (2006) *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*, 11.bs., Prentice Hall, 2006, s.4-13.
- Arıkan, (2006) *Yahya, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasının Kuruluş ve Gelişmesi (1989-2006)*, Mali Çözüm Dergisi (Özel Sayı), s. 245.
- Ayaydın, Gökhan., (2018) *Bağımsız Denetimde Türev Araçların Yeri ve Önemi*”, Yüksek Lisans Tezi.
- Başpınar, Ahmet. (2005) *Türkiye’de ve Dünya’da Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış*. Maliye Dergisi. Sayı:148, s.46.
- Bezirci, M., Karasioğlu, F. (2011) *Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi*. Selçuk Üniversitesi İİBF Dergisi.

- Bezirci, Muhammet., Karasioğlu Fehmi., (2011) *Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi*, S.Ü. İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 2011, s.576, <http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423912234.pdf> (erişim tarihi:16.06.2019)
- Bilici, N., (2012) *Türk Vergi Sistemi*, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2612, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1580.
- Bingül, F., (2010) *Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşleminde Kaynaklanan Sorumlulukların Değerlendirilmesi ve Gelir İdaresi, Yasa Koyucu ve Mükellef Arasında Yaşanan Sorunların Ortaya Konmasına İlişkin Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi.
- Bozkurt, N. (2012) *Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları*. TÜRMÖB Yayınları, Ankara.
- Bozkurt, N., (2015) *Muhasebe Denetimi*, 7.bs., İstanbul: Alfa Yayınları, s.137.
- Calhoun, C. H., (1999) *ABD’de Muhasebe Mesleği Gelişimi, Mevcut Durum, 21.Yüzyıl için Beklentiler*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, s.32.
- Cömert, N., (2013) *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, Saüsem Yayınları, s.14.
- Çankaya, Fikret. (2007) *Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması*, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 3, Sayı 6, s.132.
- Çelebi, Ali., (2002) *Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Çelik, Orhan, (2014) *Örnek Uygulamalarla Ertelenmiş Vergi ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Geçiş*, Ankara, TURMOB Yayınları.
- Çelik, Yasemin., (2013) *Bağımsız Denetimin Vergi Kayıp ve Kaçağı Üzerine Etkisi*, Yüksek Lisans Tezi.
- Çetinoğlu, Tansel., (2015) *Dünya’da ve Türkiye’de Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği: Sorumlulukları, Sorunları ve Çözüm Önerileri*, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 45. Sayı, Temmuz.
- Dinç, E., Atabay, E. (2016) *Güvence Denetim Standartları Ve Güvence Denetim Süreci*, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:21, No:5 s.1527-1541.
- Duman, Ömer. (2008) *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*. Ankara: TESMER Yayını, 2. Baskı, s.10.
- Durusoy, Refik Yaşar., *Vergi İnceleme Süreci Nasıl Yönetilmelidir*, <https://www.verginet.net/dtt/4/vergiincelemeyonetimi.aspx> , (erişim tarihi: 05.11.2019).

- Ergin, H., (2006) *Denetim*, Express Matbaası, Kütahya.
- Erol, Ahmet., Çetinkaya, Tarık., (2000) *YMM'lerin Tasdik İşlemleri ve Sorumlulukları*, Yaklaşım Dergisi Eki, Sayı: 113, Ankara, s. 91, Ay: Temmuz.
- Ertaş, Abdülaziz. (2018) *Bağımsız Denetim Kapsamında Türkiye'de Yapılan Yasal Düzenlemelerin Bağımsız Denetim Üzerine Etkileri*, Doktora Tezi.
- Figlewicz, Raymond E., Donald T. Anderson ve C. David Strupeck. (1985), *The Evolution And Current State Of Financial Accounting Concepts And Standards In The Nonbusiness Sector*, The Accounting Historians Journal, s.79-80.
- GİB, *Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi*, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 50, Kasım 2007.
- Gündoğdu, A. (2016) *Küresel Kriz Sonrası Gelişmeler Işığında Bankacılığın Temelleri*. 1.bs., Ankara: Nobel Yayınevi, s.391.
- Güredin, E. (2007) *Denetim ve Güvence Hizmetleri, SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*. s.14, 11. Baskı, Arıkan Yayınevi, İstanbul.
- Güvemli, Oktay., Güvemli, Batuhan., (2015) *Türk Ticaret Kanunlarının Türk Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesindeki Etkileri*, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Sayı 8, Ocak 2015, s.42.
- Haftacı, Vasfi. (2011) *Muhasebe Denetimi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları s.2-6-11.
- IFAC, (2008) *International Framework for Assurance Engagements*, (Revised March 2008), s.21, [https://www.ifac.org/system/files/downloads/International\\_Framework\\_for\\_Assurance\\_Engagements.pdf](https://www.ifac.org/system/files/downloads/International_Framework_for_Assurance_Engagements.pdf) (erişim tarihi: 03.03.2019)
- IFAC, *International Federation of Accountants (IFAC)*, <https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose> (erişim tarihi: 17.07.2019)
- İSMMMMO, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/53MaliCozum/01%20%2053%20YAHYA%20ARIKAN.doc> , (erişim tarihi: 14.12.2019)
- Kakaşçı, Murat. (2017) *Muhasebe Denetimde Etik Sorunu; Etik İlkelerin Dış Denetim Kalitesi ve Güvenilirliği Üzerine Etkisi*, Yüksek Lisans Tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi.
- Kanun, *Türk Ticaret Kanunu*, Sayı: 6102, md.554.
- Karaboyacı, Abdullah., (2012) *Sinavsız Yeminli Mali Müşavir Olma Hakkının Kaldırılmasının Hukuk Güvenliği Kapsamında Değerlendirilmesi*, TBBDergisi, s.250, sayı.100.
- Karacan, Sami., Uygun, Rahmi., (2012) *Denetim ve Raporlama*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli, s. 3-38.
- Karadeniz, Yasin., (2015) *Bağımsız Denetim Açısından Kurumsal Yönetim ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu İlişkilerinin İncelenmesi: Denetim Kuruluşları Üzerine Bir Araştırma*, Doktora Tezi.

- Karapınar, Nihal., (2018) *Denetim Risk Modeli ve Risk Sürecine Etkisi*, Yüksek Lisans Tezi.
- Kararname, (2011) *Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname*, 660 no.lu, md.2.
- Kavut, Lerzan., Taş, Oktay., Şavlı, Tuba., (2009) *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İSMMM Yayınları, İstanbul.
- Kebeli, Ahmet. (2012) *Kamu İç Denetiminde Kurumsal Performans Denetimi*, TODAİE Kamu Yönetimi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Dönem Projesi.
- Kell, Walter., William, C. Boynton., Ziegler, Richard. (2000) *Modern Auditing*, New York: John Willey and Sons, Seventh Ed. s.4.
- Kenger, E. (2001) *Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu*. Ankara Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurumu.
- Kepekçi, C., (2000) *Bağımsız Denetim*, 4.bs., Ankara: Siyasal Kitabevi, s.2.
- Keydifferences, *Difference Between Audit and Review*, <https://keydifferences.com/difference-between-audit-and-review.html> (erişim tarihi: 03.06.2019)
- KGK, *BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi*, <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20200-Site.pdf> , (erişim tarihi: 26.07.2019)
- KGK, *Güvence Denetimi Standardı 3000*, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/GDS/3000%20site\(2\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/GDS/3000%20site(2).pdf) . (erişim tarihi: 24.02.2019)
- KGK, *Güvence Denetimi Standardı 3402 (Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları)*, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/GDS/GDS%203402\\_%20site\(2\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/GDS/GDS%203402_%20site(2).pdf) . (erişim tarihi: 19.02.2019)
- Khan, Ziaul Haq., *Introduction to Government and Financial Audit*, Director General, P.A.W. Lahore, Pakistan (seminer notları).
- Konukçu, Ömer., *Bağımsız Denetim Sonucu Elde Edilen Makul Güvencenin Vergi İncelemesi Karşısında Yeterliliği*, <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/omerkonukcu/001/> ,(erişim tarihi: 17.03.2020)
- Korkusuz, Mehmet., (2000) *Son Operasyonlar ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği*, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı:10.
- Köse, Yasemin., Saban, Metin., (2005) *Küresel Muhasebe Eğitiminde Uluslararası Düzenlemeler ve Gelişmeler*, XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Kitabı, s:143.

- Köse, Yasemin., Selim, Ertan., (2016) *Türkiye’de Bağımsız Denetçilik ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu*, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 16 Özel Sayısı.
- Kurt, Oğuz., (2015) *Bağımsız Denetim Firmalarının Organizasyonu Ve Bir Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi.
- Matthews, D. (2006), *From Ticking To Clicking: Changes In Auditing Techniques In Britain From The 19th Century To The Present*, Accounting Historians Journal Vol. 33, No. 2, s.79-80.
- Mert, Vildan., (2014) *Türkiye’de Bağımsız Denetimin Tasdik Denetimi İle Karşılaştırılması*, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi.
- O.R Whittington, K. Pany, (2016) *Principles of Auditing and Other Assurance Services*, 20.bs., 2016, s.3-4.
- Oktaç, S. (2013) *Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri*, Maliye Finans Yazıları Sayı: 100, s.62.
- Özel, S., (2002) *Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu ve Bu Sorumlulukların Yaptırımları*, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi.
- Özel, Salih., (2003) *Türk Vergi Hukukunda Birlikçilik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği ile İlişkisi I-II*, Mükellefin Dergisi, s.112-118, Kasım-Aralık.
- Pekdemir, Recep., (2010) *Denetim ve Güvence Standartları; Gerçekler ve Beklentiler*, Mali Çözüm, Eylül – Ekim, 2010, s.124.
- Pekiner, Kamuran. (1984) *İşletme Denetimi*, İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayınları, İstanbul, s.3.
- Porter, Prena., Simon, Jon., Hathery,David., (2008) *Principles of External Auditing*, Third, Edition, John Wiley & Sons, s.24-32-35.
- Resmi Gazete, (1961) *Vergi Usul Kanunu*, Sayı:10703.
- Resmi Gazete, (1989) *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu*, Sayı:20194.
- Resmi Gazete, (1990) *Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*. Sayı: 20390.
- Resmi Gazete, (2006) *İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*, Sayı: 26226.
- Resmi Gazete, (2007) *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik*, Sayı: 26675.
- Resmi Gazete, (2010) *Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*, Sayı: 27801.
- Resmi Gazete, (2011) *Türk Ticaret Kanunu*, Sayı:27846.



- Resmi Gazete, (2012) *Bağımsız Denetim Yönetmeliği*, Sayı: 28509.
- Resmi Gazete, (2019) *Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporlarının Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No: 1)*, Sayı:30791.
- Ricchiute, Soyadına göre tasnif edilmeli: David N. Ricchiute, *Auditing Concepts and Standards*, South Western Publishing CO, 1982, s.73.
- Saher AQEL, (2013) *Bağımsız Denetim Uygulamalarında Beklenti Farkları ve Türkiye’de Algılanması Üzerine Araştırma*, Doktora Tezi.
- Sanal, Recep. (2002) *Türkiye’de Yönetmelik Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu*, TODAİE Yayınları, No:314
- Selimoğlu Seval Kardeş, Mehmet Özbirecikli, Şaban Uzay, Ganite Kurt, Ali Alagöz, Serap Yanık, (2014) *Muhasebe Denetimi*. Ankara Gazi Kitabevi, s.3.
- Selimoğlu, S.K., (2017) *Muhasebe Denetimi*, 4.bs., Ankara: Gazi Kitabevi, s.14.
- Selman Aziz Erden, (1996) *Bilgisayarlı Muhasebe Ortamında Bağımsız Denetim*, S. Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Yıl: 1996, Sayı:1, s.7.
- Sempozyum, (2012) *Finansal Denetim İle Tam Tasdik Denetiminin Kamu Yararı Açısından Değerlendirilmesi*, <http://www.istanbulymm.org.tr/Data/Platform/552.pdf> (erişim tarihi: 01.05.2020)
- Sempozyum, (2013) *Türkiye’de Denetim Üçlemesi: Vergi Denetimi, Bağımsız Denetim ve İç Denetim Bildirisi*, XV. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu, Kıbrıs, 6-10 Kasım 2013.
- Sharkansky, Ira., (1991) *The Development of State Audit*, State Audit and Accountability, State of Israel Comptroller's Office, Jerusalem.
- Soltani, B. (2007) *Auditing: An International Approach*, İngiltere, Prentice-Hall.
- Şamiloğlu , Famil., (2006) *Etkin Bir Vergi Denetiminde Temel Finansal Tabloların Analizinin Önemi*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 56.
- Şengel, S., (2011) *Yeni Türk Ticaret Kanununun Sermaye Şirketleri ile İlgili Getirdiği Yeniliklerin Değerlendirilmesi*, Journal of World of Turks, Sayı:3.
- Taylor, Soyadına göre tasnif edilmeli Donald H. Taylor, Glezen, G. William Glezen., (1994) *Auditing: Intergrated Concepts and Procedures*, Sixth Edition, John Wiley & Sons, s.16.
- Taylor, Donald H., Glezen, G. William., (1994) *Auditing: Integrated Concepts and Procedures*, Sixth Edition, John Wiley & Sons, s.13.
- TBMM, <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=39116&kanunnumarasi=3568>, (erişim tarihi: 12.01.2020)

- TDS, (2018) *Türkiye Denetim Standartları Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, Alt Bölüm 604 - Vergi Hizmetleri*, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20i%20kararlar%20B1/KAMUOYU%20G%20C3%2096R%20C4%209E%20C5%209E%20C3%209CNE%20A%20C3%2087ILAN%20STANDARTLAR/ET%20C4%20B0K%20KURALLAR\\_2019\\_G%20C3%20B6r%20C3%20BC%20C5%209Fe%20A%20C3%20A7ma%20Taslak%20Metni%20\(003\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20i%20kararlar%20B1/KAMUOYU%20G%20C3%2096R%20C4%209E%20C5%209E%20C3%209CNE%20A%20C3%2087ILAN%20STANDARTLAR/ET%20C4%20B0K%20KURALLAR_2019_G%20C3%20B6r%20C3%20BC%20C5%209Fe%20A%20C3%20A7ma%20Taslak%20Metni%20(003).pdf) (erişim tarihi:04.05.2020)
- Tebliğ, *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ*, (Seri: X, No: 22) md.4.
- Toroslu, M. Vefa., (2016) *Finansal Tablolar Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, s.68.
- Tüm, Kayahan., (2010) *Denetim Birimi Olarak YMM'lerin Vergi Kaybını Önlemede Etkisi: Ymm'ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma*, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Türker, İpek., (2016) *Bağımsız Denetim ile Vergi Denetimi Arasındaki Geçişler* <http://www.tmud.org.tr/Files/Arsiv/Turkiye6.MuhasebeUzmanli%20C4%209FiKongresiB%20iLDiRi,BAGiMSiZDENETiNiLEVERGiDENETiMiARASiNDAKiGECiSLER,iPEKT%20C3%209CRKER.docx> , (erişim tarihi:14.01.2020)
- Türker, Masum. (2006) *Uluslararası Denetim Standartları'na Yakınsama ve Türkiye Denetim Standartlarının Oluşturulması*, Muhasebe ve Denetime Bakış, s.93, Sayı: 19, Temmuz 2006.
- Uzay Ş., (2009) *Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ve Meslek Mensupları* s.128.
- Uzay, Şaban., Tañç, Ahmet., Erciyes, Mehmet. (2009) *Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1*, Mali Çözüm, Sayı: 95, s.131, Eylül-Ekim 2009.
- Web, (2018) *Ab Sürecinde Ufrs'den Tfrs'ye*, <https://www.finansaleksen.com.tr/ab-surecinde-ufsrden-tfrsye/> , (erişim tarihi: 03.05.2020)
- Wiki, *Deloitte*, <https://tr.wikipedia.org/wiki/Deloitte> (erişim tarihi: 05.04.2019)
- Wootton C.W, Source C.W. (1992) *The Development Of "The Big Eight" Accounting Firms In The United States, 1900 To 1990*. The Accounting Historians Journal, Vol. 19, No. 1, s.7-8-11.
- Yako, Gökay., (1994) *İşletmelerde Vergi Denetimi*. İstanbul: Boyut Yayıncılık, s.82. *Yaptırımları*, Muhasebe ve Denetime Bakış, (7): 1-26.
- Yasa, (1982) *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*, md.73.
- Yıldız, Eren., (2017) *21. Yüzyılda İşletmelerin Bağımlı Yolu: Bağımsız denetim ve Türkiye Analizi*, Yüksek Lisans Tezi.

## Özgeçmiş

Muhammet Fatih Kesik 19 Nisan 1992 yılında İskenderun'da doğdu. İlk ve Orta Öğrenimini İskenderun'da tamamlamıştır. 2011 yılı Sakarya Üniversitesi Uluslararası İlişkiler bölümünü kazanmış olup 2016 yılında bölümünü başarıyla tamamlayarak mezun olmuştur. Lisans Öğrenimi sürecinde 2013-2014 Güz ve Bahar Dönemini Erasmus programıyla Floransa'da Università Degli Studi Di Firenze University'de Siyaset ve Ekonomi üzerine sürdürmüştür. 2015 yaz döneminde Erasmus+ programı aracılığıyla Ortadoğu ve Türkiye Market Araştırması üzerine çalışmalarını tamamlamak üzere Polonya'da Ekonomi Enstitüsünde faaliyetlerini gerçekleştirmiştir. 2015-2016 Güz ve Bahar Dönemini Mevlana programıyla Bakü'de Azerbaijan State University of Economics'de Uluslararası İlişkiler ve Ekonomi dersleri olarak tamamlamıştır. 2017 Mart ayında Deloitte firmasında pazarlama alanında staj yaptıktan sonra yine aynı şirkette 2017 yılının Ekim ayından itibaren Vergi Denetmeni olarak görevine başlamış olup aynı pozisyondaki görevini sürdürmektedir.