TAM TASDİK DENETİMİ

Türkiye'de ve Dünyada Uygulamalar

Prof. Dr. Nuran ÇÖMERT
D.r. MEHMET ALİ KAYA

İSTANBUL

TAM TASDİK DENETİMİ

TÜRKİYE'DE VE DÜNYADAKİ UYGULAMALAR

VE

BAĞIMSIZ DENETİM İLE KARŞILAŞTIRMASI

FAYDA MALİYET TEMELİNDE

TÜRKİYE'DEKİ UYGULAMAYA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Dr. Mehmet Ali KAYA

Prof. Dr. Nuran CÖMERT

İstanbul, 2023

Bu kitabın bütün yayın hakları İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası'na aittir. İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası'nın yazılı izni alınmadan kitabın tümü ya da bir kısmı basılamaz, dijital ortama aktarılamaz.

ISBN: '978-605-73990-6-9'

ÖNSÖZ

Bilindiği üzere muhasebecilik ve ileri muhasebe uzmanlığı gerektiren bağımsız denetçilik, günümüzde uluslararası standartlara uygun yürütülmesi gereken bir mesleki alandır. IFAC verilerine göre bugün dünya ekonomisini yönetmede önemli rol ve sorumluluk üstlenen muhasebe meslek mensubu sayısı üç milyonu geçmiş olup, çalışma alanı çeşitlenerek artan muhasebecilik hizmetleri, ileri mesleki yetkinlikler gerektiren çok önemli bir sektör haline gelmiştir. Gelişmiş ülke istatistiklerinden edindiğimiz verilere göre, teknolojideki ilerlemelere bağlı olarak yeni istihdam edilen muhasebeci sayılarında önceki yıllara göre azalma görülse de bunun mesleğin öneminin azaldığı anlamına gelmediğinin altı çizilmekte, yeni nesil muhasebecilere olan ihtiyacın arttığı ve en iyileri mesleğe çekmenin çok önemli olduğu vurgulanmaktadır.

Esasen ekonominin bütün ajanları için bir güven ve güvence müessesesi olan muhasebenin ve muhasebecilik mesleğinin Ülkemizdeki -yasal statülü- 35 yıllık geçmişine baktığımızda, hak ettiği itibar seviyesine, hala erişemediğini söylemek çok da yanlış olmaz. Gelişmiş, krizlere dayanıklı, sürdürülebilir bir ekonomi için tüm yönleriyle gelişmiş bir muhasebecilik sektörüne ihtiyaç olduğu yadsınamaz bir gerçektir.

Bu gerçekten hareketle mesleğin, meslektaşların ve bir bütün olarak sektörün, daha iyi seviyelere erişebilmesi için gerek mesleki eğitimin kalitesinin yükseltilmesi, gerekse akademik çalışma ve araştırmaların yapılmasının teşvik edilmesi ve bu bağlamda yapılacak düzenlemelerde ve iyileştirmelerde bütün paydaşlarca bilimsel gerçeklerin referans alınması oldukça önemli bir konudur.

Bu kitap, ülkemizde 1987 yılından beri uygulanmakta olan finansal tabloların bağımsız denetçilerce denetlenmesi uygulamaları ile 1995 den beri uygulanan ve yalnızca YMM ünvanlı meslek mensuplarınca yapılabilen tam tasdik denetiminden hangisinin daha gerekli ve kaliteli bir denetim olduğu yönündeki tartışmalara cevap aramak amacıyla yürütülen doktora tez çalışmasından hazırlanmıştır.

İşin mutfağında da çalışmış akademisyenler olarak şahit olduğumuz bu tartışmalarda, özellikle 2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle finansal tabloların, Uluslararası Denetim Standartlarına uygun Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenmesi, daha kapsamlı ve tüm paydaşlara güvence verecek bir denetim olarak görülmüş, böyle bir denetimin, en az SMMM belgesine ve denetim lisansına sahip denetçilerce yapılması dünyanın her tarafında yeterli görülürken; *neden ülkemizde daha dar kapsamlı bir denetim olan ve gerek uygulanacak muhasebe*

ilkelerini gerek denetim esaslarını Hazine ve Maliye Bakanlığının belirlediği yalnızca YMM ünvanlı meslek mensuplarınca gerçekleştirilen tam tasdik denetimi de yapılıyor sorusu hep sorulmuştur.

Bilindiği üzere bağımsız denetim, ülkemizde belli büyüklükteki şirketler ve para ve sermaye piyasalarından faaliyet gösteren kuruluşlar ile halka açık şirketler için zorunlu bir denetimdir. Tam tasdik denetimi ise isteğe bağlı bir denetimdir. Uygulamada her iki denetim hizmetini birlikte alan şirketler bu denetim hizmetleri hakkında ne düşünüyor? Bir zorunluluk olmadığı halde neden ilave bir maliyete katlanarak tam tasdik denetimi yaptırmaya devam ediyorlar, sorusuna cevap aramak amacıyla ele alınan söz konusu tez çalışmasında saha araştırması yapılmasına karar verilmiş ve hedef kitlesi olarak da ülkemizde belirli büyüklükteki şirketlerin zorunlu denetime tabi oldukları fikrinden hareketle İstanbul Sanayi Odası tarafından yayımlanan Türkiye'nin 500 büyük sanayi kuruluşu (İSO 500) seçilmiştir. Güvenilirliği test edilen anket çalışmasıyla, birebir erişilen 249 şirketten önemli veriler elde edilmiş ve bulgular bilimsel yöntemlerle değerlendirilmiştir. Araştırmanın kapsamı yöntemi ve sonuçlarının detaylı bir şekilde açıklandığı bu çalışma kapsamında öncelikle ciddi bir literatür taraması yapılmış, konumuzla doğrudan veya dolaylı ilgisi olan önceki araştırmalar ile dünyanın başka ülkelerinde tam tasdik denetimine benzer vergi denetim uygulamaları olup olmadığı incelenmiştir. Diğer yandan ülkemizde araştırma tarihi itibariyle geçerli olan mevzuat çerçevesinde her iki denetim ile ilgili uygulama esasları karşılaştırmalı bir şekilde incelenmiş böylece gelecek araştırmalarda ve konuyla ilgili değerlendirmelerde referans alınacak derli toplu bir kaynak kitap oluşturulmaya çalışılmıştır.

Büyük emek isteyen bu çalışmanın saha araştırması ve bulguların değerlendirilmesi aşamasında yardımlarını esirgemeyen Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi Sayısal Yöntemler A.B.D. öğretim üyesi Doç. Dr. Mehmet Nuri İnel'e ve araştırma sürecinde görüş ve önerilerinden yararlandığımız Prof. Dr. Doğan Argun ve Prof. Dr. Dursun Arıkboğa'ya teşekkürü borç biliriz.

Kitabımızın muhasebe ve denetimle ilgili akademisyenler, araştırmacılar, mesleki düzenleyiciler, mesleki kuruluşlar ve meslek mensuplarının ilgisini çekeceğini umuyor, daha iyilerinin üretilmesi bağlamında faydalı olmasını diliyoruz.

Saygılarımızla,

Dr. Mehmet Ali Kaya

Prof. Dr. Nuran Cömert

Kadıköy -İstanbul , Ekim 2023

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER ..... **III**

KISALTMALAR ..... **V**

TABLOLAR LİSTESİ ..... **VIII**

ŞEKİLLER LİSTESİ ..... **X**

1. GİRİŞ **1**

1.1. Çalışmanın Amacı ve Kapsamı 3

1.2. Literatür İncelemesi 4

1.3. Araştırmada Uygulanan Yöntem 9

1.4. Konuyla İlgili Temel Kavramlar 11

1.4.1. Denetim Kavramı 11

1.4.2. Denetimin Türleri 15

2. DÜNYANIN BAŞKA ÜLKELERİNDE TÜRKİYE'DEKİ TAM TASDİK DENETİMİNE BENZER VERGİ DENETİMİ UYGULAMALARI **20**

2.1. Hindistan 25

2.2. Romanya 27

2.3. Yunanistan 27

2.4. Arnavutluk 28

3. TÜRKİYE'DE TAM TASDİK VE BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ UYGULAMALAR, YASAL DÜZENLEMELER VE BU İKİ DENETİMİN KARŞILAŞTIRILMASI **29**

3.1. Türkiye'de Muhasebecilik Mesleği ve Meslek Mensuplarınca Yapılan Vergi Denetiminin Tarihsel Gelişimi 29

3.2. Tam Tasdik Denetimi İle İlgili Yasal Düzenleme ve Uygulamalar 44

3.3. Bağımsız Denetim İle İlgili Düzenleme ve Uygulamalar 77

3.3.1. Türkiye Denetim Standartları 84

3.3.2. TDS'lere Uygun Denetim Sürecinde Özellik Arzeden Konular 99

3.3.3 Bağımsız Denetim Uygulamasına İlişkin İstatistiki Bilgiler 151

3.4.Tam Tasdik İle Bağımsız Denetimin Karşılaştırılması 152

4. İSO 500 LİSTESİNDEKİ ŞİRKETLERİN BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETİ YANINDA NEDEN TAM TASDİK HİZMETİ DE ALDIKLARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA 190

4.1. Araştırmanın Konusu, Amacı ve Yöntemi 190

4.2. Araştırma Verilerinin Analizi ve Değerlendirilmesi 194

4.2.1. Ankete Cevap Veren Şirketlerin Yararlandığı Denetim Hizmetlerine İlişkin Bilgiler 194

4.2.2. Ankete Katılan Şirketlere ve Katılımcılarına İlişkin Bilgiler 196

4.2.3. Ankete Katılan Şirketlerin Yararlandığı Denetim Hizmetlerine İlişkin Bilgilerin Değerlendirilmesi 198

4.2.4. Ankete Katılan Şirketlerin Denetim Hizmetleri Alındıktan Sonra Şirkete Olumlu Etkisi Olup Olmadığına İlişkin Değerlendirmeleri 210

4.2.5. Şirketlerin Tam Tasdik ve Bağımsız Denetim Hizmetlerini Almaya Başladıkları Tarihten İtibaren İşletmelerinde Meydana Gelen Olumlu Değişikliklere İlişkin Değerlendirmeleri 211

4.2.6. Cevapları Analiz Edilen Şirketlerin Yararlandıkları Her İki Denetime İlişkin Değerlendirmeleri 222

4.2.7. Hipotezlerin Değerlendirilmesi ve Bulgular 246

5. SONUÇ 251

KAYNAKLAR 256

EK : Soru Formu 267

KISALTMALAR

AB **:**Avrupa Birliği

ABD **:**Amerika Birleşik Devletleri

ACCA **:**Ruhsatlı (Yetki Belgeli) Muhasebeciler Birliği (Association of Chartered Certified Accountants)

a.g.e. **:** adı geçen eser

AICPA **:**Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants)

ASB **:**ABD Denetim Standartları Kurulu (Auditing Standards Board)

BDDK **:**Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

BDS **:**Bağımsız Denetim Standardı

BOBİ FRS **:**Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı

COSO **:**The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Sponsor Örgütler Komitesi)

CPA **:**Sertifikalı Muhasebeci (Certified Public Accountants)

EPDK **:**Enerji Piyasası Denetleme Kurumu

FRS **:**Finansal Raporlama Standartlarını (Financial Reporting Standards)

GAAP **:**Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Generally Accepted Accounting Practice)

GKMİ **:**Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

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

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

IFAC **:**Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

IIA **:**Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (Institute of Internal Auditors,)

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

ISAE **:**Uluslararası Güvence Denetimi Standartları

İSO **:**İstanbul Sanayi Odası

İSO 500 **:**İstanbul Sanayi Odası tarafından yayınlanan Türkiye'nin 500 büyük sanayi kuruluşu

ISRE **:**Uluslararası Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları

ISRS **:**Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları

KAYİK **:**Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş

KDV **:**Katma Değer Vergisi

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

KKS **:**Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrole ilişkin Kalite Kontrol Standardı

KV **:**Kurumlar Vergisi

MSUGT **:**Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

PCAOB **:**Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board)

SBDS **:**Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı

SEC **:**ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (United States Securities and Exchange Commission)

SM **:**Serbest Muhasebeci

SMMM **:**Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği: Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği

SPK **:**Sermaye Piyasası Kurulu

SPKn **:**Sermaye Piyasası Kanunu

TDS **:**Türkiye Denetim Standardı

TFRS **:**Türkiye Finansal Raporlama Standardı

TMS **:**Türkiye Muhasebe Standardı

TTK **:**Türk Ticaret Kanunu

TÜRMOB **:**Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

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

VUK **:**Vergi Usul Kanunu

YMM **:**Yeminli Mali Müşavir

3568 sayılı Kanun:3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

660 sayılı KHK: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: Ölçek Güvenirliği İstatistiği……10

Tablo 2: 2014-2021 Yıllarında Tam Tasdikle İlgili Bilgiler……..69

Tablo 3: Türkiye Bağımsız Denetim Standartlarının Listesi……...……84

Tablo 4: KGK Tarafından Yayımlanan Diğer Standartların Listesi ……..93

Tablo 5: Bağımsız Denetim Yaptıran Kuruluş Sayıları (2013-2021 Yılları) ……148

Tablo 6: Bağımsız Denetimin İlke, Kural ve Standartları ile Tam Tasdik Denetiminin İlke ve Kuralları……....154

Tablo 7: YMM'ler Hakkında Düzenlenen Sorumluluk Raporu Sayıları (2012-2017 Yılları) …….169

Tablo 8: TÜRMOB'a YMM Odalarından Gelen ve Sonuçlanan Dosya Sayısı (2014-2021 Yılları)…169

Tablo 9: YMM'ler için Disiplin Kararlarının Ceza Türlerine Göre Dağımı (2014-2021 Yılları) …….170

Tablo 10: Ankete Katılan Şirketlerin Aldığı Denetim Hizmetlerine İlişkin Bilgiler ……....192

Tablo 11: Ankete Katılan Şirketlere İlişkin Bilgiler ……..…194

Tablo 12: Ankete Katılan Şirket Yöneticilerine İlişkin Demografik Bilgiler ……...195

Tablo 13: Ankete Katılan Şirketlerin Aldığı Tam Tasdik Denetim Hizmetinin Süresi ve Tasdik Denetim Türlerine İlişkin Bilgiler……..……..197

Tablo 14: Ankete Katılan Şirketlerin Tam Tasdik Denetim Hizmeti Alma Sebeplerine İlişkin Bilgiler……..199

Tablo 15: Ankete Katılan Şirketlerin Tam Tasdik Denetimi Yaptırmama Nedenlerine İlişkin Bilgiler……..200

Tablo 16: Ankete Katılan Şirketlerin Tam Tasdik Denetimi Yaptırmaktan Vazgeçme Nedenlerine İlişkin Bilgiler…….……..201

Tablo 17: Şirketlerin Tam Tasdik Denetim Hizmetini Aldıkları YMM'yi veya YMM Şirketini Tercih Ederken Belirleyici Olan Etkenlere İlişkin Bilgiler……...203

Tablo 18: Ankete Katılan Şirketlerin Bağımsız Denetim Hizmeti Alma Süresine İlişkin Bilgiler …...206

Tablo 19: Ankete Katılan Şirketlerin Bağımsız Denetim Hizmeti Alma Sebeplerine İlişkin Bilgiler...207

Tablo 20: Denetim Hizmetleri Alındıktan Sonra Şirketlere Olumlu Etkisi Olup Olmadığına İlişkin Bilgiler……..209

Tablo 21: Tam Tasdik Denetim Hizmeti Almaya Başlanılan Tarihten İtibaren Şirketlerde Meydana Gelen Olumlu Değişikliklere İlişkin Bilgiler…….211

Tablo 22: Bağımsız Denetim Hizmeti Almaya Başlanılan Tarihten İtibaren Şirketlerde Meydana Gelen Olumlu Değişiklikler İlişkin Bilgiler…….215

Tablo 23: Yalnızca Tam Tasdik Denetimi Uygulamasına İlişkin Değerlendirmeler….……...221

Tablo 24: Yalnızca Bağımsız Denetim Uygulamasına İlişkin Değerlendirmeler…….....224

Tablo 25: Tam Tasdik Denetimi ile Bağımsız Denetimin Uygulamasının Birlikte Değerlendirilmesi Sonucunda Elde Edilen Bilgiler……228

Tablo 26: Tam Tasdik Denetimi ile Bağımsız Denetim Uygulamalarının Birlikte Değerlendirilmesi Sonucunda Şirketlerin Bu Denetime İhtiyaçlarına Yönelik Bulgular……231

Tablo 27: Ankete Katılanların Tam Tasdik ve Bağımsız Denetim Hizmetlerinin Şirketlerine Faydasına Yönelik Değerlendirmelerine İlişkin Bilgiler……233

Tablo 28: Ankete Katılan Her İki Denetim Hizmetinden Yararlananların "Tam tasdik denetimi şirketlerin denetim ihtiyacını karşılamaktadır, bağımsız denetime gerek yoktur." İfadesine Yönelik Değerlendirmelerinin Sebeplerine İlişkin Açıklama Yapanların İcmali……..……..234

Tablo 29: Ankete Katılan Her İki Denetim Hizmetinden Yararlananların "Bağımsız denetim, tam tasdik denetimine alternatif değildir. Fonksiyonları farklıdır. İki hizmeti de aynı anda almanın şirkete faydası olacaktır." İfadesine Yönelik Değerlendirmelerinin Sebeplerine İlişkin Açıklama Yapanların İcmali……....237

Tablo 30: Ankete Katılan Her İki Denetim Hizmetinden Yararlananların "Bir kuruluş bağımsız denetim hizmeti alıyorsa tam tasdik denetimine gerek yoktur. Çünkü bağımsız denetim, vergi denetiminden daha kapsamlı güvence sağlayan bir hizmettir." İfadesine Yönelik Değerlendirmelerinin Sebeplerine İlişkin Açıklama Yapanların İcmali……....241

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Denetim İş Akış Süreci……..14

Şekil 2: Uluslararası Denetim Standartlarının Genel Yapısı……...…….……..82

Şekil 3: Bağımsız Denetim Süreci……...97

1. GİRİŞ

Ülkemizde, kuruluşların finansal tablolarının pay ve menfaat sahiplerine güvence vermek amacıyla bağımsız denetçilerce denetlemesi yanında yeminli mali müşavirlerce (YMM'lerce) tam tasdik adı verilen bağımsız bir denetimden geçirilerek mali otoriteye güvence vermesi özellikle fayda maliyet bağlamında hep tartışılan önemli bir konu olmuştur.

Esasen, Devletin ekonomi içindeki görev ve fonksiyonlarının büyük ölçüde artmasıyla her geçen gün büyüyen kamu harcamalarının sağlıklı finansman kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Ancak devletlerin vergi toplamasında birçok zorluk da bulunmaktadır. Bu zorluklardan en önemlisi mükelleflerin kazançlarını doğru bir şekilde beyan etmeye istekli olmamalarıdır. İşletmelerin büyümesi ile bu durum vergi planlaması yoluyla vergi maliyetini azaltmak amacıyla matrahın aşındırılması veya karların daha düşük vergili ülkelere aktarılması suretiyle de yapılabilmektedir. Bu nedenlerle ülkeler vergiyi gereği gibi toplayabilmek için etkili bir vergi sistemi kurmak zorundadırlar. Etkili bir vergi sisteminin en önemli unsurlarından biri de güçlü bir vergi denetim organizasyonudur.[1] Kanaatimiz odur ki bu denetimin öncül (proaktif) olması ve mükellefi, kendi mali risklerini en doğru şekilde yönetmeye imkan verecek bir yaklaşımla disipline etmesi çok önemlidir.

Günümüzde vergilerin genellikle beyan esasına dayalı olarak tahakkuk ettirilmesi nedeniyle vergi denetiminin önemi bir kat daha artmaktadır. Vergi denetimi, mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun kontrol edilmesi amacıyla yapılan incelemeleri ifade etmektedir.[2]

Vergi denetimi, mali idare içerisinde yer alan vergi denetim birimleri tarafından yerine getirilmektedir. Ancak 13.6.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3568 sayılı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" ile Türkiye'de mali idarenin dışında da vergi denetiminin yapılabileceği öngörülmüştür. Söz konusu Kanun kapsamında YMM'ler tarafından vergi mükelleflerinin, 1990 yılından itibaren katma değer vergisi (KDV) iade işlemlerinin, 1995 yılından itibaren ise kurumlar/gelir vergisi

[1] Pehlivan, O. (1986), "Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik", *Vergi Dünyası*, 62: s.33.

[2] Şeker, H. N. (1994), *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi* (1.Basım), İstanbul: Beta Yayım Dağıtım, s.7-8.

beyan işlemlerinin doğruluğunu tasdik denetimi yapmak suretiyle de vergi denetimi gerçekleştirilebilmektedir.

YMM'ler gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin mali tablolarının ve gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinin vergi mevzuatı hükümleri, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde düzenlenen muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların 3568 sayılı Kanun ve bu Kanunun ikincil düzenlemelerinde yer alan denetim standartlarına göre denetlediklerini tam tasdik raporunda göstermek zorundadırlar. YMM'lerin gerçekleştireceği gelir/kurumlar beyannamesi denetiminin temel amacı, ödenmesi gereken gelir ya da kurumlar vergisinin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bu yapılırken Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) çerçevesinde düzenlenen tasdik işlemi gerçekleştirilen şirketin mali tablolarının doğruluğu da analiz edilmektedir. Kamu idarelerince, tasdik edilmiş mali tabloların, yetkili memurlarınca tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edileceğine ilişkin yasal hüküm bulunmaktadır. Bununla birlikte, tasdikin yapılması denetime yetkili kamu idarelerinin ya da denetim elemanlarının mükellefler nezdinde denetim yapmasına engel olmamaktadır.[3] Ancak söz konusu tam tasdik denetiminin, vergi mükelleflerinin vergi danışmanlığı ihtiyacını gideren bir tarafı olduğu da görülmektedir. Zira bu uygulama kuruluşlara sözleşme yaptığı mali müşavirle bütün mali risklerini konuşabilme imkanı yaratmaktadır.

Diğer taraftan, Türkiye'de uzun yıllardan (1987 yılından) bu yana Sermaye Piyasası Kanunu (SPKn) kapsamında halka açık şirketlerin, Bankacılık Kanununu çerçevesinde bankaların ve sigortacılık mevzuatı uyarınca sigorta ve emeklilik şirketlerinin uluslararası muhasebe standartları çerçevesinde hazırlanmış Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak düzenlenen finansal tabloları zorunlu olarak bağımsız denetime tabi tutulmuş bu denetimler önceleri SPKn'nın öngördüğü bağımsız denetim standartlarına (2005'den itibaren uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu standartlara) göre yapılmıştır. 01.07.2012 tarihinde uygulamaya konulan 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile denetimin kapsamı genişletilmiş, bu Kanun çerçevesinde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK)'na bağımsız denetim alanını düzenleme yetkisi verilmiştir. KGK kendisine verilen yetki çerçevesinde uluslararası standartlarla uyumlu muhasebe standartları

[3] 3568 sayılı Kanunun 12'nci maddesi ile 18 seri no'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği.

yanında bağımsız denetim standartları yayımlamaktadır. SPKn mevzuatına tabi şirketler dışındaki şirketlerden belli büyüklükte olanlar dahil ülkemizde mevzuat gereği bağımsız denetime tabi tüm şirketlerin denetimleri bu standartlara göre yürütülmektedir.

Hiç şüphesiz bağımsız denetçiler finansal tablolarda kamuya açıklanan bilgilerin gerçeği doğru ve dürüst bir şekilde gösterip göstermediğine ilişkin incelemelerinde beyan edilen karın doğruluğunu detaylı denetim teknikleriyle denetlemekte ve mali risklerini de denetimin her aşamasında dikkate almaktadır.

Bu iki denetim türü ile ilgili tartışmalar; özellikle bilgi için değil, vergi için muhasebeyi teşvik edici nitelikte olan tam tasdik denetiminin sadece vergi kanunlarında yer alan değerleme ölçü ve esaslarına göre yapıldığı noktasında, bu iki denetimden hangisinin daha gerekli olduğu ya da birbirinin alternatifi mi olduğu fikri çerçevesinde yoğunlaşmaktadır. Öte yandan vergi danışmanlığı hizmetleri dışında ülkemizdekine benzer bir tasdik uygulaması olup olmadığı da hep merak edilen bir konu olmuştur.

Bu tartışmalardan yola çıkarak hazırladığımız çalışmanın amacı, kapsamı, literatür taraması ve çalışmamızda kullanılan yöntem aşağıda alt başlıklar halinde açıklanmıştır.

1.1. Çalışmanın Amacı ve Kapsamı

Bu çalışmanın temel amacı yukarıda da vurguladığımız üzere hem bağımsız denetim hizmeti hem de YMM'lerden tam tasdik hizmeti alan şirketlerin neden bu iki denetimi birden aldıklarını anlamak, iki denetimin fayda ve maliyet temelinde aynı anda gerekli olup olmadığı üzerine bir araştırma yapmak ve bu bağlamda tam tasdikle ilgili tartışmaların değerlendirilmesinde referans olarak alınabilecek başka ülkeler olup olmadığını da inceleyerek tam tasdik denetiminin ülkemizdeki konumuna ilişkin bilimsel bir tespit ortaya koymaktır.

Bu amaçla ele aldığımız çalışmamız giriş ve sonuç dahil beş bölümden oluşmaktadır. Giriş bölümünde çalışmanın konusu, amaç ve kapsamı, literatür araştırması, kullanılan yöntem ve konuyla doğrudan ilgili temel kavramlar hakkında bilgi verilmiştir.

İkinci bölümde dünyada yasal düzenlemelerle çerçevesi çizilmiş bağımsız vergi denetimi uygulamaları hakkında bilgi verilmiş, dünyada ülkemizdekine benzer bir vergi tasdik denetimi olup olmadığı konusunda bir tespit ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde öncelikle Türkiye'deki tam tasdik denetimi uygulamasına ilişkin yasal düzenlemeler ile bağımsız denetimin kapsamı ve uygulaması hakkında genel bilgi verilmiş, ardından tam tasdik denetimi ile bağımsız denetimin karşılaştırması yapılmıştır.

Dördüncü bölümde çalışmanın temel amacı doğrultusunda aynı anda hem tam tasdik hem de bağımsız denetim hizmeti alan şirketlere yönelik olarak gerçekleştirilen araştırma hakkında bilgi verilmiş ve araştırma sonuçları açıklanmıştır. Sonuç bölümünde ise önceki bölümlerde yapılan açıklamalar ışığında araştırma sonuçlarının genel bir değerlendirmesi yapılmış ve araştırmada ulaşılan sonuçlardan hareketle konuya ilişkin görüşlerimize yer verilmiştir**.**

1.2. Literatür İncelemesi

Çalışmanın yukarıda belirtilen amacı ve konusu bağlamında yaptığımız kaynak araştırmasında öncelikle Marmara Üniversitesi kütüphanesinde yer alan veri tabanlarında dizinlenmiş akademik çalışmalar, açık internet kaynakları, ulusal ve uluslararası mesleki kuruluşlar ve düzenleyici kuruluşların web sayfaları, açıklama rehberleri, düzenlemeleri ve akademik yayınları incelenmiştir. Bunun yanı sıra, Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı nezdinde Ulusal Tez Merkezinde veri tabanında yer alan ve internet ortamında erişimine imkan verilen tezlere (yüksek lisans ve doktora), https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/ adresinden çalışmanın anahtar kelimeler yazılmak suretiyle ulaşılmıştır.

Literatür taramamızda Dünyanın başka ülkelerinde Türkiye'dekine benzer vergi matrahının tasdikine ilişkin yasayla düzenlenmiş ve ülkenin mali otoritesine güvence veren bağımsız bir denetimin olup olmadığı elektronik ortamda araştırılmış ancak sınırlı sayıda gelişmekte olan ülke dışında benzer uygulamaya rastlanmamıştır. Bununla birlikte Amerika'da muhasebecilik meslek örgütü olan Association of International Certified Professional Accountants (AICPA) tarafından 2018 yılında yayımlanmış olan *"Practice Aid Accounting and Financial Reporting Guidelines for Cash- and Tax-Basis Financial Statements"* başlıklı Nakit ve Vergi Esaslı Finansal Tablolar İçin Muhasebe ve Finansal Raporlama konusunda yardımcı uygulama rehberi incelenmiştir.

Konumuzla ilgili olarak Türkiye'de yapılmış çalışmalara yönelik literatür araştırmasında erişilen yayınlarla alakalı bilgiler aşağıda özet olarak verilmiştir:

•Kayahan Tüm'ün, 2010 yılında, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında hazırlamış olduğu **"Denetim Birimi Olarak YMM'lerin Vergi Kaybını Önlemede Etkisi: YMM'ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma"** adlı doktora

tezinde; YMM'lik mesleğinin vergi kaybını önlemede nasıl bir etkisi olduğu anket çalışmasına dayalı bir araştırmayla incelenmiştir. Yapılan bu çalışmada YMM'lerin temel fonksiyonları ile vergi kaybı arasındaki ilişki teorik bir çerçevede ele alındıktan sonra YMM'lerin üç temel fonksiyonunun (denetim, danışmanlık ve özellikle de tasdik) vergi kaybını önlemede önemli bir rol oynadığı ortaya konulmuştur.[4]

•Atila Karkacıer'in, 2016'da, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalında hazırladığı **"Kurumsal Yatırımcıların Yatırım Kararlarına Bağımsız Denetimin Etkisi"** adlı Doktora tezinde; kurumsal yatırımcının yatırım kararlarına bağımsız denetimin etkisini ölçmeye yönelik bir araştırmaya yer verilmiş, anket yöntemi kullanılarak yapılan bu araştırmada bağımsız denetim uygulamaları ve sonuçlarının kurumsal yatırımcının yatırım kararlarına etkisinin olup olmadığı, varsa etkisinin derecesi değerlendirilmiştir. Araştırmadan elde edilen sonuçlara göre bağımsız denetimin kurumsal yatırımcıların karar alma süreçlerinde rolü olduğu anlaşılmaktadır.[5]

•Mutlu Yoruldu'nun; 2019' da Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalında hazırladığı **"Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Meslek Mensupları ve Bağımsız Denetçilerin Etkinliği: İzmir İli Örneği"** isimli Doktora tezinde de; YMM'lerin ve bağımsız denetçilerin Türkiye'de vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesindeki etkinlikleri yapılan anket yöntemi ile araştırılmış olup, YMM'lerin ve bağımsız deneticilerin vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesindeki rolleri değerlendirilmiştir. İzmir ilindeki çalışan meslek mensuplarına ve bağımsız denetçilere uygulanan, anket çalışmasının sonucunda YMM ve bağımsız deneticilerin Türkiye'de vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde önemli rolü olduğu tespit edilmiştir.[6]

Vildan Mert'in 2014 yılında, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilimdalı, Muhasebe ve Denetim Programında hazırladığı **"Türkiye'de Bağımsız**

---

[4] Tüm, K. (2010), Denetim Birimi Olarak YMM'lerin Vergi Kaybını Önlemede Etkisi: YMM'ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma, Doktora Tezi, Adana, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

[5] Karkacier, A. (2016), Kurumsal yatırımcıların yatırım kararlarına bağımsız denetimin etkisi, Doktora Tezi, Tokat, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

[6] Yoruldu, M. (2019), Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Meslek Mensupları ve Bağımsız Denetçilerin Etkinliği: İzmir İli Örneği, Doktora Tezi, Aydın, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Denetimin Tasdik Denetimi İle Karşılaştırılması" başlıklı Yüksek Lisans Tezinde de; Türkiye'de bağımsız denetim ve tam tasdik denetimi yasal düzenlemeler çerçevesinde incelenerek her iki denetim yaklaşımının benzerlikleri ve farklılıkları yasal düzenlemeler kapsamında ele alınmıştır.[7]

Muhammet Fatih Kesik'in 2020 yılında, Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Denetim Ana Bilim Dalında, **"Bağımsız Denetim ve Vergi Denetiminin Güvence Hizmetleri Yönüyle Karşılaştırılması ve Birlikte Üstlenilmesi Durumunun Değerlendirilmesi"** başlıklı Yüksek Lisans Tezinde konu herhangi bir saha araştırması yapılmaksızın teorik düzeyde ve konuyla ilgili yasal düzenlemeler çerçevesinde ele alınmış ve bu kapsamda vergi denetiminin bağımsız denetimden farklılıkları ve benzerlikleri ele alınarak her iki denetimin birlikte üstenilmesi halinde bu durumun sağlayabileceği faydalardan bahsedilmiştir.[8]

Ocak/2021'de yayımlanmış olan ve İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası ile İstanbul Üniversitesi Teknoloji Transfer Uygulama ve Araştırma Merkezi Müdürlüğü katkıları ile yürütülen proje kapsamında; Türkiye'de YMM'lik mesleğine yönelik muhatapların (mükelleflerin, meslek mensuplarının ve kamu idareleri ile sektörel sivil toplum kuruluşlarının) algısını ölçmek üzere, bir araştırma yapılmıştır. Prof. Dr. Nilgün Çil'in koordinatörlüğünde yürütülen bu proje kapsamında yapılan bir anket ile; YMM'lerin, finansal tablolarla ilgili değerlendirmelerin şirket yönetimince verilecek kararlara etkisinin olup olmadığı, işletmenin kurumsallaşmasına katkısının bulunup bulunmadığı, vergi bilincinin gelişmesinde rol oynayıp oynamadığı gibi hususlar araştırılmıştır.[9]

---

[7] Mert, V. (2014), Türkiye'de Bağımsız Denetimin Tasdik Denetimi ile Karşılaştırılması, Yüksek Lisans, İstanbul, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

[8] Kesik, M. F. (2020), Bağımsız Denetim Ve Vergi Denetiminin Güvence Hizmetleri Yönüyle Karşılaştırılması ve Birlikte Üstlenilmesi Durumunun Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans, İstanbul, Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

[9] Çil, N. (2021), *Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğine Yönelik Kamuoyu Algısı*, Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yayını, İstanbul: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası.

Konumuzla doğrudan ilgisi sebebiyle bu araştırmada ulaşılan sonuçlar aşağıda özetlenmiştir. Araştırma kapsamında YMM'ler hakkında 51 mükellefin[10] 74 çalışanıyla[11] yapılan ankete verilen cevapların analiziyle şu sonuçlara ulaşılmıştır:

1. Ankete katılanların "*%80-96'ının YMM'lerin muhasebe birimini daha düzenli hale getirdiği, vergi risklerini azalttığı, vergiye uyumu artırıp, kayıt dışılığı azalttığı, şirketin vergi avantajları ve teşvikler konusundaki bilgisini ve finansal tabloların güvenilirliğini artırdığı, işletmeyi doğru yönlendirdiği ve KDV iadesinin hızlı alınmasını sağladığı yönünde görüş bildirmiştir. Bu gruptaki sorulardan sadece YMM'lerin kayıt dışılığı düşürüp düşürmediği yönündeki soruya %18 oranında* [anket katılımcısı] *olumsuz görüş bildirmiş; diğer bütün hususlarda ise, olumsuz görüşler %2,2 ila %6,7 arasında değişmiştir. Geriye kalanlar ise anket soruları konusunda olumsuz görüş bildirmemiş sadece fikri olmadığını veya nötr kaldığını belirtmiştir. Bu sonuçlara göre, mükelleflerin ortalama %90'ının, YMM'ler hakkında her yönüyle çok olumlu bir görüşe sahip oldukları anlaşılmaktadır.*"[12]

2. Araştırmada ankete katılan mükelleflerin %86-96'ının YMM'lerin işletmenin kurumsallaşmasına olumlu katkıda bulunduğu, mali tablolar hakkındaki yorum ve analizleri ile alınacak kararlara etki ettiği, yaptığı işe ve ekibine güven duyulduğu yönünde cevap verdiği belirtilmiştir. [13]

3.Mükelleflerin %91-100'ünün YMM'lerin denetimde ve raporlamada rasyonel davrandıklarını, hatalı işlem yapmadıklarını, mevzuat konusunda doğru bilgi verdiklerini ve mevzuata uyduklarını ifade etmişlerdir. [14]

4. Mükelleflerin %91-98'inin, YMM'lerin çalışma takvimine ve randevu saatlerine çok sıkı biçimde uydukları, mükelleflerin hatalı işlemleri konusunda uyarı görevini yerine

[10] Anket yapılanların çalıştıkları kurumların %49'unun yıllık satışları 95 Milyon TL üzerindeyken, %16'sı 20-35 Milyon TL, %13'ü 5-20 Milyon TL yıllık satışlara sahiptir. Mükelleflerin %60'ı 7 yıl ve üzerinde aynı YMM'den hizmet almaktadır. YMM'lerden alınan hizmetlerin %45'i tam tasdik kapsamındaki işler, %29'u danışmanlık, %23'ü KDV iadesiyle ilgili işler, %3'ü ise bağımsız denetim/SPK denetimi hakkındadır.

[11] %26'sının muhasebe müdürü, %22'sinin mali işler müdürü, %9'unun ise genel müdür olarak görev yaptığı belirtilmiştir.

[12] Çil (2021), a.g.e., s.5.

[13] Çil (2021), a.g.e., s.5-6.

[14] Çil (2021), a.g.e., s.6.

getirdikleri, muhasebe usul ve esaslarına uygun davrandıkları, aldıkları ücretleri hak ettikleri ve mesleki prensiplere sıkı sıkıya uydukları yönünde görüş bildirmişlerdir. [15]

5. Mükelleflerin %84-98'inin, YMM'lerin tam tasdik ve diğer tasdik ve danışmanlık işlerini yaptığını, zorunlu olmasa bile YMM'den bu hizmetleri almak isteyeceklerini çünkü kendilerini bu şekilde güvende hissettiklerini, hizmetlerine yoğun talep olduğunu ve YMM'lerin beklentilerini yerine getirdiğini belirtmişlerdir. [16]

Diğer taraftan Türker "**Bağımsız Denetim ile Vergi Denetimi Arasındaki Geçişler**" başlıklı bir kongre bildirisinde; bağımsız denetim ile tam tasdik denetimini açıklanmış; her iki denetimin vergi yaklaşımı irdelenmiş; tüm bunlar sonucunda her iki denetimin maliyeti azaltmak için ortak süreçlerinin teke indirilmesi, iki denetim türü arasında geçişlerin sağlanması ihtiyacının kurumsal olarak giderilmesi gerektiğini ileri sürmüş ve aynı bağlamda; "*İki denetim türü arasındaki geçişleri sağlamak amacıyla bazı "küçük ve orta ölçekli yeminli mali müşavirlik ve bağımsız denetim şirketleri" kendi ihtiyaçları için özel teknikler ve çalışma kağıtları oluşturarak kendilerine özgün metodoloji*" geliştirdiklerini; ancak "*bu çalışmaların yaygın uygulanması ve genel kabul edilebilir nitelikte olmasının sağlanması için bir standardın geliştirilmesi ve gerekli düzenlemelerin*" yapılmasının gerekli olduğunu belirtmiştir. Önce bağımsız denetim raporunun, ardından tasdik raporunun hazırlanması gerektiğini söyleyen Türker; bu konuda Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın standart niteliğinde düzenleme yapması gerektiğini ifade etmiştir. [17]

Gül ve Toprak'ın "**Bağımsız Denetim, Kapsamı, Niteliği ve Sisteme Katkıları, Tasdik Hizmetleri ile Mukayesesi ve Değerlendirilmesi**" başlıklı teorik makalesinde; "*bağımsız denetim ile tasdik işlerinin genel özellikleri kapsam, amaç, ortaya konulan hususlar, ihtiyaç duyulma nedenleri, kimlerin bu denetimlere ihtiyaç duyduğu, denetim yöntemleri ve yaptırmamanın hükmü yönünden karşılaştırmalı*" açıklanmış; "*sağlanan güvence seviyesi ve tasdik işlerinin herhangi bir denetim standardına göre yürütülüp yürütülemeyeceği hususu da*" irdelenmiş; çalışmanın sonucunda, günümüz koşullarına ve uluslararası kabul gören

[15] Çil (2021), a.g.e., s.6.

[16] Çil (2021), a.g.e., s.6.

[17] Türker, İ. (2016), "Bağımsız Denetim ile Vergi Denetimi Arasındaki Geçişler", 2030 yılında Muhasebe Uzmanlarının Geleceği ve Ekonomik Gelişmelerdeki Rolü konulu VI. Türkiye Muhasebe Uzmanlığı Kongresi 17-18 Mart, 2016, İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Konferans Salonu. http://www.tmud.org.tr/tr/haber-detay/180 [Erişim Tarihi:15.12.2021]

standartlara göre yürütülen ve risk esaslı bir yaklaşımın benimsendiği bağımsız denetimin tasdik hizmetine kıyasla daha geniş kullanıcı kitlesine hitap edebilen ve daha verimli bir çalışma olduğu belirtilmiştir.[18]

Yukarıda kapsamı hakkında bilgi verdiğimiz araştırma niteliğindeki çalışmaların YMM'lik mesleğini daha çok tek yönlü olarak ele aldığı görülmektedir.

Yaptığımız literatür taramasında daha kapsayıcı bir denetim olan bağımsız denetim ile vergi matrahının doğruluğu odaklı tam tasdik denetimini fayda maliyet ilişkisi içinde karşılaştıran bir araştırmaya rastlanılmamıştır. Dolayısıyla çalışma konumuz literatürdeki bu eksiklikten yola çıkılarak belirlenmiştir.

1.3. Araştırmada Uygulanan Yöntem

Çalışmamızda yöntem olarak saha araştırması tercih edilmiş ve bu bağlamda, anket tekniği kullanılmıştır.

Çalışmanın konusu ve amacına uygun olarak anketin hedef kitlesi olarak ülkemizde belirli büyüklükteki şirketlerin zorunlu denetime tabi oldukları fikrinden hareketle İstanbul Sanayi Odası tarafından yayımlanan Türkiye'nin 500 büyük sanayi kuruluşu (İSO 500) belirlenmiş, bu bağlamda araştırmaya başladığımız dönemde en güncel veri olduğu sebeple İSO 500, 2018 yılı listesinde yer alan şirketler örneklem tasarımı olarak seçilmiş ve söz konusu şirketlerin konuyla ilgili (mali işlerden/muhasebeden/vergiden sorumlu) yöneticileri nezdinde anket çalışması yapılmasına karar verilmiştir.

Anket sürecinde üç aşamalı bir çalışma yürütülmüştür. İşe araştırmanın planlanması ile başlanmış, verilerin toplanması ve analiz edilmesi ile sonuçlandırılmıştır. İlk aşama olan planlama aşamasında, araştırmanın kapsamı, örneklemin tasarlanması ve hedef grupların analiz edilmesi ile anket soruları ve soru formu tasarlanması gerçekleştirilmiştir. İkinci aşamada ise belirlenen hedef gruplarla telefon görüşmeleri yapılmış, bu görüşmelerde samimi cevaplar alabilmek amacıyla katılımcılara ankete (Ek:1) verilecek cevapların araştırma dışında başkaca bir amaçla kullanılmayacağı güvencesi verilmiştir.

---

[18] Çolak, M. (Ed.) (2020),Mali Hukuk Alanında Güncel Konu ve Gelişmeler, Ankara: Adalet Yayınevi. [Gül, H., Toprak, S. (2020): "Bağımsız Denetim, Kapsamı, Niteliği ve Sisteme Katkıları, Tasdik Hizmetleri ile Mukayesesi ve Değerlendirilmesi" Bölümü s.309-334]

Araştırmanın temel sorusuna uygun olarak anket yöntemiyle 249 şirketten veriler toplanarak değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Ankette yer alan soruların birbirleriyle olan tutarlılığının ve çalışmanın hipotezlerini belirleyen temel soruyu ölçmede homojenliğin ölçülmesi, dolayısıyla ölçek güvenilirliği yönünden değerlendirilmesi için "Cronbach Alfa Katsayısı" kullanılmıştır. "Cronbach Alfa Katsayısı" aşağıdaki gibi gruplandırılabilmektedir:[19]

$0 \leq \alpha < 0{,}50$ ise ölçek güvenilir değil,

$0{,}50 \leq \alpha < 0{,}60$ ise ölçek düşük güvenilirlikte,

$0{,}60 \leq \alpha < 0{,}70$ ise kabul edilebilir derecede güvenilir,

$0{,}70 \leq \alpha < 0{,}90$ ise ölçek iyi derecede güvenilir,

$0{,}90 \leq \alpha < 1{,}00$ ise ölçek yüksek güvenilirliktedir.

Ölçek güvenilirliği Tablo 1'de verilmiş olup tablodan da görüldüğü üzere anket cevaplarının SPSS 27.0 istatistik paket programı ile yapılan ölçüm neticesinde Cronbach Alfa Katsayısının 0,935 olarak tespit edilmiştir. Bu sonuç, anketin ölçek güvenirliğinin "oldukça güvenilir" olduğunu ortaya koymuştur.

Tablo 1: Ölçek Güvenirliği İstatistiği

Cronbach Alfa Katsayısı	Öğe Sayısı
0,935	53

[19] Güriş, S., Astar, M. (2015), *Bilimsel Araştırmalarda SPSS ile İstatistik* (Genişletilmiş 2.Basım), İstanbul: Der Yayınları, s.282-286; Kalaycı, Ş. (Ed.), (2016), *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri* (7.Baskı), Ankara: Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti., s.405.

1.4. Konuyla İlgili Temel Kavramlar

Doğru bir çözümleme yapma amacına yönelik olarak çalışma konumuzla doğrudan ilgili olan denetim kavramı, türleri ve denetimin gerekliliği alt başlıklar halinde özlü bir şekilde açıklanmıştır.

1.4.1. Denetim Kavramı

Esasen Türkçe yazında yaygın şekilde kullanılan "denetim" sözcüğü Türk Dil Kurumu'nun elektronik ortamdaki büyük sözlüğünde yer almamaka ancak sözlükte, denetleme kelimesinin anlamını açıklamada kullanılmaktadır.

Bu sözlükte "Denetleme" "*bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma,* ***denetim****, bakı, teftiş, murakabe, kontrol*"ü olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere denetim ya da denetleme günlük dilde teftiş, murakabe ve kontrol ile sıklıkla aynı anlamda kullanılmaktadır. Esasen kontrol kavramı dilimize Fransızca'dan geçmiştir. Fransızca ve İngilizce sözlüklerde yer alan Latince kökenli control ve audit kavramlarının anlamları bu iki dilde birbirinden ayrışırken her iki kavram Türkçe'ye denetim olarak çevrildiğinde uygulamada kavram kargaşasına sebep olmaktadır.

Control, Fransızcada işin doğru yapılıp yapılmadığını inceleme anlamına gelirken, İngilizcede esas olarak yönetme, yöneltme ve zapt etme gücü ve yetkesi (otorite) anlamına gelmektedir. Yönetim biliminde kontrol yönetimin bir fonksiyonu olarak tarif edilmekte ve yönetimin başkalarının faaliyetlerini yönlendirmeyi içeren bir işletme fonksiyonu olması bağlamında gerçekleştirdiği kontrol eylemlerinin büyük bir kısmının, yapılması gerekeni diğer insanların yapmasını sağlamak olduğu ifade edilmektedir.[20] Fayol'un klasik yönetim yaklaşımında da ifade edildiği üzere yönetim; işi planlar, örgütler, eşgüdüm sağlar ve bütün bunların gereği gibi yerine getirilip getirilmediğine bakar. Bunun için aldığı önlemler kontrol olarak tarif edilir. İşletmelerde etkili bir iç kontrol sistemi için çalışan ve hazırladığı rehberler dünyadaki düzenleyici otoriteler tarafından referans alınan The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO- Sponsor Örgütler Komitesi) ilk kez 1992

[20] Merchant, K. A. (1982), "The Control Function of Management", MIT Sloan Management Review, Magazine Summer 1982

https://sloanreview.mit.edu/article/the-control-function-of-management/ [Erişim Tarihi:29.01.2022]

tarihinde yayımladığı ve 2013 de güncellediği "*Internal Control Integrated Framework*" başlıklı İç Kontrol- Bütünleşik Çerçevede kontrol kavramını "*amaca ulaşmada birini ya da bir şeyi etki altına almak*" olarak tanımlamıştır.[21]

Yönetim bilimi alanında İngilizce "auditing" kelimesiyle ifade bulan ve Türkçe'ye denetim olarak çevirdiğimiz kavram yukarda tanımını verdiğimiz kontrolden farklı bir anlam taşımaktadır.

Denetim (audit) sözcüğü Latince kökenli olup duyma, işitme anlamına gelen audire sözcüğünden gelmektedir. Esas olarak hesapların sözlü olarak okunması yoluyla incelenmesinden kaynaklanmakta ve günümüzde de hesapların incelenmesi anlamına gelmektedir (The Oxford Dictionary of Etymology).Daha çok bağımsız muhasebe uzmanlarının bu işi yapmaları nedeniyle de muhasebe yazınında auditing bu anlamı ifade edecek şekilde genellikle muhasebe/finansal denetimi kavramıyla eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. En geniş anlamıyla auditing/denetim kavramının tanımı Amerikan Muhasebecilik Kurumu (AAA) tarafından şu şekilde yapılmıştır; *denetim ekonomik eylemler ve olaylar hakkındaki beyanların/ iddiaların, bu beyanlarla ilgili önceden belirlenmiş olan ölçütlere uygunluğunun derecesini belirlemek ve sonuçlarını ilgili kullanıcılara iletmek amacıyla tarafsız bir şekilde kanıt toplayan ve değerlendiren sistematik bir süreçtir.* "[22]

Özü itibariyle diğer kaynaklardaki tanımlara da temel teşkil eden bu tanım birkaç temel unsur içermektedir.

- **Denetim sistematik bir süreçtir:**

Denetim sistematik bir süreçtir. Denetim işi uzman denetçiler tarafından denetimin kalite ölçütleri olarak kabul edilen ve genel kabul gören standartlara uygun şekilde plan ve programlar dahilinde kanıt toplanarak yürütülen bir süreçtir.

[21] Ayrıntılı bilgi için bakınız: https://www.coso.org/Pages/default.aspx [Erişim Tarihi:29.01.2022]

[22] American Accounting Association, Committee on Basic Auditing Concepts, A Statement of Basic Auditing Concepts (Sarasota, FL: American Accounting Association, 1973)

- **Denetimde tarafsız bir şekilde kanıt elde edilir ve değerlendirilir:**

Güvene dayalı bir iş olan denetimde bağımsız denetçilerin işini yaparken hiçbir müdahaleye maruz kalmadan tarafsız bir zihniyetle kanıt toplaması ve bunları değerlendirmesi beklenir.

- **Denetçi kanıta dayalı olarak görüş bildirir:**

Denetçinin denetim süresince yeterli ve uygun denetim kanıtı toplaması gerekir.

- **Denetim iddia/beyana yönelik yapılır:**

Denetçilerin elde ettiği kanıtlar, yönetim tarafından belli bir ölçüte dayalı olarak yapılan iddialarla/beyanlarla ilgilidir. Örneğin, yönetimin hazırladığı bilançoda yer alan (beyan edilen) bilgiler yönetimin iddialarıdır.

- **Beyanlar, ekonomik eylemler ve olaylarla ilgilidir:**

Denetim, ekonomik eylemler ve olaylarla ilgilenir. Alanı biraz daha genişlemiş olup finansal ve finansal olmayan bilgiler/beyanlar da denetimin kapsamına girmiştir.

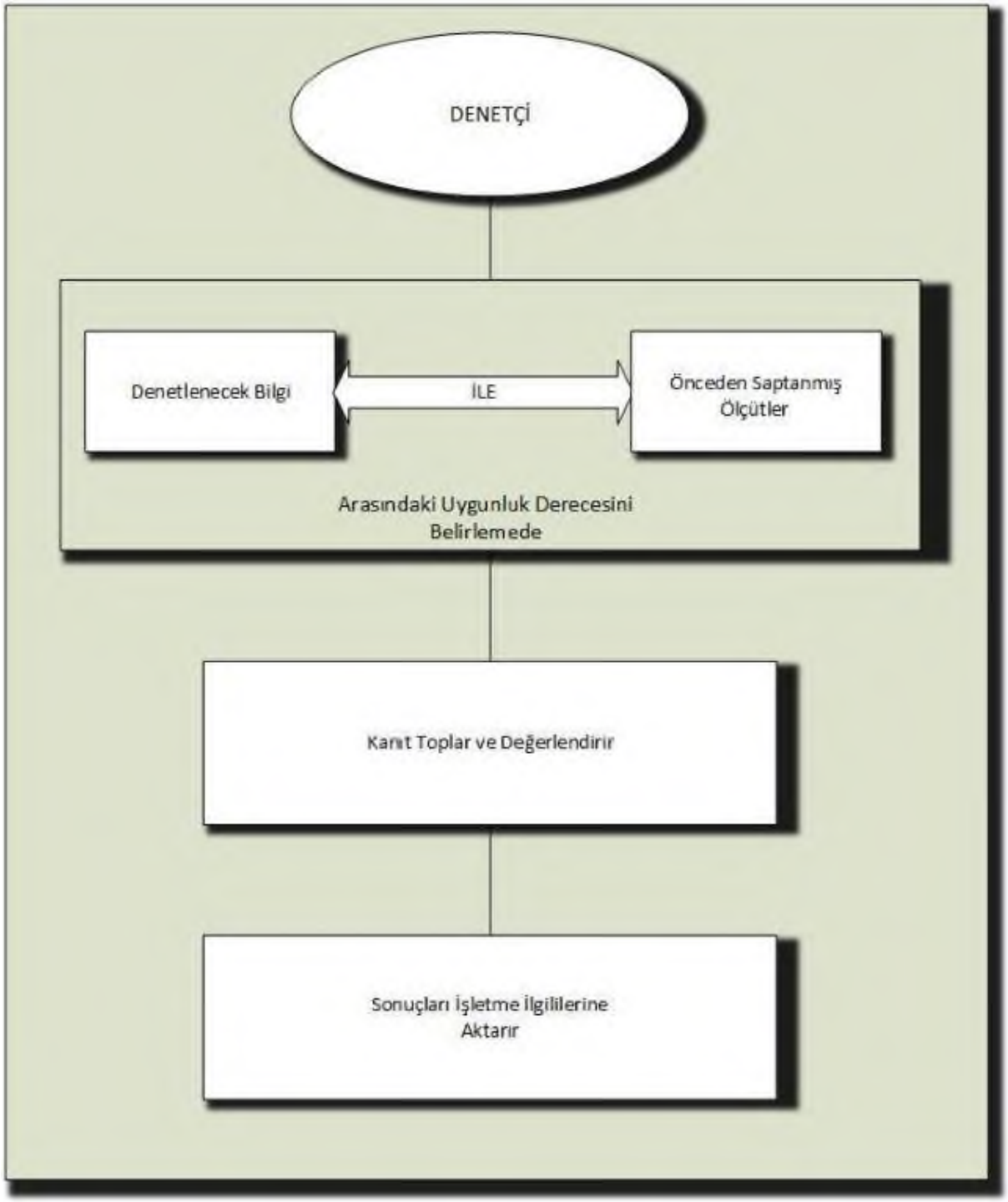
- **Denetimde belirlenen ölçütlere uygunluk araştırılır**:

İddianın/beyanın doğru olup olmadığı konusunda bir görüş sunabilmek için o beyanın bir ölçüte göre ileri sürülüyor olması gerekir. Örneğin şirketin finansal bilgilerinin kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesine uygun şekilde hazırlanması ve sunulması gerekir ki denetçi açıklanan finansal bilgilerin o çerçeveye göre ne ölçüde doğru olup olmadığı konusunda görüş bildirebilsin.

- **Denetimin sonuçları ilgilenen kullanıcılara iletilir:**

Denetim standartlarına göre bir denetimin amacı, "hedef kullanıcıların finansal tablolara olan güven derecesini arttırmaktır" [Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing, ISA) / Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 200]. Bu, denetçinin bulgularına ve finansal tabloların gerçeğe uygun sunumuna ilişkin görüşüne ilişkin bilgi sağlayan finansal tablo kullanıcılarına yazılı bir rapor düzenleyerek yapılır. Bir denetçi, finansal tabloların tüm önemli açılardan gerçeğe uygun bir şekilde ifade edildiğine inandığında, olumlu bir denetim görüşü içeren bir rapor yayınlar. Bu görüş şirketin finansal tablolarına eklenir ve yönetim ile şirketin finansal bilgilerine güvenenler arasında var olan bilgi asimetrisini etkili bir şekilde azaltır.

Yukarıda ifade edilen denetime ilişkin iş akış süreci aşağıda Şekil 1'de gösterilmiştir.



Şekil 1: Denetim İş Akış Süreci

(Bozkurt, N. (2010), *Muhasebe Denetimi* (5.Basım), İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., s.25)

1.4.2. Denetimin Türleri

Teori ve uygulamada denetimi çeşitli şekillerde sınıflandırmak mümkündür.Yaygın şekilde kabul gören sınıflandırma biçiminden bir tanesi örgütsel amaçlara göre yapılan sınıflandırma olup buna göre denetim[23]; **faaliyet denetimi, finansal ve finansal olmayan bilgilerin denetimi ve uygunluk denetimi** şeklinde üç temel gruba ayrılır**.** Bu kapsamda gerçekleştirilen denetimler nitelikleri bakımından uygulamada **bilgi teknolojileri denetimi, stratejik denetim ve hile denetimi** gibi çeşitli adlarla da ifade bulmaktadır**.**[24]

Bu üç grup denetimi gerçekleştiren denetçinin konumu açısından yapılan sınıflandırmaya göre ise denetim; **kamu denetimi, iç denetim ve bağımsız denetim** olarak üçe ayrılır.

Bu denetim türleri aşağıda kısaca açıklanmıştır.

a) Finansal Tabloların (Muhasebe) Denetimi

Finansal denetim ya da muhasebe denetimi işletmenin temel finansal tabloları olan bilanço, gelir tablosu, ek finansal tablolar olan kar dağıtım, satışların maliyeti, nakit akış, net işletme sermayesi akış, fon akış, özkaynaklar değişim tabloları gibi finansal tabloların önceden tespit edilmiş ölçütlere (kıstaslara) uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı, bu tablolar üzerinde yer alan bilgilerin gerçeği doğru ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı, muhasebe ile ilgili bilgileri içeren belgelerin defterlere doğru şekilde kaydedilip kaydedilmediği, defterlerdeki bilgilerin finansal tablolara doğru şekilde aktarılıp aktarılmadığı gibi hususlar yönünden yapılan denetimdir.[25] BDS 200 e göre finansal tablo denetiminin amacı, hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmak olup bu

---

[23] Bakınız: Porter, B., Simon, J. ve Hatherly, D. (2008), *Principles of External Auditing*, West Sussex: John Wiley & Sons. Ltd.,s.4-8; Türker, M., Pekdemir, R., Selvi, Y., Yılmaz, F. (2003), *Sınırlı Uygunluk Denetimi*, Ankara: TÜRMOB Yayınları 198, s.7-9; Bozkurt (2010), a.g.e., s.27-34; Kavut, L., Taş, O., Şavlı, T.(2009*), Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İstanbul: İSMMMO Yayın No: 130, s.35-42; Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R., Bozkurt, N. (2001), *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, İstanbul: Alfa, s.18-22; Selimoğlu, S.K., Özbirecikli, M., Uzay, Ş., Uyar, S. (2015), *Bağımsız Denetim Türkiye Denetim Standartlarıyla uyumlaştırılmış*, Ankara: TÜRMOB Yayınları. s.16-21; Güredin, E. (2010), *Denetim ve Güvence Hizmetleri* (13. Baskı), İstanbul: Türkmen Kitabevi, s.14-15; Kepekçi, C. (2000), *Bağımsız Denetim*, Ankara: Siyasal Kitabevi, s.2; Gürbüz (1995), a.g.e., s.11-17.

[24] https://www.managementstudyguide.com/what-is-auditing-its-types-and-purposes.htm [Erişim Tarihi:29.01.2022]

[25] Duman, Ö. (2008), *Muhasebe Denetimi ve Raporlama* (2.Baskı), TESMER Yayın no:78, Ankara: Siyasal Kitapevi, s.13.

amaca, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır. Genel amaçlı çerçevelerin çoğunda söz konusu görüş, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığı veya doğru ve gerçeğeuygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığı hakkındadır. Bu denetim genellikle, nezdinde denetim yapılan organizasyonla hiyerarşik bir ilişkisi olmayan bağımsız denetçiler tarafından yapılır.[26]. Bu nedenle bağımsız denetçiler tarafında verilen bu hizmete bağımsız denetim de denilmektedir.[27]

660 sayılı "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname"'nin 2'nci maddesinde, 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*" şeklinde tanımlanmıştır.

Denetim sürecinde elde edilecek kanıtlarla finansal tablolarda sunulan bilgilerin gerçeğe uygun sunumuna dair veriler elde edilmeye çalışılır. Bunu yapabilmek için bilgilerin doğrulanabilir biçimde olması gerekmektedir. Denetçiler, denetim yürüttükleri işletmelerin finansal tabloları ve vergi beyannameleri de dahil olmak üzere ölçülebilir bilgilerin denetimini rutin olarak gerçekleştirirler. Aynı zamanda denetçiler denetim riskini kontrol altında tutabilmek amacıyla, işletmenin iç kontrol sistemi, muhasebe bilgi sistemi, bilgi teknolojileri etkililiği dahil tüm faaliyetlerine yönelik öznel bilgilerin denetimini de yürütürler. Sonuç olarak temelde odaklanılan nokta finansal tablolar denetimidir.[28]

b) Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, bir kuruluşun finansal işlemlerinin ve yönetim faaliyetlerinin yetkili üst makamlar (kamu otoritesi ve/veya şirketin yönetim kurulu ya da genel kurulu)

---

[26] Bozkurt (2010), a.g.e., s.27-28, 31-33.

[27] Cömert, N. (2016), "İşletmelerde Kontrol ve Denetim Kavramlarının Doğru Kullanılması Amacına Yönelik Kavramsal Bir İnceleme", *Marmara Business Review*, cilt.1, 1: s.10.

[28] Arens, A. A., Elder, R.J., Beasley, M. S., Hogan C. E. ve Jones, J. E. (2019), *Auditing: The Art and Science of Assurance Engagements*, Fourteenth Canadian Edition, Pearson, s: 3.

tarafından ortaya konulmuş kural, prensip, yöntem ve mer'i mevzuatta yer alan düzenlemelere göre yürütülüp yürütülmediğinin tespit edilebilmesi maksadıyla gerçekleştirilen inceleme çalışmaları olarak tanımlanabilir.[29] Dolayısıyla bir uygunluk denetimi, bir kuruluşun prosedürlerinin ve faaliyetlerinin esas olarak o kuruluşun tabi olduğu düzenlemelere, dahili kurallarına, politikalara, kararlara ve prosedürlere uyup uymadığına odaklanan biçimsel bir incelemesini kapsar.[30]

Bu kapsamda da uygunluk denetimi, genelde ilgili kurumun iç denetçileri veya kamuyu ilgilendiren hususlar bağlamında kamu denetçileri tarafından gerçekleştirilir. Bu şekilde yapılan uygunluk denetimi aynı zamanda finansal tablolar denetimine de dolaylı veya doğrudan katkı sağlar.[31]

Esasen çalışma konumuzla doğrudan ilişkili olan YMM'ler tarafından yapılan kurumlar vergisi (KV) tam tasdik denetimi de bir uygunluk denetimidir.

YMM'ler, belirli büyüklükteki şirketlerin finansal tablolarının muhasebe standartlarına göre hazırlandığının, bunun yanı sıra, Vergi Kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken vergi beyannamelerinin ilgili yasal düzenlemelere uygun düzenlendiğinin taraflarınca incelediğini tasdik ederler.[32] YMM'lerin gerçekleştireceği beyanname tasdikinin amacı, VUK'un 134'üncü maddesine paralel olarak, ödenmesi gereken gelir ya da kurumlar vergisinin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.[33] Bu haliyle yapılan tasdik denetimi bir çeşit bağımsız vergi denetimine dönüşmektedir.

Ayrıca, YMM'lerce ifa edilen diğer tasdik denetimleri (KDV iadesi tasdiki gibi) de uygunluk denetimlerine verilecek en iyi örneklerdendir.[34] Tasdik, tasdikin konusuyla ilgili bir raporun yayınlanmasıyla veya başka bir tarafın sorumluluğunda olan konuyla ilgili bir iddianın ortaya konmasına dair taahhüdü içermektedir.[35]

---

[29] Kepekçi (2000), a.g.e., s.2.

[30] https://www.compliancequest.com/compliance-audit/ [Erişim Tarihi:29.01.2022]

[31] Denetim İlke ve Esasları 1.cilt (2003) (5.Baskı), İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, s.15.

[32] 3568 sayılı Kanunun 12'nci maddesi 1'inci fıkrası.

[33] 18 seri no'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği'nin I/4'üncü bölümü.

[34] Çakmak, Ş. (1998), "Gayrimenkullerin ve İştirak Hisselerinin Satışında Vergi İstisnası ve Bu İstisna Uygulamasında Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu", *Vergi Dünyası*, 198: s.15.

[35] Lessambo, F. I. (2018), *Auditing, Assurance Services, and Forensics*, Palgrave Macmillan, s.4.

Benzer şekilde vergi mükelleflerinin Vergi Kanunlarına uygun hareket edip etmediklerinin, ilgili vergi idaresi tarafından vergi denetim elemanları marifetiyle incelemesi de vergi mevzuatına uygunluk denetimidir. Bu kapsamda, Türkiye'de vergi müfettişlerinin yaptıkları vergi incelemeleri ya da diğer kamu görevlisi denetim elemanlarının şirketler nezdinde yaptıkları mevzuata uygun hareket edip etmediklerine yönelik incelemeler de birer uygunluk denetimi örneğidir.[36]

c) Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, işletmenin yürüttüğü faaliyetlerin etkili ve verimli bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini ortaya koymayı hedefler.[37] Etkililikten kastedilen söz konusu işletmenin stratejik amaç ve hedeflerine ulaşmada ne derecede başarılı olduğunu ölçmektir.[38] Verimlilik ise; yine söz konusu işletmenin stratejik amaç ve hedeflerine ulaşmak için kullandığı kaynakları ne derece verimli kullandığını ölçmektir.[39] Bu kapsamda, faaliyet denetimi ile yıl içinde gerçekleştirilen faaliyetlerin sonucu hakkında bilgi edinilerek, işletmenin sonraki dönemde daha iyi bir şekilde yönetilmesine dair önerilerin geliştirilmesi mümkün olabilmektedir.[40] Faaliyet denetimine performans denetimi de denilmektedir.[41]

Başka bir deyişle; faaliyet denetimi, kuruluşun faaliyetlerinin tamamının ya da bir kısmının sistemli bir şekilde kontrol edilmesi suretiyle, kaynakların etkili ve verimli kullanılması arasındaki ilişkiyi inceleme imkanı yaratır. Bu incelemenin temel maksadı kuruluşun performansının ölçülmesi ve kuruluşun kendisini geliştirmesi amacıyla neler yapması gerektiğine yönelik önerilerde bulunmaktır. İşletmelerde faaliyet denetiminin önemi son yıllarda artmakta olup, bu trendin gelecekte de süreceği anlaşılmaktadır. Kuruluşun tamamı veya bir kısmı, müdürlüklerden (bölüm veya faaliyet birimlerinden) birisi, örneğin üretim, lojistik, finans ve pazarlama gibi ya da müdürlüklerin tamamı denetimin konusunu oluşturabilir.[42]

---

[36] Özşahin, M. (1986), "İşletmelerin İç ve Dış Denetiminde Vergi Denetiminin Yeri", *Vergi Dünyası*, 57: 4.

[37] Karabıyık, V. (1987), "Yeminli Mali Müşavir Denetimi: AUDITING", *Vergi Dünyası*, 68: s.17.

[38] Bozkurt (2010), a.g.e., s.29.

[39] Bozkurt (2010), a.g.e., s.29.

[40] Bozkurt (2010), a.g.e., s.29.

[41] Toroslu, M. V. (2016), *Finansal Tablolar Denetimi*, İstanbul: Seçkin Yayıncılık, s.68.

[42] Kepekçi (2000), a.g.e., s.3.

Denetlenen (işletmeler), faaliyet denetimlerinden beklentileri yalnızca kayıt ve belgelerin kontrol etmesini değil bununla birlikte kendisine verimliliğin arttırılması, maliyetlerin düşürülmesi, zayiatların azaltılması ve nihayetinde karlılığın arttırılmasını bekler. Beklentiyi karşılayabilmek adına denetçiler faaliyet denetimi sürecinde; yetenekli ve yeterli personel, doğru hazırlanmış bir denetim planı ve üst yönetimin desteği olmak üzere üç temel kaynaktan destek almalıdırlar.[43]

d) İç Denetim

İç denetimin literatürde farklı tanımları bulunmakla birlikte bu konuda uluslararası standartları belirleyen "Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü"nün (Institute of Internal Auditors, IIA) yaptığı iç denetim tanımı dünya genelinde kabul görmüştür. Buna göre,

"*iç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.*"[44]

İç denetçiler yukarıda açıkladığımız faaliyet, finansal tablolar ve uygunluk denetimlerini gerçekleştirebilirler. Dünya genelinde referans alınan nitelikli bir iç denetimin kalite ölçütleri IIA tarafından yayınlanan **Uluslararası Mesleki Uygulamalar Çerçevesinde** düzenlenmiştir.

[43] Milton, S.F. (1989), "Internal Auditor's Manual and Guide The Practitioner's to Internal Auditing", Prentice Hall, s.136.

[44] https://tide.org.tr/page/26/Ic-Denetimin-Tanimi [Erişim Tarihi:29.01.2022]

2. DÜNYANIN BAŞKA ÜLKELERİNDE TÜRKİYE'DEKİ TAM TASDİK DENETİMİNE BENZER VERGİ DENETİMİ UYGULAMALARI

Bilindiği üzere dünyanın hemen hemen bütün ülkelerinde devletlerin vergi otoriteleri vergi mükelleflerini kendi mali denetçileriyle mevzuata uygunluk açısından doğrudan denetlerler. Ülkemizde Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde doğrudan Hazine ve Maliye Bakanına bağlı olarak çalışan vergi müfettişleri bu denetimleri yaparlar. Ancak ülkemizde Mali İdare, kendi müfettişleriyle yürüttüğü bu denetimler dışında mükelleflerin sunduğu bazı bilgiler ve beyanların bağımsız muhasebecilerce (YMM'lere) denetlenmesini ve bu bilgilerin denetim raporu ile birlikte mali idareye sunulmasını öngörmektedir. Uygunluk denetimi niteliğindeki bu denetimler bazı vergi muafiyet ve istisnalarından yararlanmak için yapılan tasdik denetimleri gibi zorunlu olabildiği gibi gelir/kurumlar vergisi mükelleflerinin yıllık gelir/kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli finansal tabloların ve tüm bildirimlerin tasdikini içeren tam tasdik denetiminde olduğu üzere isteğe bağlı bir denetim de olabilmektedir.

YMM'ler yaptıkları tam tasdik denetimi ve düzenledikleri tam tasdik raporuyla şirketlerin KV beyannamelerinin mevzuata uygunluğu konusunda devlete güvence vermektedir. Esasen bağımsız denetim olarak bilinen ve bağımsız muhasebe uzmanlarınca gerçekleştirilen finansal tablo (muhasebe) denetimi devlet dahil tüm paydaşlara güvence verirken, yasayla düzenlenmiş tam tasdik denetimine neden ihtiyaç duyulmuştur; yürürlüğe girdiği 1995 yılından beri ülkemizde bağımsız denetimle ilgili gelişmelere bakıldığında hala tam tasdik denetimine ihtiyaç var mıdır; sorularımıza karşılık aramadan önce çalışmamızda diğer ülkelerde bu tür denetim var mıdır sorusuna cevap aranmıştır.

Bu amaçla öncelikle birçok kaynakla birlikte güncel bilgi içermesi sebebiyle Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) web sayfasında bu meslek örgütüne üye ülkelere ilişkin olarak verilmiş olan muhasebe ve bağımsız denetim hakkındaki bilgiler [45] ile

[45] https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/united-kingdom [Erişim Tarihi: 29.01.2022]
https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/united-states-america [Erişim Tarihi: 29.01.2022]
https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/france [Erişim Tarihi: 29.01.2022]
https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/germany [Erişim Tarihi: 29.01.2022]
https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/netherlands [Erişim Tarihi: 29.01.2022]

PWC'nin 2018-2019 yıllarına ilişkin olarak 152 ülkedeki vergi denetimi uzmanları aracılığı ile derleyerek yayınlamış olduğu "Worldwide Tax Summaries, Corporate and individual taxes in 151 territories worldwide" başlıklı çalışması[46] incelenmiştir. Ancak bu çalışmaların oldukça kapsamlı olması sebebiyle öncelikle IFAC'ın sitesinden G20 listesinde yer alan büyük 9 ülke; **İngiltere, ABD, Fransa, Almanya, Hollanda, Japonya, Hindistan, Çin Halk Cumhuriyeti** ve **Rusya** seçilerek bu ülkelerdeki muhasebe ve denetim hakkında yer alan bilgiler ve bu bağlamda bu ülkelerin vergi uygulamalarına ilişkin olarak PWC'nin adı geçen çalışmasında yer alan vergi denetimi açıklamaları taranmıştır.

İncelemelerimizde adı geçen ülkelerde muhasebe meslek mensuplarının ve/veya bağımsız vergi uzmanlarının verdiği hizmetlerle ilişkili olarak aşağıdaki sorulara cevap aranmıştır.

- Kurum kazançları üzerinden alınan kurumlar vergisi beyanlarının düzenlenmesinden, kontrol edilmesinden ve onaylanmasından kimler sorumludur?
- Bu hizmetlerin kurum haricindeki kişiler tarafından verilebilmesi halinde, bu kişilerin yasal bir sertifika (uzmanlık belgesi) sahibi olması gerekli midir?
- Herhangi bir kurumlar vergisi indirim veya istisnasından yararlanabilmek için veya yıllık olarak kurumlar vergisi hesaplamasının doğruluğuna ilişkin denetim/tasdik zorunluluğu bulunmakta mıdır?
- Kurumlar vergisi hesaplamasında sonradan tespit edilen bir yanlışlık bulunduğunda, bu hesaplamaya dahil olan vergi danışmanlarının yasal bir sorumlulukları var mıdır?
- Finansal tabloları denetleyen bağımsız denetçilerin, kurumlar vergisi hesaplaması yönünden vergi idaresi önünde bir sorumlulukları var mıdır?

https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/japan [Erişim Tarihi: 29.01.2022]
https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/india [Erişim Tarihi: 29.01.2022]
https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/china [Erişim Tarihi: 29.01.2022]
https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/russian-federation [Erişim Tarihi: 29.01.2022]
https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/romania [Erişim Tarihi: 29.01.2022]
https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/greece [Erişim Tarihi: 29.01.2022]
https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/albania [Erişim Tarihi: 29.01.2022]

[46] https://taxsummaries.pwc.com/ [Erişim Tarihi: 16.05.2022]

Yararlandığımız kaynaklara dayalı olarak ifade etmek gerekirse; Birleşik Krallık, ABD, Almanya, Fransa, Hollanda, Japonya, Rusya ve Çin'de bağımsız muhasebeciler müşterilerine yönetim danışmanlığı hizmetleri kapsamında vergi danışmanlığı ve veya denetimi hizmeti sunabilmektedirler ve bu bağlamda şirketlerin vergi uygulamalarına uyumunu sağlayabilmeleri ve vergi otoritesine karşı temsil etmeleri de mümkün olabilmektedir. Bağımsız denetim uygulamaları Türkiye'deki uygulamalara oldukça benzer olan bu ülkelerdeki vergi denetimi ile ilgili bilgiler özetle aşağıdaki gibidir: [47]

- ✓ Bahsi geçen ülkelerde Türkiye'de olduğu gibi ruhsatlı/sertifikalı muhasebeciler tarafından vergi beyannamelerinin tasdiki şeklinde tanımlanmış bir denetim uygulaması ya da YMM'lik müessesesi bulunmamaktadır.[48]
- ✓ Ruhsatlı/sertifikalı muhasebeciler, bir şirketin kurum kazançlarından alınan verginin hesaplamalarını yaparak vergi beyannamesini hazırlamakta, vergi danışmanlığı ya da vergi idaresi veya vergi incelemeleri karşısında mükelleflerin vekaleten temsilini yapabilmektedir. Bu şekilde hazırlanmış kurumlar vergisi beyannamesinin nihai onayı ise ilgili şirket tarafından bir başka deyişle ilgili vergi mükellefince yapılır. Bu çerçevede, ruhsatlı/sertifikalı muhasebecilerin, vergi hesaplaması yapmak ve bu kapsamda gerekli vergi dokümanlarını ve vergi beyannamelerini hazırlamak şeklinde temel bir rolü bulunmakla birlikte şirketlerin bunlardan zımni ya da açık bir denetim tasdik hizmeti gibi bir hizmet alma zorunluluğu yoktur. [49]
- ✓ Bunun yanında, vergi sistemine uyumu kolaylaştırdığı için uygulamada mükelleflerin gönüllü olarak vergi danışmanlık hizmetlerinden yararlandığı görülmektedir. Bu hizmetlerden vergi mevzuatına uyumu artırmak, ülke vergi mevzuatı uygulamalarının karışıklığı ya da uluslararası vergi planlaması işlemleri sebepleriyle yararlanabilmektedirler.[50]
- ✓ Genel olarak Hollanda hariç, vergi danışmanlarının meslek mensubu olarak kabul edilebilmeleri için mesleki yeterliklerini gösteren bir sertifikaya sahip olmaları

[47] https://www.ifac.org/ [Erişim Tarihi: 29.01.2022]; https://taxsummaries.pwc.com/ [Erişim Tarihi: 16.05.2022]; PWC, (2019) "Ülkelere Göre Kurumlar Vergisi Bakımından Vergi Muhasebecisi ve Danışmanların Rolleri Sorumlulukları" adlı yayınlanmamış bilgi notu

[48] PWC (2019), a.g.e.; Alıç, A. (2017) 4.Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyumu 01-05 Kasım 2017 Kitabı, "Vergi İadeleri ve Vergi İncelemelerinde Yeminli Mali Müşavirlerin Rolü" Sunumu, İzmir, Nisan/2018.

[49] PWC (2019), a.g.e.

[50] PWC (2019), a.g.e.

gerekmektedir. Bu sertifikayı alabilmek için de gerekli mesleki tecrübelere sahip olmaları ve mesleki sınavı geçmeleri gerekmektedir. [51]

- ✓ Hollanda'da ise bu görevleri yerine getirebilmek için muhasebeci/denetçilerin gerekli mesleki tecrübelere sahip olmaları yeterlidir, bunun dışında bir sertifika almalarına gerek yoktur. [52]
- ✓ Kurumlar vergisi mükelleflerinin kendilerinin ya da ruhsatlı/sertifikalı muhasebeciler aracılığı ile vergi idaresine herhangi bir şekilde vergi raporlaması yapma zorunlulukları olmayıp, vergilendirmede mükellef beyanı esastır. Sertifikalı muhasebeciler, yalnızca teknik konularda mükelleflerin karşılaştığı zorlukları vergi idaresiyle beraber çözülmesine yardımcı olabilirler. [53]
- ✓ Bu kapsamda, tahakkuk etmiş/edecek vergiler ile ilgili herhangi bir vergi indirim ve iadesinden yararlanmak için Türkiye'de olduğu üzere ayrı bir raporlamaya ihtiyaç duyulmamaktadır. [54]
- ✓ Kurumlar vergisi hesaplamasından ve yapılan hesaplamaların doğruluğundan ilgili mükellefler doğrudan sorumludur. Kurumlar vergisi hesaplamasında sonradan bulunan yanlışlıklar için ruhsatlı/sertifikalı muhasebeciler sorumlu tutulmamakta, dolayasıyla ödenmemiş vergiler, ruhsatlı/sertifikalı muhasebecilerden tahsil edilmemektedir. Buna karşın, ruhsatlı/sertifikalı muhasebeciler, yalnızca vergi hileleri ve vergi kaçakçılığı gibi suçlara karışmaları halinde cezalandırılabilmekte ayrıca, sağladıkları vergi hizmetleriyle sınırlı olmak üzere ticari yönden sorumlu olmaktadırlar. [55]
- ✓ Ruhsatlı/sertifikalı muhasebeciler, vergi hesaplaması ve vergi beyannamesinin hazırlanması şeklindeki görevlerini icra ederken, vergi idaresi de düzenli bir şekilde şirketler üzerinde vergi incelemesi yapmaktadır. Yapılacak incelemenin hangi şirket nezdinde ve hangi kapsamda yapılacağı da mükelleflerin büyüklükleri, en son inceleme yapılan dönemden denetim yapılması planlanan dönem kadar geçen süre, vb. kriterler çerçevesinde belirlenmektedir. [56]

---

[51] PWC (2019), a.g.e.

[52] PWC (2019), a.g.e., s. 8-10.

[53] PWC (2019), a.g.e.

[54] PWC (2019), a.g.e.

[55] PWC (2019), a.g.e.

[56] PWC (2019), a.g.e.

✓ Vergi danışmanlığı hizmetini verenler, yalnızca teknik konularda mükelleflerin karşılaştığı zorlukları vergi otoritesiyle beraber çözülmesine yardımcı olabilirler. Hizmet verdikleri mükelleflerin, Vergi İdaresince gerçekleştirilecek vergi incelemelerine seçilmelerinde etkileri yoktur. [57]

✓ Diğer taraftan, prensip olarak bağımsız denetçiler, yaptıkları bağımsız denetimde, denetim standartları çerçevesinde yasal olarak finansal tablolarda yer alan kurumlar vergisinde önemli bir yanlışlık olmasından sorumlu olsalar da Vergi İdaresince kurumlar vergisi hesaplaması veya vergi beyannamelerinden sorumlu tutulmamaktadır. [58]

✓ Birleşik Krallık vergi sistemi mükellef beyanına dayalı olup çeşitli vergi indirim ve iadeleri için ayrı bir raporlamaya ihtiyaç duyulmamaktadır. Ancak vergi planlaması içeren özellikli bazı işlemlerde Birleşik Krallık Gelir İdaresine (HMRC'a) raporlamalar yapılmaktadır.[59]

✓ Araştırmanın yapıldığı dönem itibariyle Birleşik Krallık'da cirosu 100 milyon İngiliz Sterlini ya da aktif büyüklüğü 2 milyar İngiliz Sterlinini geçen şirketlerin Gelir İdaresine kıdemli mali işler yöneticisini bildirmeleri gerekmektedir. Ayrıca, kıdemli mali işler yöneticisinin, şirketin muhasebe sisteminin, vergi hesaplamasına uygun olduğunu yıllık olarak onaylaması gerekmektedir. Şayet kıdemli mali işler yöneticisi, kendisinden beklenen yükümlülükleri yerine getirmez ise, şirket (vergi mükellefi) ile beraber sorumlu tutulabilmektedir. Ancak eksik ödenen vergiler kıdemli mali işler yöneticisinden tahsil edilmez, buna karşın sabit ve belirli tutarlarla sınırlı olmak üzere ceza kesilebilir. Bu bağlamda, kıdemli mali işler yöneticisi sadece muhasebe sisteminin, vergi hesaplamaları için yeterli ve doğru çalışıp çalışmamasından sorumludur. [60]

✓ Çin'de bazı kurumlar vergisi indirimlerinden yararlanıldığında (ör: yüksek teknolojili üretimlere sağlanan indirimler) vergi doğrulama raporlarının vergi idaresine iletilmesi gerekmektedir. Çin vergi sistemi mükellef beyanına dayalı olup çeşitli vergi indirim ve iadeleri için ayrı bir raporlamaya ihtiyaç duyulmamaktadır. [61]

---

[57] PWC (2019), a.g.e.

[58] PWC (2019), a.g.e.

[59] PWC (2019), a.g.e., s.6-7.

[60] PWC (2019), a.g.e., s.6-7.

[61] PWC (2019), a.g.e., s. 20-22.

✓ Rusya'da şirketlerin zorunlu bağımsız denetim yaptırması için gerekli kriterlere sahip olması halinde, bağımsız denetçi tarafından düzenlenen bağımsız denetim raporunun, raporun imzalandığı günden itibaren 10 iş günü içinde ve en geç raporlama ilgili yılı takip eden bir başka deyişle bir sonraki yılın son gününe kadar vergi dairelerine ibraz edilmesi gerekir.[62] Denetim raporuna ilişkin bilgiler, denetim raporunun imzalandığı günden itibaren 3 gün içinde vergi idaresine sunulması gerekmektedir.[63]

Diğer taraftan, literatürde ve PWC'nin adı geçen dokümanında yaptığımız genel taramada Hindistan, Romanya, Yunanistan ve Arnavutluk'ta[64] Türkiye'deki tasdik denetimine benzer uygulamaların olduğu görülmüş ve çalışmamızla doğrudan ilgili olduğu sebeple söz konusu ülkelerdeki bu uygulamalar hakkında aşağıda bilgi verilmiştir:[65]

2.1. Hindistan

Bu ülkede ruhsatlı muhasebeciler kurumlar vergisi hesaplaması ve vergi danışmanlığı yapabilmektedir. Temel olarak ruhsatlı muhasebecilerin görevleri;

- Vergi dokümanlarının ve beyannamelerinin hazırlanması ve vergi hesaplaması yapılması,
- Vergi danışmanlığı verilmesi,
- Vergi otoritesi veya vergi incelemeleri karşısında mükelleflerin vekaleten temsilidir.[66]

Bu görevleri yerine getirebilmek için ruhsatlı muhasebecilerin gerekli mesleki tecrübelere sahip olmaları ve ilgili sınavları geçerek sertifikaya hak kazanmaları gerekmektedir.[67]

---

[62] Federal Law No.402-FZ "Accounting"

https://minfin.gov.ru/en/key/accounting/?id_65=119278-federal_law_of_december_6_2011__402-fz_on_accounting [Erişim Tarihi: 29.01.2022]

[63] Federal Law No.307-FZ "Audit"

https://minfin.gov.ru/en/document/?id_4=7187-federal_law_of_december_30_2008__307-fz_on_auditing [Erişim Tarihi: 29.01.2022]

[64] Romanya, Yunanistan ve Arnavutluk için kaynak: Alıç (2017), a.g.e., s.143-149.

[65] Ayrıntılı bir inceleme için bakınız: Cömert, N., Kaya, M.A. (2023), "Türkiye'de ve Dünyada Mali İdarenin Dışındaki Vergi Denetimi ve Bağımsız Denetim Uygulamaları", Vergi Dünyası, 504: 6-51.

[66] PWC (2019), a.g.e., s. 17-19.

[67] PWC (2019), a.g.e., s. 17-19.

Hindistan'da yasal olarak zorunlu kılınan vergi denetimi bulunmaktadır. Buna göre;

- Cirosu belirli bir seviyeyi aşan (10 milyon Rupi),
- Belirli bir karlılık düzeyinin altında kalan,
- Belirli vergi indirimlerinden yararlanan,
- Uluslararası işlem ve faaliyetleri bulunan,
- Yapısı itibariyle karışık işlemleri bulunan (vergi idaresinin yönlendirmesiyle)

mükellefler ruhsatlı muhasebeciler tarafından vergi denetimine tabi tutulmalıdır. [68]

Yukarıda belirtilen kurumlar vergisi mükelleflerinin ruhsatlı muhasebeciler vasıtasıyla yıllık olarak vergi otoritesine vergi raporlaması yapması zorunluluğu bulunmaktadır. [69]

Kurumlar vergisi hesaplamasından ve hesaplamaların doğruluğundan ilgili mükellefler doğrudan sorumludur. Kurumlar vergisi hesaplamasında sonradan bulunan yanlışlıklar için ruhsatlı muhasebeciler sorumlu tutulabilmekte; bu kapsamda ödenmemiş vergiler bunlardan tahsil edilebilmektedir. Bunun yanı sıra, ruhsatlı muhasebeciler vergi hileleri ve vergi kaçakçılığı gibi suçlara karışmaları halinde cezalandırılabilmektedirler. Ayrıca, mükelleflere verdikleri vergi hizmetleriyle sınırlı olmak üzere ticari yönden sorumlu olmaktadırlar. [70]

Bunun yanı sıra, vergi otoritesi tarafından vergi incelemeleri yapılmaktadır. Ciro olarak belirli büyüklüğü aşan mükellefler vergi otoritesi tarafından her yıl vergi denetimine tabi tutulmaktadır.[71]

Diğer taraftan, prensip olarak bağımsız denetçiler, yaptıkları bağımsız denetimde denetim standartları çerçevesinde yasal olarak finansal tablolarda yer alan kurumlar vergisinde önemli bir yanlışlık olmasından sorumlu olsalar da Vergi İdaresince kurumlar vergisi hesaplaması veya vergi beyannamelerinden sorumlu tutulmamaktadır. [72]

[68] PWC (2019), a.g.e., s. 17-19.

[69] PWC (2019), a.g.e., s. 17-19.

[70] PWC (2019), a.g.e., s. 17-19.

[71] PWC (2019), a.g.e., s. 17-19.

[72] PWC (2019), a.g.e., s. 17-19.

2.2. Romanya

Vergi danışmanlarınca (meslek mensuplarınca) vergi beyannamelerinin doğruluğunun tasdik edilmesi Maliye Bakanlığı tarafından 20 Ocak 2014 tarihinde yayımlanan bir Yönetmelikle uygulanmaya başlanmıştır. Tasdike yetkili denetçinin; bu işi yapması için özel yetkili olması, vergi danışmanlığı meslek siciline kaydının bulunması ve hali hazırda vergi danışmanlığı yapan bir firmada çalışıyor olması gerekmektedir. Tam tasdik uygulaması bağlamında, Romanya'da tasdik zorunluluğu yoktur. Ancak KDV beyannameleri hariç olmak üzere düzeltme tutarı %10'u aşan vergi beyannamelerinde tasdik zorunluluğu bulunmaktadır.[73]

2.3. Yunanistan

Vergi beyannameleri, sertifikalı muhasebeciler tarafından Temmuz 2011 tarihinden itibaren tasdik edilebilmektedir. Bu kapsamda, finansal tabloları bağımsız denetimine tabi olan anonim şirket ve limited şirket statüsünde olan tüm şirketler vergi beyannamelerini de tasdik ettirmeleri zorunluluğu getirilmişti. Ancak daha sonra zorunluluk kaldırılarak mükelleflerin isteğine bırakılmıştır. Buna karşın, vergi beyannamesinin düzenlenmesi amacıyla hangi şirketlerin sertifikalı muhasebeciler / denetim firmaları tarafından zorunlu olarak denetlenmesi gerektiği Maliye Bakanlığınca açıkça belirtilmediğinden dolayı beyannamelerin tasdikleri, bir meslek mensubu tarafından yapılabileceği gibi bir denetim şirketi tarafından da yapılabilmektedir. Başta bağımsız denetim ile beyanname tasdiki yapan denetçinin farklı olması prensibi benimsenmiş ancak daha sonra Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetimi kim yapıyor ise beyanname tasdikini de aynı denetçi yapması anlayışına geçilmiştir.[74]

Tasdik işlemi kapsamında, anonim şirketleri ve limited şirketleri, isteğe bağlı olarak, gerçekleştirilen bir vergi denetiminin tamamlanmasının ardından, sertifikalı denetçilerinden Yunan vergi mevzuatına uygunluğu teyit eden bir "yıllık vergi sertifikası" alabilirler. Vergi denetimi, Maliye Bakanlığı tarafından Muhasebe Standardizasyon ve Denetim Komitesi (ELTE) ile işbirliği içinde yayımlanan özel bir denetim programı tarafından tanımlanan belirli

[73] Alıç (2017), a.g.e., s.143-144.

[74] Alıç (2017), a.g.e., s.147; https://taxsummaries.pwc.com/greece/corporate/tax-administration [Erişim Tarihi: 16.05.2022]

vergi alanlarında gerçekleştirilmektedir. Denetim programı, yıllık olarak güncellenmekte ve 3000 numaralı Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Diğer Güvence Denetimleri standardına uygun olarak yürütülmelidir.[75]

2.4. Arnavutluk

2016 yılından itibaren ilgili vergi kanunları uyarınca düzenlenecek beyannamelerin "bu konuda yetkilendirilmiş denetim firmalarınca" tasdiki öngörülmüştür. Ancak her ne kadar vergi beyannamelerinin tasdik edilmesi öngörülmüşse de şirketlerin, beyannamelerini tasdik ettirme zorunlulukları bulunmamaktadır. Mükelleflerin, risk analizinden rahat geçebilmeleri için beyannameleri tasdik ettirmeleri teşvik edilmektedir. Ayrıca, bir sertifikalı muhasebecinin bireysel olarak vergi beyannamelerini tasdik etme yetkisi de yoktur. Beyannamenin tasdik edilebilmesi için en az 10 yıllık mesleğe ilişkin çalışması bulunan kurumsal bir denetim firmasına ihtiyaç vardır. Arnavutluk genelinde tasdik yapma yetkisine sahip olan denetim şirketi sayısı 10 kadardır. Meslek mensubu tarafından tasdik edilmiş bir beyanname ile ilgili matrah farkı çıkması durumunda, tasdik eden denetçiye kesinleşmiş vergi farkının %50'sine tekabül eden tutarda idari para cezası kesilir.[76]

[75] https://taxsummaries.pwc.com/greece/corporate/tax-administration [Erişim Tarihi: 16.05.2022]

[76] Alıç (2017), a.g.e., s.148-149; https://taxsummaries.pwc.com/albania/corporate/tax-administration [Erişim Tarihi: 16.05.2022].

3. TÜRKİYE'DE TAM TASDİK VE BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ UYGULAMALAR, YASAL DÜZENLEMELER VE BU İKİ DENETİMİN KARŞILAŞTIRILMASI

Türkiye'de uygulanmakta olan tasdik denetimleri (gelir ve kurumlar vergisi tam tasdik denetimi ya da KDV iade tasdik denetimi gibi) mali idarenin dışındaki vergi denetimi uygulamaları için dünyada görebildiğimiz kadarıyla ilk örnektir. YMM'ler tarafından yapılan KDV iade tasdik denetimi sonucunda düzenlenen tasdik raporlarıyla vergi mükellefleri KDV iadesi alabilmektedirler. Ya da vergi mükelleflerinin gelir ve kurumlar vergisinin doğruluğu tam tasdik denetimi kapsamında incelenerek rapora bağlanmaktadır. Tasdiki yapan YMM'lerin yaptıkları denetimin çerçevesi yasal ve ikincil düzenlemeler ile belirlenmiştir.

Ülkemizde tam tasdik ve bağımsız denetimle ilgili düzenlemeleri ve bu iki denetimin farkını açıklamadan önce muhasebecilik mesleğinin ve meslek mensuplarınca yapılan vergi tasdik denetiminin tarihsel gelişimi hakkında bilgi vermek yararlı olacaktır.

3.1. Türkiye'de Muhasebecilik Mesleği ve Meslek Mensuplarınca Yapılan Vergi Denetiminin Tarihsel Gelişimi

Türkiye'de muhasebe/denetim mesleğinin yasalaşması uzun zamana yayılmış, bu süreçte birçok zorlukla karşılaşılmıştır.[77] İlk olarak, 1932 yılında ilk Muhasebe Meslek Kanun Tasarısı hazırlanmıştır.[78] Ardından, Vergi Usul Kanununda (mülga 5432 sayılı) "Mali Müşavirler ve Mükellef Yardımcılar" adıyla 1947 yılında gündeme gelmiş ancak yasalaşmamıştır. Bunun gibi 1958, 1963, 1966 ve 1983 yıllarında da benzer süreçler yaşanmıştır.[79] 11.12.1985 tarih ve 18955 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3239 sayılı Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'na "yeminli mali müşavirlik" müessesi eklenmiş meslek ilk defa yasal statü kazanmış ancak 1987 yılında söz konusu madde uygulama imkanı bulamadan

[77]Çakmak, Ş. (1997), "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Gelişimi ve Geleceği", *Vergi Dünyası*, 194: s. 15.

[78] TÜRMOB Faaliyet Raporu 2016 Yılı, Çalışma Dönemine Bakış Bölümü, s.2.

[79] TÜRMOB Faaliyet Raporu 2016 Yılı, Çalışma Dönemine Bakış Bölümü, s.2-3; Sarısoy, Ö., (2020), "21.Yüzyılın Başında Bağımsız Denetimdeki Gelişmeler: Yeni Bağımsız Denetçi Raporunun Ortaya Çıkışı", *Mali Çözüm Dergisi*, Mayıs-Haziran 2020, 30(159): s.200.

kaldırılmıştır.[80] 1932 yılında başlayan girişimlerden ancak 1989 yılında sonuç alınabilmiştir. Bu kadar uzun yasalaşma sürecini başka bir meslek grubunda görmek güçtür. Bundan dolayı 1989 yılında yasalaşan (3568 sayılı) muhasebe/denetim meslek Kanunu, batı ülkelerine göre gecikmeli bir yasadır.[81]

Konuya ilişkin olarak;

Seviğ (1985), "*Mesleğin yasal görüntüye kavuşturulması zorunludur. ... Ülkemizde her nedense bu güne kadar mesleğe gereken önem verilmemiştir. Muhasebecilik bir yazma mesleği değildir. Bir sorumluluk mesleğidir. Meslek mensupları devlete, hizmet sundukları kişi ve kuruluşlara, bunlarla ilişkisi bulunan üçüncü şahıslara karşı sorumludurlar. Ancak yasal düzenleme yapılamadığı sürece bu sorumluluktan bahsedebilme olanağı yoktur.*"[82],

---

[80] Söz konusu Kanunla getirilen VUK'na 141'inci maddeyi takiben eklenen YMM müessesine ilişkin madde şu şekildedir:

"*Yeminli mali müşavirlik:*

Ek Madde -- Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin konusu: Gerçek ve tüzelkişilerin, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları il ilgili işlerini düzenlemek, bu konularda mali müşavirlik yapmak, mükelleflerin mali tablolarını ve beyannamelerini ilgili mali mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile denetim standartları açısından tasdik etmektir.

Yeminli Mali Müşavirlerce gerçek ve tüzelkişilerin mali tabloları ve vergi beyannamelerinin mali mevzuat hükümlerine uygunluğunun tasdik edilmiş olması halinde, bu belgeler kamu idaresinin yetkili memurlarınca tasdikin işleminin kapsamı ölçüsünde incelenmiş belgeler olarak kabul edilir.

Ancak bu Kanunla ve diğer kanunlarla kamu idaresine tanınan, teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılması ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır.

Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdikle ilgili işlemlerden sorumludurlar.

Yeminli Mali Müşavirlik unvanının kazanılması, bunların yapacağı işler, sorumluluk sınırları, yönetim çalışma ve disipline ilişkin esaslar ve diğer hususlar Bakanlar Kurulunca çıkarılacak Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenir.

Yeminli Mali Müşavirler Odalarının kuruluşuna ilişkin esaslar kanunla düzenlenir.

Yeminli Mali Müşavirler Kurulunun kuruluş, görev, çalışma ve denetim esasları seçilme usulü ile diğer konular Bakanlar Kurulunca belirlenir.

Kurul üyeleri ve personeli özlük hakları bakımından Sermaye Piyasası Kurulu üyelerinin ve personelinin tabi olduğu özlük hakları rejimine tabidir."

[81] Güvemli, O., Türkiye'de Muhasebe Meslek Örgütünün 20. Yılı - Bir Değerlendirme -,

https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/426657 [Erişim Tarihi:01.08.2021] ;

Arıkan, Y., Aysan, M., Sayman, Y., Dural, F., Arabacıoğlu, O., Dursun, A. (1997), "Bağımlı Kavramının Dünyadaki Konumu ve Ülkemizdeki Uygulamalar", Panel.

[82] Seviğ, V. (1985), "Serbest Muhasebecilik, Serbest Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasa Tasarısı Üzerine Bazı Görüşler", *Vergi Dünyası*, 45: s.20.

Bayrak (1986), "*Yeminli Mali Müşavirlik (Y.M.M.) müessesesi, 36 yıllık bir gecikmeden sonra, 3239 sayılı yasa ile nihayet kuruluş aşamasına gelebildi. … Yasa hükmünün ve gerekçesinin incelenmesinden anlaşılacağı gibi, oluşturulacak Y.M.M. müessesesinin en çarpıcı özelliği vergi inceleme yetkisidir. Vergi inceleme yetkisi, tipik bir kamu hizmetidir. Bu belirlemelere göre Y.M.M.'lerin göreceği hizmet bir kamu hizmeti* (dir.). *… Bizde düzenlendiği biçimde Y.M.M. batıda yoktur. Batıdaki Yeminli Muhasebe Uzmanının (charter accountant) vergi inceleme yetkisi bulunmamaktadır. Kısaca bizde oluşturulmak istenen Y.M.M. batıdaki charter accountant müessesinin tam karşılığı değildir. Onu aşan bir hizmettir. Bu nedenlerle, Muhasebe Uzmanlığı mesleğinin ayrı bir yasa ile örgütlendirilmesi gerekir. Öte yandan, bu iki meslek grubu arasında çatışma değil, bütünleşme ve birbirini tamamlama vardır. … Bilindiği gibi vergi incelemesi dünyanın her yerinde yalnız belirli kamu personeline verilen yetkidir. Bu yetkinin kısmen serbest meslek sahiplerine devredilme olgusu ilk olarak ülkemizde yaşanacaktır. Bu deneme kuşkusuz yerinde ve cesur bir girişimdir.*"[83],

Aydın (1988), "*Sağlıksız belge ve kayda dayalı sağlıksız mali tablolar işletme sahip ve yöneticileri, tasarrufunu menkul kıymetler borsasında değerlendirme eğiliminde olan kişiler, maliye idaresi, kredi müesseseleri, işletme çalışanları, işletmeyle ticari ilişkisi olan sair işletmeler açısından risk yaratabilmektedir. Neticede ülke ekonomisinin sağlıklı gelişimi riske girmektedir. Bu sakıncaları azaltabilmek için muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleklerinin disipline edilmesi yönünde daha ciddi ve hızlı adımlar atılması zorunludur.*"[84],

Özkanlı (1991), "*Nihayet 1989 yılında 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile bağımsız denetçilik mesleği gerekli yasal düzenlemeye kavuşturularak gerek özel sektör gerekse kamu maliyesi açısından önemli bir eksiklik ortadan kaldırılmıştır.*"[85],

Küçük (1997), "*Kamu idaresinin bağımsız dış denetimin yolunu açması ve bunu desteklemesi (kamu idaresi tarafından yapılan denetimin bağımsız dış denetimle desteklenmesi ve/veya denetimin kısmen özel sektöre ihale edilmesi) kanaatimizce de gerekli bir uygulamadır. Nitekim bu hadise çağdaş maliyeciliğin temel taşlarından bir tanesidir. ... kamu idaresinin vergi denetimini özel sektör bağımsız dış denetimleri ile desteklemesinin başarısı,*

---

[83] Bayrak, A. (1988), "Yeminli Mali Müşavirlik", *Vergi Dünyası,* 58: s.8-10.

[84] Aydın, Ü. (1988), "İşletmelerde Denetimin Önemi", *Vergi Dünyası,* 78: s.16.

[85] Özkanlı, M. S. (1991), "Çağdaş Vergi Denetimi ve Yeminli Mali Müşavirlik", *Vergi Dünyası,* 119: s.21.

meslek olarak iyi yetişmiş (meslek içi eğitimle mesleki formasyonun arttırılmış ve tecrübeleri birleştirilmiş) ve birikimli objektif (bu konuda kamu desteğini kazanmış) olarak kullanılabilecek meslek elemanlarına bağlıdır."[86],

Çakmak (1997), "*Bütün dünyada olduğu gibi mali tablo ve beyannamelerin mevzuat hükümleri, muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğunun tasdiki aranılmalı ancak bunun vergi incelemesi ile paralelliği, eşitliği gibi bir anlayışın yerleşmesine izin verilmemelidir.*"[87],

şeklinde fikirlerini ifade etmiştir.

Yeminli mali müşavirlik mesleği ve tasdik denetimi kavramı 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu"[88]nun 1.6.1989 tarihinde kabul edilmesi ve 13.6.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanması ile ortaya çıkmıştır.[89] Söz konusu Kanunun genel gerekçesi aşağıda yer almaktadır:

"*Ekonomik gelişmeye paralel olarak, Devletin ekonomik yaşam içindeki görev ve fonksiyonları büyük ölçüde artmış ve buna paralel olarak da vergilere olan ihtiyaç büyümüştür. Beyan esasına dayanan gelir, kurumlar, katma değer vergisi ve diğer vergiler milyonları bulan vergi mükellefleri arasında yoğun ve karmaşık vergi ilişkilerinin doğmasına neden olmuştur.*

Diğer taraftan ekonomik hayatta, özellikle endüstri, ulaştırma, inşaat, banka ve sigortacılık gibi iş kollarında sermaye şirketleri önemli rol oynar duruma gelmiştir. Sermaye şirketleri ekonomik yapı içindeki güçlerini hisse senedi ve tahvil yoluyla ve diğer malî araç ve ilişkilerle sağladıkları kaynaklardan finansman sağlamaktadırlar. Bunları yapabilmeleri ise, bilanço hesaplarının denetiminden geçirilmesine ve bunun herkes tarafından bilinmesine, diğer bir deyişle, sermaye temini alanında ve genel olarak malî ilişkilerde emniyet, güven ve devamlılığın varlığına bağlıdır.

---

[86] Küçük, M. (1997), "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin VUK Uyarınca Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğu", *Vergi Dünyası*, 187: s. 90-91.

[87] Çakmak (1997), a.g.e., s. 22.

[88] Söz konusu Kanunun adı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu olarak değiştirilmiştir.

[89] Karaaslan, A. (1989), "Yeminli Mali Müşavirlik", *Vergi Dünyası*, 77: s. 15.

Bir yandan vergi ilişkileri, diğer yandan ticaret ve endüstride meydana gelen gelişmelerin yarattığı malî ve ekonomik sorunlar, öyle büyük ve karmaşık bir hale gelmiştir ki, değil sade bir yurttaş, malî ekonomik konularda yükseköğrenim görmüş kimseler bile, bu işlerin rahatlıkla üstesinden gelmek durumunda değillerdir.

İşte bu gelişmeler, modern vergi sistemlerinin yanı sıra muhasebe, işletmecilik ve vergi konularında yüksek bilgi ve ihtisas sahibi olacak yeni bir mesleğin doğmasına neden olmuştur. Bu gerçeği çok önceden gören başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere, Avrupa ülkelerinin büyük bir kısmında, bu meslek mensupları, vergi sistemlerinin başarısında vazgeçilmez unsurlar olarak kabul edilmişlerdir. İngiltere 1870, Fransa 1881, A.B.D. 1886, Hollanda 1895, Almanya 1899, İsviçre 1941, Arjantin 1945, Brezilya ve Meksika 1946, Hindistan 1949, Yunanistan 1950, Nijerya 1955 yıllarında malî müşavirlik ve muhasebecilik mesleğini kanunla düzenlemişlerdir. Ülkemizde ise, batılı anlamda ve ülke ihtiyaçlarına cevap verilebilecek bir meslekî örgütlenme, geçmişteki bütün çabalara rağmen, bugüne kadar gerçekleştirilememiştir. Muhasebe ve vergi işleri ile uğraşanlar kendilerine; malî müşavir, uzman muhasip, vergi uzmanı, serbest hesap uzmanı gibi çeşitli unvanlar vererek çalışmaktadırlar. Bu meslek mensuplarını, bir örgüt etrafında toplayarak belirli nitelikler kazandırmak, düzenli ve seviyeli bir hizmet anlayışı etrafında birleştirmek çabalarının oldukça uzun bir geçmişi vardır. 1932 yılından bu yana mesleğin düzenlenmesi amacıyla çeşitli tasarılar hazırlanarak yasama organlarına sunulmuş, ancak kanunlaşamamıştır.

Malî müşavirlik mesleğinin kesin ve üzerinde herkesçe birleşilen bir tanımı yoktur. Genel olarak, Serbest Muhasebecilik ve Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik meslekleri, derin bir işletme iktisadi bilgisi, malî hukuk ve muhasebe kültürüne dayanarak, işletmelerin muhasebe, hesap, istatistik bütçe ve her türlü malî konuların planlanması ve bu alanlardaki sorunların çözümlenmesi ile uğraşır. Bu genel tanımlamadan hareketle malî müşavir, işletmelerin ekonomik, malî ve hukukî durumları ile vergiye ilişkin işlemlerini her şeyden önce muhasebe kurallarına, gerçeklere ve yasalara uygunluk açısından inceleyerek, gerektiğinde bu konulardaki tarafsız görüşünü ilgililerin yararına sunan uzman olarak tanımlamak mümkündür. (Yapılan tanımlamalar ülkelere, müşavirlerden beklenen hizmetlere ve bu hizmetlerin niteliklerine göre değişmektedir.) Bu tanım aynı zamanda malî müşavirlerin görevlerini de kapsamaktadır. Malî müşavirler, kamu hizmeti niteliğindeki görevlerini mesleğin genel ve özel şartlarına uygun olarak yapan meslek mensuplarıdır. Temel görevleri:

a) Bir işletmenin bilançosunun gerçek ve doğru bilgi verecek şekilde ve muhasebe usullerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini araştırmak,

b) Gelir tablosunun, ilgili muhasebe dönemi hasılat ve giderlerini gerçek ve doğru olarak yansıtıp yansıtmadığını tespit amacıyla, muhasebe defterlerindeki kayıtlara göre, düzenlenip düzenlenmediğini incelemektir.

Yeminli malî müşavirlere bu tasarı ile tanınan beyan tasdiki yetkisi oldukça önemli bir olgudur. Ancak hemen belirtmek gerekir ki malî müşavirlerin beyan tasdiki kendiliğinden ilgili kişi ve kurumların hesap tetkiki ve denetlemelerinin yerini alamayacaktır. İlgili kişi ve kurumlar malî müşavirin beyan tasdikine verecekleri önem bakımından tamamen serbest bırakılmıştır. Ayrıca bu meslek mensuplarının bilanço ve gelir tablosundaki bilgileri tasdik etmeleri, ilgili kurumların sorumluluklarını ortadan kaldırmayacaktır.

Beyan tasdikinin ehil yeminli malî müşavirlerce uygulamaya başlanmasından sonra, kamu idarelerince yapılması gerekli denetleme işleri kolaylaşacaktır. Bu idare ve kurumlara sunulan beyanlar yeminli malî müşavirin ehliyeti ile gözden geçirilmiş olacağından, anlaşılması ve incelenmesi kolay belgeler haline gelecektir. Kamu idaresi bakımından oldukça önemli bir yetkinin yeminli malî müşavirlere devredilmesinde Maliye Bakanlığına önemli sorumluluklar düşmektedir. Bu itibarla, Maliye Bakanlığı, meslek mensuplarını ve meslek kuruluşlarını denetleme görevini de üstlenmektedir.

Özel kesimdeki bütün işletmelerde ve kuruluşlarda hesap düzeninin kurulması, iyi işlemesi, denetlenmesi, malî tabloların özellikle bilançoların, gelir tablolarının, vergi beyannamelerinin doğru, tam ve güvenilir olması gerekir.

Maliye Bakanlığının vergi denetimi konusundaki ağır yükünü hafifletmek, Türk vergi sisteminin yozlaşmasına manî olmak, vergicilik ve işletmecilik sahasında güven ve ahlak unsurunun gelişmesini temin edebilmek, vergi kanunlarının uygulanmasından doğacak uyuşmazlıkları en az düzeye indirebilmek için, bu tasarıyla, batı ülkelerindekilere benzer serbest muhasebecilik ve malî müşavirlik ve yeminli malî müşavirlik müessesesi Türkiye'ye getirilmek istenmektedir.

Bu Kanun Tasarısıyla, mükellef, malî müşavir, kamu idaresi arasında köprü kurulmakta, mükellef ve Devlet bakımından işbirliği ve güven ortamı yaratılmaktadır.

Yeminli malî müşavirler bu işlerle ilgili olarak kişi ve kurumların muhasebe ile ilgili beyanlarının doğruluğunu kendi meslekî itibar ve bilgisiyle güven altına alacak ve tasdik edecektir. Bu incelemeler ve tasdik sırasında malî müşavir kendi meslekî sorumluluğu altında ve bağımsız çalışacaktır. Bu nedenlerle malî müşavir bilgisine ve yeterliliğine, olduğu kadar, ahlakî niteliğine inanılması gerekeni yüksek öğretim, staj, sınav ve ruhsat alma gibi, mesleğin özel şartlarını yerine getirmiş üçüncü bir kişidir.

Türkiye'deki muhasebe tatbikatı yeknesaklıktan mahrumdur ve isabetli karar alabilmeleri için gerekli bilgileri yöneticiye sağlamaktan uzaktır. Muhasebe uygulamalarından çıkan bilanço ve gelir tablosu ekonomik amaçların gerçekleşmesinde kullanılacak bilgileri vermediği gibi, işletme düzeyinde işletme ilgilileri için yapılacak incelemelerde de, güvenilir ve anlaşılır bilgi sağlayamamaktadır. Bu amaçların gerçekleşmesi için, bağımsız malî müşavirlerin eğitilmesini ve onlara uzmanlık ruhsatlarının verilmesini sağlayan bir sistemin kurulmasına ihtiyaç vardır. Bu ihtiyacın sebebi sadece muhasebeye güven sağlamak değil, aynı zamanda işletmelerin yöneticilerine muhasebeden çıkacak temel bilgilerin güvenilir olmasının sağlanmasıdır. Günümüzde muhasebe terimleri ve tatbikatındaki yeknesaklık noksanı yüzünden bilanço ve gelir tabloları açıklayıcı ve anlatıcı bir rolden çok, gizleyici ve karıştırıcı bir rol oynamaktadır.

Malî müşavirlik mesleği; özellikle kalkınma gayretindeki ülkeler için gerek kaynakların belirlenmesinde güvenilir bilgiyi sağlayacak tek unsur olması, gerekse ülke çapında denetim fonksiyonunu yaygınlaştırabilmenin tek yolu durumunda bulunması, nedeniyle üzerinde önemle durulması gereken bir müessesedir.

Türkiye'de yaklaşık olarak yıllık gelir vergisi beyannamesi veren mükellef sayısı 2 113 221 [90], ve kurumlar vergisi mükellefi 75 220 [91] olup, bunların aynı zamanda katma değer vergisi mükellefiyetleri [92] de bulunmaktadır. Buna karşın, vergi incelemesi yapmakla görevli denetim elemanlarının sayısı ise 2 330 [93] kişi civarındadır. Bu durumda, Devlet kadrolarında görevli vergi inceleme elemanı sayısıyla, milyonları aşan vergi beyannamelerimin etkin bir kontrol ve denetimden geçirilmesine imkân yoktur.

Yukarıda açıklanan sebeplerle bu Kanun Tasarısının hazırlanması zaruri görülmüştür."[94]

---

[90] 2021 yılı Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporuna göre (s.161): Ticari, zirai veya serbest meslek kazancı elde eden gelir vergisi mükellefi sayısı 2.235.576; beyana tabi geliri sadece ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlardan ibaret olan gelir vergisi mükellef sayısı 2.107.353'dür. Her iki gelir vergisi mükellef grubunun toplamı 4.342.929'dur.

[91] 2021 yılı Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporuna göre kurumlar vergisi mükellefi sayısı 986.318'dir.

[92] 2021 yılı Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporuna göre KDV mükellef sayısı 3.164.072'dir.

[93] Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 2021 yılı Faaliyet Raporuna göre (s.11) vergi incelemesi yapmakla görevli denetim elemanları olan vergi müfettişlerinin sayısı 7.773'dür.

[94] 3568 sayılı Kanunun Gerekçesi.

Kanunun genel gerekçesinden görüleceği üzere YMM mesleği ve tasdik müessesi Türkiye'nin ihtiyaçlarından hareketle ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte ülkelerin zaman içinde kat ettikleri gelişimler ihtiyaçları farklılaştırabilir.

Söz konusu yasanın "Tasdik ve Tasdikten Doğan Sorumluluk" başlıklı 12'nci maddesinin gerekçesinde de aşağıdaki hususlar belirtilmiştir:

"*Yeminli malî müşavirler, gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin malî tablolarını ve beyannamelerini mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik edeceklerdir.*

Yeminli malî müşavirlerin hangi konularda ve hangi belgeleri tasdik edecekleri yönetmelikle ayrı ayrı tespit edilecektir.

Tasdik konusu ve tasdik edilecek belge nevilerinin müşavirler yönünden yönetmelikle belirlenmesi, sırasında, gerçek ve tüzelkişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciro, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracat yatırımları ile tasdik konusu olacak belgenin ibraz edileceği mercii dikkate alınacaktır.

Yeminli malî müşavirlerce tasdik ettiği malî tablolar tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilecektir.

Malî tabloyu tasdik eden bir müşavir, mutlaka işletmede kaydı envanteri yapmak, hesapları tek tek kontrol etmek, karşılıkların, amortismanların, vergi tevkif atlarının doğru olup olmadığına bakmak, diğer bir ifadeyle netice hesaplarını ve bilançoyu etkileyecek her türlü kaydın mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığını incelemek zorundadır.

İnceleme sonucunda yapılacak tasdik yukarıda sayılan hususların yapıldığı ve doğru olduğu anlamını taşıyacaktır. Tasdik edilmiş bir malî tablo ve buna dayanak teşkil eden defter ve belgelerin daha sonra incelenmesinde, yapılan işlemlerde evraklar ve defterler üzerinde mevzuata aykırı bir hususun varlığının anlaşılması halinde, tasdikin gerçeğe aykırı yapılması anlamına gelecek ve bundan malî müşavir sorumlu olacaktır.

Yeminli malî müşavirler tasdikin doğru olduğunu ve kendilerine ibraz edilen belgelere göre tasdik ettiğini, ilgili merciler nezdinde açıklama ve kanıtlama hakkına sahip olacaklardır."[95]

Bu Kanun, Türkiye'deki muhasebe sisteminin oluşturulması adına en önemli köşe taşlarından bir tanesidir. Kayıt düzeninin gelişimine çok önemli katkıları olmuştur. Mezkûr Kanun'un 1'inci maddesinde, bu Kanunun "işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak" için hazırlandığı belirtilmiş ve bu amaca aracılık edecek olanlar genel olarak üç kategoride ele alınmıştır. Bu Kanunun hükümlerine göre, meslek icrasını hak kazananlara "Serbest Muhasebeci", "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir", "Yeminli Mali Müşavir" denilmekte iken, 10.07.2008 tarihli ve 5786 sayılı Kanunun 19'uncu maddesiyle birlikte daha düşük bir yetkinlik seviyesi aranan "Serbest Muhasebeci" unvanı kaldırılmıştır.

1990-1991 döneminde 1.887 olan YMM sayısı, 2021 yılı sonu itibariyle 4.883' ulaşmış olup bunlardan 2.892'si çalışanlar kütüğüne kayıtlıdır.[96]

Söz konusu Kanunun ikinci maddesinde ise muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu tanımlandıktan sonra bu işleri yapanlara "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir" denileceği belirtilmiştir. Kanunda, muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu üç bent halinde sayılmıştır.[97] Buna göre; "*muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu:*

Gerçek ve tüzelkişilere ait işletmelerin;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, gelir tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

---

[95] 3568 sayılı Kanunun Gerekçesi.

[96] 2021 yılı TÜRMOB Faaliyet Raporu

[97] Örmeci, M. (1990), "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Yetki ve Sorumluluk", *Vergi Dünyası*, 101: s.21-22.

b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak."

Aynı maddenin devamında "YMM'lik" mesleğinin konusunun muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konularından (b) ve (c) de sayılan işleri yapmanın yanında 3568 sayılı Kanunun 12'nci maddesine dayanılarak yayımlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" kapsamında tasdik işlerini yapmak olduğu hükme bağlanmıştır.[98] "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği"'nin "Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Konuları" başlıklı 19'uncu maddesiyle Yasada belirtilen YMM'lik mesleğinin konularına "bilirkişilik" işinden sonra "değerleme, derecelendirme" konuları da eklenmiştir. Ayrıca söz konusu maddede çalışma konuları arasında şunlar da sayılmıştır: "*Mali tabloların ve beyannamelerin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etmek*" ile "*İlgili mevzuatın öngördüğü işler ile resmî mercilerce belirlenecek işleri yapmak*".

Bununla birlikte YMM'lerin muhasebe ile ilgili defter tutamayacakları, muhasebe bürosu açamayacakları ve muhasebe bürolarına ortak olamayacakları[99] belirtilerek YMM mesleğine ait özel hükümler getirilmiştir.

Kanunun devam eden bölümlerinde,[100] YMM mesleğine mensup olabilmenin genel ve özel şartları sayılarak, YMM mesleğine özel standartlar getirilmiştir.

3568 sayılı Kanun ile muhasebe/denetim mesleği yasal bir boyut kazanmış, meslekte uyulması gereken kurallar düzenlenmiştir. 3568 sayılı Kanunun 50. ve Geçici 4. maddelerine dayanılarak 03.01.1990 tarihinde çıkarılan "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali

---

[98] Örmeci, M. (1997), "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Yetki ve Sorumluluk Sınırı", *Vergi Dünyası*, 195: s.23-24.

[99] 3568 sayılı Kanun, 2'nci maddesi.

[100] 3568 sayılı Kanun, 4 ila 10'uncu maddeleri.

Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" meslekteki çalışma usul ve esaslarını belirleyerek meslek mensuplarının sahip olması gereken şartlar ile uyması gereken kuralları belirlemiştir.

3568 sayılı Kanun ve bahsi geçen yönetmelik ile meslekte uyulması gereken kurallar olarak "meslek sırları, reklam yasağı, ücretler, görevle ilgili suçlar, yasaklar ve disiplin cezaları" müesseseleri düzenlenmiş olup, mesleki ahlak değerleri için "meslek unvanı ile yeterlilik ilkesi, mesleki eğitim ve bilgi, dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık, sır saklama, sorumluluk, bağımsızlık ve haksız rekabet" gibi başlıklara dair düzenlemelere yer verilmiştir.

Tasdik denetiminin yasal dayanağı daha önce belirtildiği üzere 13.06.1989 yayımlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı Kanunun 12'nci maddesidir. Buna göre:

"(1)*Yeminli malî müşavirler gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin malî tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapları denetim standartlarına göre incelediklerini tasdik ederler.*

(2) *Yeminli malî müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzelkişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve nevileri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle* (Hazine ve) *Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.*

(3) *Kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir.*

(4) *Ancak, çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır.*

(5) *Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar.*

(6) *Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler.*"

Mezkur Kanunun bu hükmü uyarınca 02.01.1990 tarihinde "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" yayımlanmıştır. Buna göre:

"*Tasdik, gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır.*"[101]

Söz konusu Yönetmeliğin 7'nci maddesinde YMM'ler tarafından vergi mevzuatı yönünden tasdik yapılabilecek olan konu ve belgeler şu şekilde sıralanmıştır:

"***A) Gelir Vergisi Yönünden:***

a. Yıllık gelir vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler.

b. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi ile ilgili olarak verilen muhtasar beyannameler,

c. Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesi ve 82. maddesi ile ilgili olarak verilecek münferit beyannameler,

d. Geçici vergi bildirimleri.

B) Kurumlar Vergisi Yönünden:

a. Yıllık kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler.

b. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddesi uyarınca verilen muhtasar beyannameler.

c. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 22. maddesi uyarınca verilen özel beyannameler,

d. Geçici vergi bildirimleri.

C) Katma Değer Vergisi Yönünden:

a. Katma değer vergisi beyannameleri ve ekleri,

---

[101] Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesi.

b. İade hakkı doğuran işlem ve belgeler,

c. Maliye Bakanlığınca gerek görülecek katma değer vergisine ilişkin diğer işlem ve belgeler.

D) Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden:

a. 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin (a) bendi uyarınca yapılmakta olan servet incelemelerine konu olan bilançolar ve bununla ilgili beyannameler,

b. Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin ve eklerinin incelenmesi, takdir işlemlerinin yapılması ve tasdiki.

E) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yönünden:

a. 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesi gereğince borcunun tecilini talep eden mükelleflerin dolduracakları "Erteleme ve Taksitlendirme Talep ve Değerlendirme Formları",

b. 6183 sayılı Kanun'un 105. maddesi gereğince verilen terkin beyanlarının incelenmesi ve tasdiki.

F) Damga Vergisi Yönünden:

a. 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 18 ve 22. maddeleri uyarınca makbuz karşılığı ödemeler için verilecek damga vergisi beyannameleri ile 19 ve 23. maddeleri uyarınca istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergileri ile ilgili olarak verilecek beyannameler.

G) Mali Mevzuatta Yer alan Teşvik, İndirim, İstisna ve Muafiyetler Yönünden:

a. Yatırım indirimi,

b. Döviz kazandırıcı işlemlerde vergi istisnası,

c. Yeniden değerleme,

d. Stok değerlemesi,

e. Eğitim, spor ve sağlık yatırımlarından elde edilen kazanç istisnası,

f. Dernek, tesis, vakıf ve kooperatiflere muafiyet tanınması,

g. Diğer teşvik, indirim, istisna ve muafiyetlerle ilgili işlemler.

(Hazine ve Maliye) Bakanlık, tasdik kapsamına alınan beyanname, bildirim ve belgelerin tasdik uygulamasını zaman ve konu itibariyle sınırlandırmaya veya genişletmeye yetkilidir.

Tasdik işlemi yapılırken aranacak asgari bilgi, şekil şartları ile tasdike ilişkin diğer usul ve esaslar bakanlıkça çıkartılacak tebliğlerle belirlenir. Yukarıda belirtilen konuların ve belgelerin tasdikine ilişkin olarak (Hazine ve Maliye) Bakanlıkça tebliğ çıkartılmadıkça, yeminli mali müşavirler bu konu ve belgelerle ilgili olarak tasdik işlemi yapamazlar."

Söz konusu düzenlemeler kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığınca ilk olarak 18.2.1990 tarihinde yayımlanan 1 seri no'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği ile YMM'ler tarafından vergi mükelleflerinin, ihracat teslimleri ve ihraç kaydıyla yapılan teslimlerinden doğan KDV iade ve mahsup işlemleri tasdik kapsamına alınmıştır.[102] Ardından sırasıyla, 22.2.1990 tarihinde yeniden değerleme işlemleri[103]; 12.5.1990 tarihinde vakıflara ve tesislere "muafiyet" tanınması ile ilgili işlemler[104]; 17.3.1992 tarihinde kurumlar vergisinde yer alan vergi dışı tutulan işlemler ile Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 39. maddesine göre kurum kazancından indirilen gelirlere ilişkin işlemler[105]; 21.10.1992 tarihinde Katma Değer Vergisi Kanununun 14'üncü maddesinde yer alan taşımacılık hizmetlerinden doğan KDV iade ve mahsup işlemleri[106]; 30.1.1993 tarihinde gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin "yatırım indirimi" istisnasından yararlanmaları için aranan şartları taşıdıklarının tespiti[107]; 15.4.1993 tarihinde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinde belirtilen araçlara ilişkin istisna işlemlerinden doğan iade ve/veya mahsup işlemleri[108]; 29.7.1993 tarihinde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/2'nci maddesi uyarınca temel gıda maddeleri ile ilgili olup

[102] Örmeci, M. (1992), "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Sorunları ve Çözüm Önerileri", *Vergi Dünyası*, 133: s.24.

[103] 2 seri no'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği

[104] 3 seri no'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği

[105] 5 seri no'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği

[106] 6 seri no'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği

[107] 7 seri no'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği

[108] 8 seri no'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği

indirilmeyen KDV nedeniyle doğan iade ve/veya mahsup işlemleri[109] YMM'lerin tasdiki kapsamına alınmıştır.[110]

Bunların ardından 23.2.1995 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 14 seri no'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiş kriterler kapsamında yer alan vergi mükelleflerinin gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ile bildirimlerin doğruluğunun YMM'lere tasdik ettirilmesi zorunlu hale getirilmiştir. [111]

Ancak söz konusu belirleme 30.7.1995 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 18 seri no'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği ile yürürlükten kaldırılmış; tam tasdik denetimi hakkında yeniden düzenleme yapılmıştır. Buna göre, 1995 takvim yılından itibaren her ne kadar zorunlu olmasa da YMM'ler tarafından tam tasdik denetimi yapılmaya başlanmıştır. İlk yıl tam tasdik sayısı 13.367, 1996 yılında 11.189, 1997 yılında 15.555, 1998 yılında 17.067, 1999 yılında 17.722, 2000 yılında 18.647, 2001 yılında ise 18.722 adet olmuştur.[112]

Sonuç olarak 3568 sayılı Kanunun ikinci maddesinde YMM'lik mesleğinin üç temel fonksiyonu sayılmıştır. Bunlar: müşavirlik (danışmalık), denetim ve tasdiktir.[113]

Tasdik fonksiyonu Türkiye'ye özgü bir denetim türü olarak tanımlanabilir. Cangir (2001) bu faaliyeti, "aslında muhasebe ve finansal tablo denetimini de içeren detaylı bir vergi denetimi" şeklinde tanımlamıştır. Tam tasdik denetimi yaptıran vergi mükellefleri büyük ölçüde muhasebe/vergi danışmanlığı ihtiyacını, tam tasdik kapsamında hizmet aldığı YMM'den bu hizmetin içerisinde karşılamaktadır.[114]

---

[109] 9 seri no'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği

[110] Uzunoğlu, N. (1994), "YMM'ler Tarafından Düzenlenen KDV İadesi Tasdik Raporları İle İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Vergi Dünyası*, 159: s.59; Orhun, O. N. (1993), "Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporları İle İlgili Bir İç Genelge", *Vergi Dünyası,* 147: s. 34-35.

[111] Mülga 14 seri no'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği'nin A/1'inci bölümünde "*Ticari, zirai ve mesleki faaliyeti nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek durumunda bulunan gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerinden (dar mükellefler dahil) bir önceki yıl aktif toplamı 30 milyar (dahil) veya net satışlar toplamı 60 milyar (dahil) lirayı aşan ancak bir önceki yıl aktif toplamı 300 milyar ve net satışları toplamı 600 milyar lirayı aşmayanlar, gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ile bildirimlerin doğruluğunu yeminli mali müşavirlere tasdik ettirmek zorundadırlar.*" düzenlemesi yer almaktaydı.

[112] Cangir, N. (2001), "Muhasebecilik ve Müşavirlik Mesleği: Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Açısından Bir Değerlendirme", *Vergi Dünyası,* 241: s.32.

[113] Cangir (2001), a.g.e., s.31.

[114] Cangir (2001), a.g.e., s.32.

Tasdik işlemi, denetimden ayrı ve bağımsız bir niteliğe sahip değildir; bir denetim faaliyetidir. Düzenlemelerde tasdik ve denetim sanki iki ayrı konuymuş gibi bir durum varsa da her ikisinin tanımı birbirini içerdiğinden düzenlemelerin birbirinin tamamlayıcısı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.[115] Yaptığımız mevzuat incelemesi bu doğrultuda gerçekleştirilmiştir.

3.2. Tam Tasdik Denetimi İle İlgili Yasal Düzenleme ve Uygulamalar

Daha önce de açıkladığımız üzere 18 seri no'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinde "*Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi (tasfiye, birleşme ve devir ve beyannameleri dahil) vermek durumunda bulunan mükellefler, söz konusu beyannameleri ile bunlara ekli mali tablolarını ve bildirimlerini diledikleri takdirde yeminli mali müşavirlere tasdik*" ettirebilecekleri ifade edilmiştir. Bu tasdik işlemi "tam tasdik denetimi" olarak ifade edilmektedir.

Söz konusu tebliğde, YMM'lerin gerçekleştirecekleri beyanname **tam tasdikinin amacının**, ödenmesi gereken gelir ya da kurumlar vergisinin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu; bundan dolayı YMM'lerin, "*gerçek durumu tespit etmek için her türlü belgelerden yararlanmak ve her türlü inceleme tekniklerini kullanmak zorunda*" oldukları belirtilmiştir. Bu tasdiki yaparken vergiden istisna edilen konuların da denetlenmesi gerekmektedir. Ayrıca vergi mükelleflerinin kesinti yoluyla ödedikleri gelir ya da kurumlar vergisinin iadesini talep edebilme haklarının oluşması durumunda bu iadeyi tam tasdik raporuyla alabilmelerine de imkan tanınmıştır.[116]

Ayrıca anılan Tebliğe, "*gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini YMM'lere tasdik ettiren mükelleflerin, beyannamelerini ayrıca serbest muhasebeci veya serbest muhasebeci mali müşavirlere imzalatma zorunluluğu*" bulunmadığı ifade edilmiştir.

Yine vurgulamak gerekirse tam tasdik denetimi **zorunlu** olmayıp isteyen mükellefler tarafından yaptırılmaktadır. Ancak düzenlemeler teşvik niteliğinde bazı hükümler içermektedir. Öyle ki mükelleflerin tam tasdik denetimi sözleşmesi bulunmaması durumunda

---

[115] Çilingir, A. İ. Ö., Yıldırım, M. (2005), "Meslek Mensubunun Denetimden Doğan Sorumluluğu", *Vergi Dünyası*, 268: s.96.

[116] 31 seri no'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği; Akıl, M., Canpolat, E. (2002), "Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin YMM Raporuyla İadesi ve Gecikme Zammının Durumu", *Vergi Dünyası*, 248: s.99.

bazı işlemleri YMM'ler kanalıyla yapması mümkün olmamaktadır. Örneğin mükelleflerin YMM raporu ile alabileceği nakden KDV iadesi tutarının bir üst sınırı bulunmakta olup bu tutarı aşan kısmın mükellefe iadesi mali idarenin vergi denetçilerinin yaptığı vergi incelemesi sonucunda yapılabilmektedir. Ancak mükellefin tam tasdik sözleşmesi bulunması durumunda nakden KDV iadesine ilişkin üst sınır bulunmamaktadır. Bu nedenle bu gibi durumu bulunan mükellefler mevzuatta tam tasdik denetimi yaptırma zorunluluğu olmamasına rağmen KDV iadesini mali idarenin vergi denetçilerinin yaptığı vergi incelemesi sonucunda değil YMM'lerin KDV tasdik raporuyla almak adına yasal olarak tam tasdik denetimini yaptırma zorunluluğu bulunduğunu hissedebilmektedir.

Mezkur Tebliğde, tasdik işlemi; "*yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili bölümleri ile mali tablolar ve bildirimlerin uygun kısımları, yeminli mali müşavirlerce imzalanıp mühürlenmek ve tasdik raporu düzenlenmek suretiyle yerine*" getirileceği; "*Tasdik raporu ile beyannamede yer alan tutarlar arasında farklılıklar bulunduğu takdirde, beyanname(nin)* ***şerh düşülerek tasdik***" edileceği düzenlemesi yer almaktadır.

Tasdike esas alınan denetleme ilke ve standartları ile muhasebe ilke ve standartları, mevzuat hükümleri ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri göz önüne alınarak, Hazine ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan tebliğlerle belirlenmektedir. Bu tanımlarda bahsi geçen önemli kavramlar aşağıda kısaca açıklanmıştır:[117]

1.Muhasebe ilke ve standartları, muhasebe işlem ve kayıtları ile mali tabloların düzenlenmesinde işletmelerin temel alması gerekli olan ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanacak Tebliğler ile açıklanacak olan düzenlemeleri ifade etmektedir. Söz konusu belirlemeler Hazine ve Maliye Bakanlığınca Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri ile yapılmaktadır.

2.Denetleme ilke ve standartları, YMM tarafından verilecek tam tasdik hizmetinde uyulacak ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek esasları ifade etmektedir.

3.Rapor standartları ise inceleme ve denetleme sonucu YMM tarafından tasdik kapsamı ölçüsünde düzenlenecek ve Hazine ve Maliye Bakanlığınca bulunması zorunlu bilgileri içerecek rapor esaslarını göstermektedir.

---

[117] Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği'nin 3'üncü maddesi.

4. Mali tablolar ise "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği"ne ilişkin düzenlemeler uygun olarak çıkarılacak bilanço ve gelir tablolarını ifade etmektedir.

Söz konusu belirlemeler Hazine ve Maliye Bakanlığınca SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğleri ile yapılmaktadır.

a)Tam Tasdik Denetiminin Amacı

"Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği"'nin 5'inci maddesinde tam tasdikin amacının;

"*a) Gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tabloların yanıltıcı olmayacak biçimde eksiksiz ve gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesini sağlayarak kamunun istifadesine sunmak,*

b) Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin ilgili mevzuat yönünden olan taleplerin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak hak ve yararlarını korumak,

c) Vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde güveni hakim kılmak" olduğu belirtilmiştir. Bununla birlikte tasdik raporu ile ödenmesi veya iade edilmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinin ya da istisna edilmesi gereken kazancın doğruluğu da belirlenmektedir.

b)Tam Tasdik Denetimi Talebi ile YMM Seçimi

"Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği"'nin 6'ncı maddesinde vergi mükelleflerinin tam tasdiki yaptıracağı YMM'yi seçerken ücret faktöründen ziyade tasdik amacını gerçekleştirecek uzmanlık ve deneyimini esas alarak seçimi yapması gerektiği belirtilmiştir.

Buna karşılık YMM'ler de uzmanlık deneyimlerini ve yeteneklerini dikkate alarak, vergi mükellefleri tarafından teklif edilen tasdik (denetim) işini kabul edip etmemekte serbestlerdir[118].

Ayrıca anılan maddede, YMM'lerin "*üstlenecekleri tasdik işleminin kendilerine getirebileceği riski tespit etmek; tasdik kapsam ve programını belirlemek amacıyla gerekli araştırmalar yapmak*" zorunda oldukları belirtilmiştir. Bunun için "Serbest Muhasebeci Mali

[118] Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği'nin 52'nci maddesi.

Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği"'nin 52'nci maddesine göre YMM'lerin denetlenecek vergi mükellefleri hakkında araştırma yaparak aşağıdaki bilgilerden yararlanmaları gerekmektedir.[119]

"(*a) Genel bilgi;*

(aa) Şirketin ünvanı,

(ab) Hissedarlar ve hisse nispetleri,

(ac) Faaliyet konusu,

(ad) Özetlenmiş mali bilgiler (Bir önceki yıl),

Sermaye

İhtiyatlar

Vergi öncesi kâr

Cirolar

(ae) Organizasyon şeması,

(b) Personel Durumu;

(ba) Ödeme metodu,

(bb) Yan ödemeler,

(bc) Personel sayısı ve dağılımı,

(c) Muhasebe departmanı;

(ca) Çalışan muhasebe personel sayısı,

(cb) Muhasebe organizasyon şeması,

(cc) İdari ve muhasebe prosedürleri,

(cd) Hesap planı,

(ce) Muhasebe uygulama araçlarının tespiti (elle yazım veya bilgisayar),

---

[119] Örmeci, M. (1990), "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler ve Tasdik Konuları", *Vergi Dünyası,* 102: s.44-47.

(cf) Yönetime verilen raporlar,

(cg) İç kontrol organizasyonunun durumu.

(d) Satışlar;

(da) Satış cirosunun mamullere göre dağılımı,

(db) Satış ve tahsil metodları,

(dc) Satış sözleşmeleri ile ihracat dosyalarının düzeni,

(dd) Ortalama müşteri sayısı,

(de) Kendi grubuna dahil şirketlere satışlar,

(e) Satın alma;

(ea) Yıllık satın almanın parasal değeri,

(eb) Satıcıların adet olarak miktarı,

(ec) Satın alma departmanının çalışma usulü,

(ed) İthalat dosyalarının düzeni,

(ee) Kendi grubuna dahil şirketlerden satın almalar,

(f) Envanter;

(fa) Envanter sayımı metodu,

(fb) Fiziki sayımın süresi,

(fc) Fiziki sayımın denetimi,

(g) Üretim faaliyetlerinin muhteviyatı.

(h) Maliyet sisteminin saptanması.

(i) Sabit kıymetlerin durumu;

(ia) Yıllara göre dağılımı,

(ib) Değer kayıpları,

(ic) Sayımların kontrolü,

(j) Şirket borç ve alacaklarının durumu.

(k) Vergi idaresi ve diğer resmi kuruluşlarla ilişkileri.

(l) Son iki yıl bilanço ve kâr/zarar tablolarının fotokopileri.

(m) Özel bilgiler."

Bununla birlikte tasdik denetimini gerçekleştirecek YMM'nin, daha önce tasdik işlemini yapan veya yapmakta olan YMM'den de görüşme yapmak suretiyle bilgi edinmesi mümkün olabilir.

YMM'lerin yukarıda belirtilen bilgilerin ışığında tasdik denetimi ücretini, tasdik denetiminin kapsamı ve planlamasını tespit etmeleri gerekmektedir.[120]

YMM'lerce tasdik kapsamına giren mali tablolar ve beyannameler ile diğer belgelerin denetlenerek tasdiki vergi mükellefinin isteği üzerine yapılmaktadır. Tasdik denetimi zorunlu değildir.[121]

c)Tam Tasdik Denetim Sözleşmesi

"Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike ilişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliği"'nin 10'uncu maddesinin birinci fıkrasına göre, "*ilgililerce yaptırılacak tasdik hizmetinin tasdik sözleşmesine bağlanması ve sözleşme tarihinden itibaren 15 gün içinde bir örneğinin*" YMM'lerce Hazine ve Maliye Bakanlığına gönderilmesi zorunludur. Ayrıca bu maddeye göre tam tasdike ilişkin sözleşmelerin ilgili vergilendirme döneminin ilk ayı içinde düzenlenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan anılan maddede tam tasdik sözleşmesinde en az aşağıda yazılı hususlara yer verileceği belirtilmiştir:

"(*a) Tasdikin amacı, kapsamı, varsa özel nedenleri,*

---

[120] Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği'nin 9'uncu maddesi; Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği'nin 52'nci maddesi.

[121] Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği'nin 9'uncu maddesi.

Bununla birlikte Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği'nin 9'uncu maddesinde "*bankalar ve sigorta şirketleri, dış ticaret sermaye şirketleri, Sermaye Piyasası Kanunu'na göre menkul kıymetlerini halka arz etmiş olan veya arz etmiş sayılan şirketler, aracı kurumlar, yatırım ortaklıkları ve fonları ve* (Hazine ve Maliye) *Bakanlığın*(ın) *gerek gördüğü diğer şirketler ve kuruluşların hesap dönemlerine ilişkin mali tablolarını ve beyannamelerini bu Yönetmelik çerçevesinde tasdik*" ettirecekleri ifade edilmiştir. Buna karşın söz konusu Yönetmeliğin 7'nci maddesinde Yönetmelikte "*belirtilen konuların ve belgelerin tasdikine ilişkin olarak* (Hazine ve Maliye) *Bakanlığınca tebliğ çıkartılmadıkça, YMM'lerin bu konu ve belgelerle ilgili olarak tasdik işlemi*" yapamayacakları belirtilmiştir. Bu konuda Hazine ve Maliye Bakanlığı Tebliğ ile düzenleme yapmadığından dolayı anılan şirketlerin tasdik yaptırma zorunluluğu bulunmamaktadır.

(b) Yeminli mali müşavirlerce verilecek hizmetin niteliği ve süresi,

(c) Tarafların sorumluluk ve yükümlülükleri,

(d) Ücret."

Ayrıca söz konusu Yönetmeliğin aynı maddesinde sözleşmeye ilişkin aşağıdaki hususlar ifade edilmiştir:

"(1) *Tasdik sözleşmesi, yazılı gerekçe göstermek şartıyla taraflarca her zaman feshedilebilir. Feshedilen sözleşmeler, fesih tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde (Hazine ve Maliye) Bakanlığı'na bildirilir.*

(2) *Sürekli denetimlerde yıllık beyannamelerin ve buna ekli mali tabloların beyan edileceği aydan önceki üç ay içinde tasdik sözleşmesi feshedilemez.*"

Bununla birlikte, YMM'lerin yapacakları denetim, yazılı sözleşme ile belirlenip sözleşmelerde denetimin tasdik işlemine bağlı olup olmadığı denetime başlamadan önce tespit edilir ve her husus denetim sözleşmesinde açık olarak yer alır. Denetim sözleşmesinde en az aşağıdaki hususların yer alması zorunludur.[122]

"(*a) Sözleşmeyi yapan ilgililer,*

(b) Denetimin kapsamı,

(c) Hazırlanacak tablolar,

(d) Hesaplanan insan/saat,

(e) Denetimin yapılacağı yerler,

(f) Denetim kapsamına alınacak süre ve dönem,

(g) Varsa önceki dönem denetim yapan meslek mensubu,

(h) Denetimin başlama ve bitiş tarihleri,

(ı) Raporun teslim edileceği tarih,

(k) Denetimde görev alacak elemanlar."

---

[122] Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği'nin 51'inci maddesi.

Öte yandan, 18 seri no'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği'nin "Özel durumlarda sözleşme" başlıklı I/B.2'nci kısmında konuya ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

"*İşe yeni başlayan mükelleflerden beyannameleri ile eklerini tasdik ettirmek isteyenler, kalan süre için sözleşme düzenleyeceklerdir. Yeminli mali müşavirin her ne sebeple olursa olsun mesleki faaliyetini süresiz terk etmesi veya sözleşmenin feshedilmesi nedeniyle başka bir yeminli mali müşavirle sözleşme imzalanması halinde de sözleşme, kalan süre için yapılacaktır. Bu durumda tasdikle ilgili her türlü bilgi ve belgeler, devralan yeminli mali müşavire aktarılmak zorundadır.*

Sözleşme döneminden sonra yeminli mali müşavirin ölüm, meslekten çıkartılma ve diğer nedenlerle mesleki faaliyetini süresiz terk etmesi halinde, bu yeminli mali müşavirle sözleşme imzalayan mükellefler, diledikleri takdirde beyannamelerini faaliyette bulunan başka bir yeminli mali müşavire tasdik ettirebilirler.

İşe yeni başlayan veya önceki sözleşmesi herhangi bir nedenle fesh edilen mükelleflerden beyannameleri ile eklerini tasdik ettirmek isteyenler işe başlama veya fesih tarihinden itibaren bir ay içinde yeminli mali müşavir ile sözleşme düzenleyeceklerdir."

Bununla birlikte, *"mükelleflerin diledikleri taktirde süresinden sonra da tam tasdik sözleşmesi düzenlemek suretiyle tam tasdik hizmetinden yararlanmaları mümkün bulunmaktadır. Bu takdirde sözleşmenin vergilendirme döneminin tamamını kapsaması gerekir. Ancak, süresinden sonra tam tasdik sözleşmesi düzenlenmesi halinde, mükelleflerin Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarı aşan katma değer vergisi iade taleplerinin yeminli mali müşavirlerin tasdik raporlarına göre yerine getirilmesi mümkün olmayacaktır.*"[123]

d)Tam Tasdik Denetimi Ücreti

YMM'lerle yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi tasdik sözleşmesi düzenleyen mükellefler, her yıl Hazine ve Maliye Bakanlığınca yayımlanmakta olan ücret tarifesinde yer alan ilgili beyannameye ait tam tasdik denetim ücretini ödeyeceklerdir.[124] Söz konusu ücret tarifesinde belirtilen ücret asgari tutar olup bu tutarın altında tasdik denetimi

[123] 29 seri no'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği'nin 4'üncü kısmının 3'üncü paragrafı.

[124] 18 seri no'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği'nin I/C kısmı.

işinin kabul edilmesi yasaktır. Bununla birlikte denetim hizmetini alan vergi mükellefi ile YMM asgari ücretin üzerinde bir belirleme yapabilirler. [125] Asgari tutar altında çalışma yasağına uymayanlar hakkında disiplin cezası uygulanmaktadır. [126]

e)Tam Tasdik Denetiminin Yapılış Şekli ve Yeri

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği'nin 48'inci maddesinde denetim, "*muhasebe bilgilerinin ilgili mevzuat ve Genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik çalışma*" olarak tanımlanmıştır. Yönetmeliğin 49'uncu maddesinde denetimin amacının; "*şirket, kurum ve kuruluşların sahip ve ortaklarına, alacaklıları ile kredi kuruluşlarına, işçi ile işveren kuruluşlarına, Devletin ekonomik ve idari birimleri ile ayrıca vergi idaresine bunların mali tablolarında yer alan kayıtların gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğunu ortaya koymak*" olduğu ifade edilmiştir. Yönetmeliğin 50'nci maddesinde, "*kurum ve kuruluşların ilgililere sundukları bilgilerin gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğu tarafsız meslek mensubunca;*

(a) Kurum ve kuruluşların varlıklarının kurum ve kuruluşların yararına kullanılıp kullanılmadığının,

(b) Varlıkların adet ve değer olarak kayıtlarda gösterilip gösterilmediğinin,

(c) Varlıkların ilgili mevzuat ve muhasebe prensiplerine uygun ve doğru olarak değerlendirilip, değerlendirilmediğinin,

(d) Varlıklara giren ve çıkan değerlerin kayıtlarda tam ve doğru olarak yer alıp almadığının,

(e) İşletmenin borç ve alacaklarındaki artış ve azalışların tam ve doğru olarak gösterilip gösterilmediğinin,

---

[125] Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği'nin 46'ncı maddesi; Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmeliği'nin 12'nci maddesi.

[126] Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmeliği'nin 11'inci maddesi.

(f) Kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetleri sonucu varlık artış ve azalışlarının kayıtlar ile mali tablolarda tam ve doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığının,

(g) Mali tabloların ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun düzenlenip düzenlenmediğinin,

(h) Malî tablolara dayalı vergi beyannameleri ile diğer beyanname ve belgelerin ilgili mevzuata uygun olup olmadığının denetim standartlarına göre,

tespiti ile" gerçekleşeceği belirtilmiştir.[127]

18 seri no'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği'nin II/D kısmında YMM'lerce yapılacak denetim ve denetimin niteliğine ilişkin olarak şu açıklamalar yapılmıştır: YMM'lerin, tam tasdik sözleşmesi imzaladıkları mükelleflerin vergiye müteallik bütün işlemlerini sürekli olarak denetlemeleri esastır. YMM'ce tasdik edilecek yıllık gelir ya da kurumlar vergisi beyannamesi ile ilgili defter ve belgeler üzerinde yapılacak denetim, cari denetim şeklinde olması gerekmektedir. Yıl içinde yapılacak bu denetimlerde mükellef tarafından yapılan hataların anında düzeltilmesi esastır. Vergi mevzuatına aykırı hususların mükellef tarafından düzeltilmemesi halinde, bu aykırılıkların ve karşıt inceleme sırasında nezdinde karşıt inceleme yapılan mükellefle ilgili olarak tespit edilen vergi mevzuatına aykırı hususların, YMM'ler tarafından tasdik raporlarında belirtilmesi gerekmektedir.

YMM'lerin, sürekli denetim kapsamında belirli aralıklarla haber vermeksizin kasa sayım ve stok tespiti yapabileceği, yıl sonu envanter çalışmalarını denetleyebileceği ya da tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt incelemeler yapabileceğine yönelik mevzuatta düzenleme bulunmaktadır.[128]

Tam tasdik denetiminin, işletmenin iş yerinde yapılması esastır. Denetimin iş yerinde yapılmasının imkânsız olduğu hallerde inceleme, tasdiki yapacak YMM'nin bürosunda

---

[127] Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Yapacakları Denetimlerle İlgili Çalışma Usul ve Esasları" başlıklı üçüncü bölümü.

[128] Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği'nin 8'inci maddesi.

yürütülür. Bu takdirde işletmenin gerekli defter ve belgeleri YMM'ye bir tutanakla teslim edilir.[129]

f)Tam Tasdik Denetiminde YMM'lerin Yetkileri

18 seri no'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği'nin II/C kısmında, YMM'lerin, tam tasdik yetkisi ile ilgili olarak sözleşme yaptıkları işletmelerin;

"-*Tüm defter, kayıt ve belgelerini gizli olsalar dahi incelemek,*

-*Tasdik işlemini ilgilendiren tüm bilgiler yöneticilerden, iç denetçilerden ve diğer ilgililerden istemek,*

-*Şirketlerin yönetim kurulu ve genel kurul toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda istenildiği takdirde tasdik faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak,*

yetkisine haiz" oldukları belirtilmiştir.[130] Anılan kısımda ayrıca aşağıda yer alan açıklamalar yapılmıştır:

(1) Kamu idare ve müesseseleri, YMM'lerin tasdik konusu ile sınırlı olmak üzere isteyeceği bilgileri vermekle yükümlüdürler. Bilgiler yazı ile istenir; yazıda tasdik konusu ile ilgili husus ve sözleşme içeriği belirtilir.

(2) YMM'ler, vergi incelemelerinde tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşmalarda vergi yargısında, mükellefle veya vergi sorumlusu ile beraber hazır bulunabilirler ve açıklamalar yapabilirler.

Diğer taraftan, YMM'ler, tam tasdik yapacakları vergi mükelleflerinin işlemleriyle sınırlı olmak üzere karşıt inceleme yapabilirler.

---

[129] Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği'nin 11'inci maddesi.

[130] Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği'nin 12'nci maddesinde de bu düzenlemeler yer almaktadır.

g) Tam Tasdik Denetiminde Araştırma ve İncelemenin Planlanması

Planlamanın, tam "*tasdikin mahiyeti, kapsamı ve zamanlaması dikkate alınarak, çalışmanın doğru bir biçimde yönlendirilmesi, sistemli bir şekilde yürütülmesi ve nihai amaca ulaştırılması için*" yapılacağı belirtilmiştir.[131]

Tam tasdik denetimi ile ilgili olarak yapılacak planlamada;

"(*a) İşletmenin organizasyonu, iç kontrol sistemi, çalışma tarzı, üretim süreci ve iş akışı ile işletmenin içinde bulunduğu sektör vb. hususlarda gerekli araştırmaların yapılması,*

(b) Mali tablolar, önceki döneme ait çalışma kağıtları ve tasdik raporları, vergi inceleme raporları ve diğer işletme ile ilgili raporların gözden geçirilmesi,

(c) İşletmenin muhasebe politikasının incelenmesi; yayınlanan muhasebe standart ve ilkelerine uygunluğunun araştırılması,

(d) Tasdik çalışması sırasında bilgi alınabilecek ve veri hazırlayacak işletme personelinin belirlenmesi ve bunlar arasında koordinasyonun sağlanması,

(e) Yazılı tasdik çalışma planının hazırlanması,"

gereklidir. [132]

Denetim öncesi saptanan hususların bu değerlendirmede göz önünde bulundurularak planlama yapılması gerekmektedir[133]. Denetimin zaman sürecini, denetimde görevlendirilecek personel sayısını ve iş bölümünü, iç kontrol organizasyonundan yararlanıp yararlanılmayacağını, denetimde ağırlık verilecek hususları içeren yazılı bir denetleme programının YMM tarafından hazırlanması ve çalışma dosyası açılarak denetime başlanması şarttır.[134]

---

[131] Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği'nin 13'üncü maddesinin ilk fıkrası.

[132] Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği'nin 13'üncü maddesi.

[133] Uğur, O. (1999), "Türkiye'de Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları", *Vergi Dünyası*, 214: s.49.

[134] Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği'nin 53'üncü maddesi.

h) Tam Tasdik Denetiminde Kanıt Toplama ve Denetim Teknikleri

YMM'lerin tam tasdik denetimin yürütülmesi sırasında tasdikle ile ilgili yeterli miktarda güvenilir kanıtları toplaması gerekmektedir. Kanıt miktarının yeterli olup olmadığının belirlenmesinde, kanıtın nitelik ve nicelik açısından önemi; hatalı veya hileli olma riski, güvenirliği gibi hususlar göz önünde bulundurulur.[135]

Kanıt toplamada amacın; "*tasdik konu ve kapsamı ile sınırlı olmak kaydıyla;*

(a) Tüm varlık, kaynak, gelir ve giderlerin gerçek olup olmadığı ve bunlara ilişkin bütün işlemlerin doğru kaydedilip, kaydedilmediği,

(b) Mali tablolara yansıtılması gereken bütün işlem ve hesapların bu tablolarda gerçek şekliyle yer alıp almadığı,

(c) Varlıklara ilişkin hakların ve borçlara ilişkin yükümlülüklerin işletmeye ait olup olmadığı,

yönünden fiili durum ve belgelerin esas alınarak araştırılması" olduğu belirtilmiştir.[136]

YMM'ler tam tasdik denetiminde bilgi ve belgelerin toplanması konusunda, [137] "*kurum ve kuruluşların mali tablolarında yer alan; varlık, kaynak, gelir ve giderlerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının ve kayıtlara doğru geçirilip geçirilmediğinin tespiti için gerekli bilgi ve belgeleri toplamak ve değerlendirmek amacı ile aşağıdaki çalışmaları yerine getirmelidir.*

(a) Muhasebe denetimi;

aa) Muhasebede kayıt ve matematiksel hataların tespiti,

bb) Muhasebe hesaplarında hata ve hilelerin tespiti,

cc) Muhasebe hesaplarına intikal etmeyen kayıt dışı işlemlerin tespiti,

---

[135] Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği'nin 14'üncü maddesinin ilk fıkrası.

[136] Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği'nin 14'üncü maddesinin ikinci fıkrası.

[137] Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği'nin 55'inci maddesi.

dd) Muhasebe kayıtlarının genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ile mevzuata uygunluğunun tespiti,

ee) Muhasebe yöntem ve politikalarının geçmiş yıllar ile mukayesesi ve değişikliklerin nedeninin araştırılması.

(b) Bilanço denetimi;

aa) Aktif ve pasif hesapların denetimi,

bb) Dönem içi mizanlar ile hesapların bilançoya doğru yansıtılıp yansıtılmadığının kontrolü,

cc) Bilanço gününden önce meydana gelen ve sonradan tespit edilen işlemlere ait kayıtların kontrolü,

dd) Envanter işlemlerinin yapılması ve kontrolü,

ee) Kapanış kayıtlarının kontrolü.

(c) Gelir tablosunun denetimi;

aa) Hasılat ve maliyet hesapları ile randıman ve firelerin kontrolü,

bb) Gelirlerle bu gelirlerin elde edilmesinde yapılan giderlerin karşılaştırılması,

cc) Gelir ve gider hesaplarının ilgili mevzuata uygunluğunun kontrolü.

(d) Vergi Denetimi;

aa) Muhasebe belgelerinin mevzuata uygunluğu,

bb) Muhasebe defterleri ve kayıtlarının mevzuata uygunluğu,

cc) Muhasebe kayıtlarına geçmeyen işlemlerin ve belgelerin tespiti,

dd) Aktif ve pasif hesapların değerlemelerinin mevzuata uygunluğu,

ee) Alış, satış, dış ticaret, gelir ve giderlerde hata ve hilelerin tespiti,

ff) Vergi matrahının doğruluğunun tespiti,

gg) Vergi beyannamelerinin (yıllık, münferit ve özel) mevzuata uygunluğunun tespiti.

(e) Tabloların mali analizleri.

(f) Bilançoların muhasebe kayıtlarına uygunluğunun kontrolü.

(g) Bilanço kalemlerinin standart şekle uygunluğunun kontrolü.

(h) Dönem sonuçlarının yıllık beyannameye intikalinin mevzuata uygunluğunun kontrolü."

YMM'ler tam tasdik denetiminin yürütülmesinde kanıtları aşağıdaki ve benzeri tekniklerle toplarlar: [138]

"(***a) Sayım ve envanter incelemesi:*** *İşletme kayıtlarında gösterilen mevcut ve borçların ilgili mevzuat hükümlerinde öngörülen belgelerle doğrulanması, fiili ve kaydi envanterlerin yapılması işlemidir.*

(b) Belge incelemesi: *İşletme muhasebe kayıtlarının belgelere dayandırıldığının doğrulanması; ibraz edilen belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğunun araştırılmasıdır.*

(c) Bilgi toplama: *İşletme muhasebe kayıtları ve belgeler konusunda gerekli açıklığın olmadığı hallerde ilgililerden bilgi alınması; alınan bilgilerin tutanakla tespit edilmesidir.*

(d) Doğrulama: *İşletme kayıtlarında yer alan hususların ilgili üçüncü şahıslar nezdindeki defter ve belgeler üzerinde araştırılarak tespit yapılmak suretiyle doğrulanmasıdır.*

(e) Karşılaştırma ve puantaj: *Aralarında uygunluk bulunması gereken tutarların karşılaştırılması; toptan aktarmaların kontrolü, kayıt ve belge üzerindeki her türlü aritmetik işlemlerin doğruluğunun araştırılmasıdır.*

(f) Analitik inceleme: *İşletme hesap ve işlemlerinde ortaya çıkması gereken normal sonuçlarda, varsa sapmaların tespit edilmesi amacıyla, cari yıl hesaplarının aylık veya yıllık olarak randıman, verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanımı vb. bakımlardan; önceki yıl hesap ve işlemleriyle, kapasite raporlarındaki sonuçlarla, bütçe verileriyle veya sektör ortalamasıyla, teknolojik unsurlar dikkate alınarak oran ve trend analizi gibi istatistik yöntemler uygulanarak sonuçların olması gerekenlerle karşılaştırılması ve değerlendirilmesidir.*"

Tam tasdik denetiminde **karşıt inceleme** yoluyla da kanıt toplanabilir. Denetime konu işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasını sağlamak için YMM'ler tarafından tam tasdik

---

[138] Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği'nin 15'inci maddesi.

denetimi yapılan mükellefin gelir veya kurumlar vergisi matrahının doğruluğunu tespit amacıyla yapılır. Tam tasdik denetimde, mükellefin durumuna göre bu konudaki sorumluluk YMM'ye ait olmak üzere karşıt incelemenin yapılıp yapılmayacağı veya hangi aşamaya kadar yapılacağına tam tasdiki yapan YMM'nin karar vermesi gerekmektedir.

Sürekli denetimin esas olduğu tam tasdik denetiminde yukarıda izah edilen teknikler, hesapların niteliği, hacmi ve bu tekniklerin özellikleri göz önünde bulundurularak YMM'nin belirleyeceği aralıklarla, tasdik sözleşmesi tarihinden tasdik raporu tarihine kadar uygulanması gerekmektedir. [139]

YMM'ler denetimin her safhasında planlama ve kontrolü etkin ve yeterli şekilde yerine getirmelidirler. Denetim faaliyetinde görev alan elemanların çalışmalarının yönlendirilmesi ve denetimin amacına uygun bitirilmesi, denetim sorumluluğunu üstlenen meslek mensubunun görevidir.[140]

Konuya ilişkin olarak 29 seri no'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinin I/2'nci kısmında şu düzenlemeler bulunmaktadır: "*Yeminli mali müşavirler tam tasdik kapsamında yaptıkları denetimin yeterli olup olmadığını değerlendirirken Tasdik Yönetmeliğinin yukarıda değinilen hükümleri çerçevesinde yeterli miktarda güvenilir kanıt toplanıp toplanmadığının yanısıra aşağıda sayılan ve benzeri diğer hususları da dikkate alacaklardır.*

(a) Tam tasdik hizmeti verilen mükellefin vergi yükümlülüklerini yerine getirmedeki genel durumu.

(b) Mal ve hizmet alış bedellerinin ödenme şekli.

(c) Mal ve hizmet alışlarının uzun süreli ve devamlı olarak aynı kişilerden yapılıp yapılmadığı.

(d) Tam tasdik hizmeti verilen mükellefin mal ya da hizmet satın aldığı kişilerin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ile bunlara ekli mali tabloların yeminli mali

---

[139] Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği'nin 15'inci maddesi.

[140] Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği'nin 54'üncü maddesi.

müşavirlerce tasdik edilip edilmediği veya bu amaçla yapılan ve devam eden bir sözleşmenin olup olmadığı.

Yeminli mali müşavirlerin müteselsil sorumluluk, disiplin hükümleri ve diğer yaptırımlarla karşılaşmamaları açısından topladıkları kanıtların ve yaptıkları denetimin yeterli ve güvenilir olduğu konusunda gerekli titizliği göstermeleri gerekir."

i) Hataların Düzeltilmesi ve Hilelerin Ortaya Çıkarılması

Tasdik Yönetmeliği'nin 16'ncı maddesinde konuya ilişkin aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır:

"*Hata ve hilelerin önlenmesi veya ortaya çıkarılması konusundaki temel sorumluluk işletme yönetimi ve yeminli mali müşavire aittir. Yeminli mali müşavir, tasdik konusu ve belgelerin ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğu ve gerçek durumu yansıtması yönünden önemli etkileri olabilecek hata ve hileleri düzeltecek veya ortaya çıkaracak şekilde planlamak ve yürütmekle yükümlüdür.*

Yeminli mali müşavir, tasdik konusu ve belgelerin doğruluğu ve gerçeği yansıtmasına olan olumsuz etkileri giderebilecek hata ve hileleri, düzeltme önerisiyle birlikte işletme yönetimine bildirir. İşletme yönetiminin bunları düzeltmesi halinde tasdik konusu belgeler tasdik edilir. Hataların düzeltilmesi istendiği halde, düzeltilmez ise veya hileli bir durumun tespiti halinde durum, bir raporla ilgili mercilere bildirilir."

j) Çalışma Kâğıtları

Tasdik Yönetmeliği'nin 17'nci maddesinde konuya ilişkin aşağıdaki hususlar yer almaktadır:

"*Yeminli mali müşavirlerin denetleme faaliyetleri ile ilgili olarak düzenli ve yeterli bir kayıt düzenine sahip olmaları gerekir. Kayıt düzeni; Çalışma kâğıtları ve bunların dosyalanması ile sağlanır. Çalışma kâğıtları, izlenen denetleme yöntem ve teknikleri*ni*, uygulanan denetleme testlerini, toplanan bilgileri ve incelemelerle ilgili olarak ulaşılan sonuçları gösteren hazırlanması zorunlu belgelerdir. Çalışma kâğıtlarında en az aşağıdaki hususlar yer alır.*

a) Her çalışma kağıdında bir başlık bulunur. Bu başlık denetlenen müşteriyi, denetlemenin yapıldığı dönemi, çalışma kağıdının konusunu, hazırlayan yeminli mali müşavirin ad ve paraflarını ve hazırlama tarihini içerir.

b) İyi bir dosyalamanın yapılması açısından kağıtlar uygun bir düzende kodlanır.

c) Tamamlanmış çalışma kağıtlarında; yapılan denetleme yöntem ve teknikleri ile ilgili hususlar, puantaj işaretleri ve sembollerin anlamları açıkça gösterilir ve yeterli açıklamalara yer verilir.

d) Çalışma kağıtları, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, defter kayıtlarının ve buna göre düzenlenmiş mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ne ölçüde uygun hazırlanmış olduğu hususlarında güven yaratacak şekilde açıklık taşır.

e) Her çalışma kağıdında hazırlanma amacına uygun yeterli bilgi belirtilir.

Çalışma kağıtlarının mülkiyeti yeminli mali müşavire aittir. Bunların, çalışma dosya içinde, düzenlenmelerini izleyen yıldan itibaren 10 yıl süreyle; bu süre içinde hukuki ihtilafa konu olan dosyaların ihtilafın sonuçlanmasına kadar, saklanması ve yetkili mercilerce istendiğinde ibraz edilmesi zorunludur."

Diğer taraftan, "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği"'nin "Denetim Çalışma Kâğıtları ve Çalışma Dosyası" başlıklı 56'ncı maddesinde de bu konuyla ilgili düzenlemeler bulunmaktadır. YMM'lerin denetimlere ilişkin çalışma kağıtları formu düzenlemesi gerektiği, söz konusu formun, en az aşağıdaki bilgileri içermesi kaydıyla serbestçe düzenlenebileceği belirtilmiştir.

"*a)Denetlenen müşteri, denetimin dönemi, hazırlandığı tarih, hazırlayan meslek mensubunun adı ile sorumlu meslek mensubunun imzası yer almalıdır.*

b)İleride denetim faaliyeti araştırıldığında; meslek mensubunun savunmasını temin edecek şekilde; yapılan denetim çalışmalarının tüm safhalarını ve sorumluluk safhalarını göstermelidir. Bir yılı kapsayan denetimlerde denetimin en az her ay yapılması ve çalışma kâğıtlarının aylık denetim faaliyetlerini göstermesi zorunludur.

c)Hesapların tetkikinde kullanılan özel işaretlerin açıklanması, hesap teyitleri, meslek mensubunun iç kontrol sisteminden yararlanıp yararlanmadığı veya düşünceleri açıkça gösterilmelidir.

d)Denetim programına göre denetimi yapılan hususlar ile aksayan denetim faaliyeti konuları nedenleri ile belirtilmelidir."

k)Denetimin Sonuçları ve Raporları

3568 sayılı Kanuna göre YMM'lik ruhsatı ile mührünü almış ve YMM Odalarının çalışanlar listesine kayıtlı YMM'lerin tam tasdik denetiminin sonuçlarını, usul ve esasları 18 seri no'lu SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği ile belirlenen "Yıllık Gelir ve Kurumlar

Vergisi Beyannamesi Tasdik Raporu"'na bağlamaları gerekmektedir. Tam tasdik raporu, vergi matrahının, mali tablolar ve diğer hususların doğruluğuna ilişkin değerlendirmeler içerir. Ayrıca raporun, tespit edilmiş dispozisyona uygun olarak, kolay anlaşılır, kısa cümleler halinde açık bir üslup ile kaleme alınması; yapılan açıklamaların tereddüde mahal vermeyecek nitelikte olması gereklidir. [141]

Sürekli denetlemeyi gerektiren tam tasdik raporlarında, mali tablo ve raporlar üzerinde doğrudan veya dolaylı etkisi olan veya olması muhtemel her türlü mevzuat aykırılıkları ve mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanıp hazırlanmadığının belirtilmesi gerekmektedir. Ayrıca YMM'ler, bir bütün olarak ele alınan mali tabloların gerçeğe uygunluğu ve doğruluğu hakkında edindiği kanaatini; tespit olunan beyanların ilgili mevzuat hükümleri ve mali tablolar ile uyumlu olup olmadığı yolundaki görüşünü ortaya koymakla yükümlüdür. [142]

Tam tasdik denetim raporları YMM'nin denetim sonucu oluşan görüşüne göre;[143]

a)Olumlu rapor; denetim faaliyetinin bitiminde YMM'nin olumlu görüşünü ihtiva eden raporudur.

b)Şartlı denetim raporu; YMM'nin denetim sırasında karşılaştığı denetim kapsamındaki sınırlamalar ile denetlenmesini istediği halleri ihtiva eden rapordur.

c)Olumsuz rapor; YMM'nin, denetim sırasında incelenen yerlerin ve kuruluşların gerçek durumunu yansıtmadığı kanaatine varması sonucu düzenlediği rapordur.

Tam tasdik raporlarının, anılan Tebliğe göre aşağıda belirtilen rapor dispozisyonuna uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Raporda aşağıda yer alan bölümlere ve asgari bilgilere yer verilmelidir:[144]

"***I -GENEL BİLGİ***

---

[141] Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği'nin 19'uncu maddesi.

[142] Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği'nin 19'uncu maddesi.

[143] Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği'nin 59'uncu maddesi.

[144] 18 seri no'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği'nin III/B'e kısmı.

Bu bölümde asgari aşağıdaki bilgiler yer alacaktır:

-Mükellefin adı-soyadı veya ünvanı, vergi numarası, bağlı bulunduğu vergi dairesi, bağlı bulunduğu meslek teşekkülü ve sicil numarası.

-İştigal konusu.

-Varsa sanayi sicil belgesi ve kapasite raporu özeti,

-İletişim araçları (telefon, teleks, faks vb.) sayısı ve numaraları ile defterlere kayıtlı olup olmadığı.

-Ortaklık olması halinde ortakların ad ve soyadları i1e adresleri (ortak sayısının 10'dan fazla olması halinde sadece hisse nisbetleri % 5 ve daha fazla olan ortaklar yazılacaktır).

-Mükellefin iş hacmi, tasdik döneminde çalıştırdığı işçi sayısı,

-Mükellefin iş merkezi, şubeleri, depoları vb. yerleri.

-Varsa yatırım teşvik belgesine ait bilgiler.

-Tasdik döneminde kullandığı krediler ve kredi kullandıran banka şubeleri

-Tasdik dönemine ilişkin bilançolar ve gelir tabloları.

-Muhasebe işlemlerinden sorumlu olanların kimlik bilgileri ile 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat alıp almadıkları.

-Gerekli görülen diğer hususlar.

II- USUL İNCELEMELERİ [145]

A) Mükellefin Belge ve Kayıt Düzenine İlişkin Bilgiler

Bu bölümde asgari aşağıdaki hususlar tespit edilecektir.

- Yasal defterlerin tasdikine ilişkin bilgiler.

- Defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin usulüne uygun olup olmadığı.

- Defter kayıtlarının kayıt nizamına, muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleri ve genel muhasebe kurallarına uygun olup olmadığı.

---

[145] 29 seri no'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği

- Yıl içinde verilmesi gereken katma değer, muhtasar ve benzeri beyannamelerin süresinde verilip verilmediği.

B) Denetleme Yöntemine İlişkin Bilgiler

Bu bölümde yeminli mali müşavirler tam tasdik çalışmalarının yürütülmesinde uyguladıkları denetim yöntemini, kanıt toplama tekniklerini ve denetim ile ilgili açıklanmasını gerekli gördükleri diğer hususları açıkça belirteceklerdir.

Bu bölümde asgari aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

- Tasdik Yönetmeliğinin 13 üncü maddesi hükmüne uygun olarak denetim planlanması ile ilgili bilgiler.

- Kanıtların toplanmasında uygulanan teknikler.

- Uygulanan inceleme testleri ve izlenen inceleme yöntem ve teknikleri.

- Denetimin yapıldığı tarihler ayrı ayrı belirtilmek suretiyle yıl içerisinde tam tasdik hizmeti verilen mükellefin işlemlerinin hangi aralıklarla denetlendiğine ilişkin bilgi.

Yeminli mali müşavirler bu bölümde ayrıca topladıkları kanıtların yeterli miktarda ve güvenilir olduğunu, izledikleri denetleme yöntem ve tekniklerinin tasdik ettikleri beyanname ve buna ekli mali tablo ve bildirimlerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının belirlenmesi açısından uygun ve yeterli olduğunu gerekçeli olarak açıklayacaklardır.

III- HESAP İNCELEMELERİ

Bu bölümde asgari aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur:

-Mal ve hizmet alış ve satış faturalarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığı.

-Nakit ödemelerin ve borç-alacak ilişkilerinin mal ve hizmet akımıyla uyumlu olup olmadığı, bankalar ve diğer finans kuruluşları ile ilişkilerin mahiyeti.

-Amortisman, yeniden değerleme, yatırım indirimi, her türlü istisna ve muafiyet, finansman fonu ve benzeri tutarların doğru hesaplanıp hesaplanmadığı.

-Bilançoda yer alan kalemlerin defter kayıtlarını tam ve doğru olarak yansıtıp yansıtmadığı, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde belirtilen ilkelere uygun olup olmadığı

Bu kısımda gerekli görülen işlemler için açıklamalara yer verilecek ve bilanço üzerinde tasdik incelemesi sırasında tespit edilen, ancak mükellef tarafından düzeltilmeyen varsa vergi mevzuatına aykırı hususlar olması gereken şekliyle belirtilecektir.

-Gelir tablosunda yer alan gelir ve giderlerin defter kayıtlarına, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine uygun olup olmadığı.

Bu kısımda ayrıca gelir tablosunda yer alan kalemlerden yeniden değerleme, şüpheli alacak karşılıkları, amortismanlar ve reeskontlar gibi hesaplama özellikleri olan kalemlerin mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığı belirlenecektir.

-Ek mali tabloları düzenlemek zorunda olan mükelleflerin ek mali tablolarında yer alan bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı.

-İmalatçılarda, analitik inceleme yöntemleri kullanılmak suretiyle, üretimin yapılan her türlü sarfiyattan yararlanılarak üretim kapasitesi ile karşılaştırılması ve bu yönden mamül mal miktarı ile uyumlu olup olmadığı.

-Yeniden değerlemeye tabi iktisadi kıymetlerin işletmenin bilançosunun aktifinde yer alıp almadığı.

-Yeniden değerleme ve amortismanların hesaplanması işlemleri ve bu işlemlerin mevzuata uygun yapılıp yapılmadığı.

-Değer, artış fonlarının sermayeye eklenmesinde, fonun hesaplanmasının, doğruluğunun ve sermayeye eklenmesi işlemlerinin ilgili mevzuata uygun yapılıp yapılmadığı.

-Gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilen işlemlere ilişkin tutarlar ile muafiyet tutarlarının mevzuat hükümlerine uygun olarak hesaplanıp hesaplanmadığı.

-İndirimli kurumlar vergisi (yatırım indiriminin) mevcudiyeti halinde; indirimli kurumlar vergisinden (yatırım indiriminden) faydalanabilmek için gerekli olan şekil şartları ile yatırım teşvik belgesinde belirtilen şartlara ve ilgili mevzuatta öngörülen diğer şartlara uyulup uyulmadığı.

Bu çerçevede indirimli kurumlar vergisine (yatırım indirimine) konu yatırım nedeniyle alınan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olup olmadığı tespit edilecek şüphelenilen durumlarda ilgililerin mükellefiyet durumlarına ilişkin vergi dairelerinden ve diğer kamu idarelerinden bilgi alınarak gerekli yapılacak, yatırım harcamalarının; yatırımın yapıldığı yerde fiziki kontrol edilmek suretiyle kayıtlara yansıtılan harcamalarla fiili arasındaki uygunluğu sağlanacaktır.

-Değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin değerlemelerinin nasıl ve hesaplama yöntemine ilişkin ayrıntılı bilgiler.

-Yeminli mali müşavirce gerekli görülecek diğer hususlar.

-Yeminli mali müşavirler beyannamelerini tasdik edecekleri mükelleflerle ilgili olarak, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre oluşacak ticari kardan vergiye matrah olacak mali kâra geçişin doğruluğundan da sorumludurlar. Bu itibarla tasdik raporunda ticari kâra hangi kalemlerin ilave edilerek ve hangi kalemlerin çıkartılarak mali kâra ulaşıldığı belirtilecektir.

IV-SONUÇ

Bu bölümde yeminli mali müşavirler, beyannamesini tasdik edeceği mükellefin, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre olması gereken ticari kâr ile vergiye matrah olacak mali kârı ve bu iki tutar arasındaki kalemleri net bir şekilde belirteceklerdir. Ayrıca ödenmesi gereken vergi ve fonlar da hesaplanarak bu bölüme dahil edilecektir. Kurumlar vergisi için hesaplanan asgari kurumlar vergisinin matrahı ve miktarı ile dağıtılacak kar payı üzerinden tevkif edilmesi gereken vergiler de raporun bu bölümünde yer alacaktır.

Yukarıda belirtilen hususlarla ilgili olarak tasdik raporunda yapılacak açıklamaların ayrıntılı olması gerekmektedir. Yeminli mali müşavirler tasdik ettikleri beyannamelerde yer alan bilgilerin doğruluğunun ve gerçeğe uygunluğunun ispatında kullanılabilecek delil olabilecek her türlü bilgi ve belgeyi tasdik raporuna ekleyeceklerdir."

Söz konusu Tebliğde, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yıllık vergi inceleme plan ve programlarının, YMM'lere tam tasdik yaptırmayan vergi mükelleflerinin hesaplarının öncelikle incelenmesi esasına dayandırılacağı ifade edilmiştir. Bu düzenleme ile vergi mükellefleri, YMM'lere tasdik yaptırmaya teşvik edilmektedir.[146] Konuya ilişkin olarak Saygılıoğlu (2015); YMM'liğin, vergi idaresi adına işlem ve denetim yapmak için var olduğu; dolayısıyla vergi mükelleflerinin beyannamelerinin tam tasdik kapsamında onaylanması durumunda söz konusu mükelleflerin prensip olarak incelendiğinin anlaşılması gerektiği; ancak uygulamada bu durumun bu şekilde olmadığı, tam tasdik yaptıran bir şirketin incelenmesi ötelenerek öncelikle tasdik yaptırmayan mükelleflerin incelenmesi gibi anlayışın söz konusu olmadığı, yani tam tasdik yaptırmanın hiçbir öneminin olmadığı; "*Vergi denetim birimi kendi risk analizlerine göre incelenecek mükellefleri seçmekte ve tam tasdike tabi*

[146] Uğur (1999), a.g.e., s.51.

tutulmuş firmalara herhangi bir faklı tavır sergilememektedir." şeklinde değerlendirmelerini ifade etmiştir.[147]

01.06.2019 tarihinde yayımlanan ve aynı tarihte yürürlüğe giren "Yeminli Mali Müşavirlik Tasdik Raporlarının Elektronik Ortamda Gönderilmesi Hakkındaki Genel Tebliğ" uyarınca YMM'lerin 3568 sayılı Kanun ve diğer ilgili mevzuat çerçevesinde 2018 yılı Kurumlar Vergisi Beyannamelerinin tam tasdik denetimi kapsamında düzenlemiş oldukları tasdik raporları, elektronik ortamda internet vergi dairesi sistemi üzerinden gönderilmeye başlanılmıştır.

l)YMM'lerin Yaptıkları Tam Tasdik Denetiminden Kaynaklanan Sorumlulukları

Daha önceki kısımlarda da bahsedildiği üzere 3568 sayılı Kanunun 12'nci maddesinde YMM'lerin yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu oldukları hükme bağlanmıştır. Buna göre:

"*Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler.*

Yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan mali sorumlulukları ile disiplin sorumlulukları ayrı ayrı müstakil bir rapor ile tespit edilir. Bu kapsamda yeminli mali müşavir hakkında sorumluluk raporu yazılabilmesi için yeminli mali müşavirin yazılı savunması istenir. Savunma isteme yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde savunma yapılmaması durumunda ilgili yeminli mali müşavir savunma hakkından vazgeçmiş sayılır.[148]

3568 sayılı Kanun hükümlerine göre meslek icra edenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır."

18 seri no'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinin II/B.1 kısmında konuya ilişkin şu açıklamalar yapılmıştır:

---

[147] Saygılıoğlu, N. (2015), "Yeminli Mali Müşavirlerin Meslek Kariyerinde Hukukun Yeri", *Vergi Dünyası*, 409: s.13.

[148] 3568 sayılı Kanunun 12'nci maddesine 11.09.2014 tarihinde yürürlüğe giren 6552 sayılı Kanunun 107'nci maddesiyle eklenen fıkra

"*Belgelerin yasal süresi içerisinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine, genel muhasebe kurallarına, vergi mevzuatına ve ilgili diğer mevzuata uygun ve doğru olarak yasal defterlere kaydedilmesi ve mali tablolara aktarılması sorumluluk kapsamındadır. Bu bilgi ve belgeler esas alınarak mükelleflerin vergi ve benzeri mali yükümlülüklerinin doğru olarak hesaplanması yeminli mali müşavirlerin sorumluluğuna dahildir. Bu çerçevede yeniden değerleme, amortisman tutarları, yatırım indirimi, her türlü istisna ve muafiyet tutarları ve benzeri tutarların vergi mevzuatı çerçevesinde doğru olarak tesbit edilmesi, aktif ve pasif kıymetlerin VUK hükümlerine uygun olarak değerlemelerinin yapılması, kaydi envanterin sağlanması ve randıman tespitlerinin yapılması yeminli mali müşavirlerin sorumluluğundadır.*"[149]

Yine VUK'un "Vergi beyannamelerinin imzalanması ve YMM tasdik raporları" başlıklı mükerrer 227'nci maddesinde "*beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi zıyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu*" tutulacakları belirtilmiştir.[150]

Bununla birlikte, "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği"'nin "Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu" başlıklı 20'nci maddesinde de konuya ilişkin şu hususlar düzenlenmiştir:

"*Bu Yönetmelik kapsamına giren tasdik işlemlerinden imza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik yapan dolayısıyla tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirler, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Tasdik konusu ile ilgili olarak* (Hazine ve) *Maliye Bakanlığınca tebliğlerle belirlenen hususların; tasdik kapsamı içinde mutlaka araştırılması ve incelenmesi zorunludur.*

Yeminli mali müşavirler inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, ziyaa uğratılan vergilerden

---

[149] 18 seri no'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği

[150] Demiroğlu, M. (1998), "Yeminli Mali Müşavirlerin Mali Sorumlulukları", *Vergi Dünyası*, 207: s.78.

ve kesilecek cezalardan Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur. Bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanunu'nun "Tam Teselsül" hükümleri uygulanır.

Tasdik raporunun düzenlenmesi ve incelemenin yapılması sırasında, başka bir ildeki bir inceleme ve bilgi toplama işinin, ol ilde bulunan bir yeminli mali müşavire yaptırılmış olması halinde, bu kısmı incelemeden doğan sorumluluk incelemeyi yapan yeminli mali müşavire aittir.

Yeminli mali müşavirler tasdikten doğan sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için doğabilecek zararların tazmini amacıyla sorumluluk sigortası yaptırabilirler.

Tasdik amacıyla yapılacak inceleme ve denetlemelerde doğacak zararların hukuki sorumluluğu yeminli mali müşavire aittir."

Öte yandan, söz konusu 18 seri no'lu Genel Tebliğde, müteselsil sorumluluğa ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Buna göre:

Hazine ve "*Maliye Bakanlığı vergi denetim elemanlarınca yapılacak vergi incelemesi sonucunda bir matrah veya vergi farkı ortaya çıktığı takdirde, denetim elemanları, yeminli mali müşavirlerin sorumluluklarının tespiti amacıyla, bulunan matrah veya vergi farkı ile yeminli mali müşavirlerin yukarıda belirtilen sorumlulukları arasındaki ilişkiyi raporunda net bir şekilde ortaya koyacaklardır. Yeminli mali müşavirin sorumlu tutulması gereken bir durumun tespit edilmesi halinde, söz konusu inceleme raporunun onaylı bir örneği* (Hazine ve) *Maliye Bakanlığı'na* (Gelir İdaresi Başkanlığı) *gönderilecektir.*

Müşterek ve Müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen yeminli mali müşavirler nezdinde yapılacak takibat, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacaktır. Vergi dairelerince yapılacak olan takibat, tahakkuku kesinleşen vergi ve cezaların tahsiline yönelik olacaktır. Bununla birlikte, yeminli mali müşavirin bilgi ve rızası dışında, mükellefin tek taraflı tasarrufu sonucu kesinleşen ve yeminli mali müşavir tarafından ödenen vergi ve cezalar için mükellefe rücu hakkı saklıdır. Sorumluluğu tespit edilen yeminli mali müşavirle ilgili takibat ise yeminli mali müşavirin bağlı bulunduğu vergi dairesince yerine getirilecektir."

Sonuç olarak; tasdik işlemi kapsamındaki sorumluluk tasdik raporunun doğru olmaması ile ilişkilidir. Dolayısıyla YMM'ler tasdik işleminde yasal defterlerin uygun tutulmasının yanı sıra bunlara dayanak teşkil eden belgelerin de doğruluğundan

sorumludurlar.[151] YMM'ler tasdikin doğru olmaması durumunda mükellefle birlikte vergi idaresine karşı sorumlu olup, vergi ziyaının oluşması halinde gerek tasdik sözleşmesine gerekse tasdikin doğru olmaması nedeniyle haksız fiil esaslarına göre sorumludurlar.[152] Bununla birlikte, Örmeci (1997), "*Gerek 3568 sayılı Yasada yer alan düzenleme ve gerekse A.B.D. ve İngiltere uygulamasında oluşan içtihatların ortaya çıkardığı sorumluluk kavramının kapsamı, tarafsızlık, dürüstlük, iyi niyet, üstün bilgi ve uzmanlık ile ihmal ve kusura yol açmayacak biçimde işin gereken özen ve dikkat gösterilerek yapılmasıyla sınırlı*" bulunduğunu belirtmiştir.[153] Günümüz uygulamasında YMM'lerin sorumlu tutulabilmesi için ortaya çıkan vergi ziyaı ile meslek mensubunun kusuru arasında illiyet bağının kurulması gerekmektedir.[154] Diğer taraftan, Saban (1993), "*Tasdik hizmetinin kamu hizmeti olması nedeniyle, tasdik edilmiş belgeler nedeniyle zarara uğrayan kişiler, kamu hizmetinin kusurlu olması nedeniyle uğradıkları zararın Anayasa'nın 125 ve 129'uncu maddeleri gereğince idare tarafından tazminini isteyebilirler. İdare, kusuru oranın yeminli mali müşavire rücu edecektir.*"[155] şeklinde konuya ilişkin açıklama yapmıştır.

m) Tam Tasdik Denetim Uygulamasına İlişkin İstatistiki Bilgiler

Tam tasdik denetimini yapmakla yetkili denetçiler olan YMM'lerin meslek odaları sekiz ilde kurulmuştur. 2014-2021 yıllarına ilişkin Odalar itibariyle çalışan listesine kayıtlı YMM, tam tasdik sözleşme ve faal kurumlar vergisi mükellef sayıları ile -kamuoyu ile paylaşılmış bilgileri bulunan yıllar için- toplam beyan edilen kurumlar vergisi matrahları, tasdik edilen kurumlar vergisi matrahları, tam tasdik yaptıran mükelleflerin toplam aktif büyüklüğü ve net satışları, net satışları 10 Milyon TL'yi aşan tam tasdik yaptıran mükellef sayıları ile bu bilgilerden hareketle hesaplanan çalışan listesine kayıtlı YMM başına sözleşme sayısı, faal kurumlar vergisi mükellefleri içersinde tam tasdik yaptıran mükelleflerin oranı (%) ve tam tasdik yaptıran kurumlar vergisi mükelleflerinin KV matrahının toplam matraha oranı (%) aşağıda verilen Tablo:2'de yer almaktadır.[156]

---

[151] Gündoğdu, B. (2004), "Yeminli Mali Müşavirlerin Müteselsil Sorumluluğu", *Vergi Dünyası,* 274: s.145.

[152] Saban, N. (1993), "Yeminli Mali Müşavirin Tasdikten Doğan Hukuki Sorumluluğu", *Vergi Dünyası,* 143: s.61.

[153] Örmeci (1997), a.g.e., s.32.

[154] Akgiray, B. (2013), "Yeminli Mali Müşavirlerin Müteselsil Sorumluluklarının Danıştay Kararları Doğrultusunda Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası,* 386: s.107-111.

[155] Saban (1993), a.g.e., s.61.

[156] Alıç (2017), a.g.e., s.120, 121, 123, 127 (Alıç tarafından kaynak olarak Gelir İdaresi Başkanlığı gösterilmiştir.)

Tablo 2: 2014-2021 Yıllarında Tam Tasdikle İlgili Bilgiler

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
İSTANBUL	1.274	1.244	1.361	1.401	1.435	1.409	1.462	1.489
ANKARA	501	496	559	571	591	598	626	653
İZMİR	221	229	242	250	255	252	274	276
BURSA	107	114	123	129	127	117	130	132
ADANA	97	101	112	120	121	116	125	123
GAZİANTEP	83	90	108	113	112	103	119	127
ANTALYA	46	49	51	51	53	55	57	58
ESKİŞEHİR	28	27	32	31	32	31	34	34
TOPLAM ÇALIŞAN YMM [157] (A)	**2.357**	**2.350**	**2.588**	**2.666**	**2.726**	**2.681**	**2.827**	**2.892**
TAM TASDİK SÖZLEŞME SAYILARI [158] (B)	30.303	30.999	30.988	30.982	31.578	30.620	30.932	32.723
KV TAM TASDİK SÖZLEŞME SAYILARI [159]	29.487	30.160	30.143	30.121	30.728	29.872	30.281	32.004
YMM BAŞINA SÖZLEŞME SAYISI (B/A)	12,86	13,19	11,97	11,62	11,58	11,42	10,94	11,32
KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEF SAYISI [160]	647.186	672.579	700.481	759.242	806.622	848.904	918.229	986.318

2015-2017 yılları için Ali ALIÇ'ın çalışmasında yer alan bilgiler kullanılmıştır. Diğer bilgilerin nerden temin edildiği tablo üzerinde dipnot gösterilmek suretiyle kaynakları belirtilmiştir. Sonraki yıllar için TÜRMOB ve Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporlarında yer alan bilgiler kullanılmıştır.

2016 yılı sonrasına ilişkin bazı veriler paylaşılmadığından çalışmaya dahil edilememiştir.

[157] TÜRMOB Faaliyet Raporları (2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 ve 2021 yılları)

[158] Gelir İdaresi Başkanlığından temin edilmiştir.

[159] Gelir İdaresi Başkanlığından temin edilmiştir.

[160] Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları (2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 ve 2021 yılları)

KV SÖZLEŞME SAYISI / KV MÜKELLEF SAYISI	%4,56	%4,48	%4,30	%3,97	%3,81	%3,52	%3,30	%3,24
YILLAR İTİBARİYLE TOPLAM KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI (MİLYAR TL)	198,06	205,88	258,07					
TASDİKE TABİ KURUMLARIN KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI (MİLYAR TL)	106,28	115,00	131,19					
TASDİKE TABİ KURUMLARIN KV MATRAHI /TOPLAM KV MATRAHI	%54	%56	%51					
TAM TASDİK YAPTIRAN MÜKELLEFLERİN TOPLAM AKTİF BÜYÜKLÜĞÜ (MİLYAR TL)	2.360,56	2.808,44	3.252,19					
TAM TASDİK YAPTIRAN MÜKELLEFLERİN TOPLAM NET SATIŞLARI (MİLYAR TL)	2.263,90	2.575,17	2.735,90					
NET SATIŞLARI 10 MİLYON TL Yİ AŞAN TAM TASDİK YAPTIRAN MÜKELLEF SAYISI	18.180	18.966	19.276					
VERGİ İNCELEMESİNE ALINAN TAM TASDİK YAPTIRAN MÜKELLEF SAYISI	2.868	3.614	3.493					
TAM TASDİKTE İNCELENEN MÜKELLEF ORANI (%)	%10	%13	%13					
GENEL VERGİ İNCELEME ORANI (%) [161]	%2,24	%2,32	%1,96	%1,68	%1,63	%1,45	%1,58	%1,68
KDV İADE TASDİK SAYILARI	76.958	77.284	76.035					

[161] 2018 ve 2021 yıllarına ilişkin Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporları

Tablo:2'ye göre:

1. Çalışan listesine kayıtlı YMM sayısı 2014 yılında 2.357 iken 2021 yılı sonunda 2.892'ye yükselmiştir. YMM'lerin sayısı yedi yılda %22,7 artmıştır.

2.Türkiye'de her yıl ortalama yaklaşık olarak otuz bin civarında tam tasdik denetimi yapılmaktadır. Bu bilgiden hareketle yaptığımız hesaplama sonucunda çalışan listesine kayıtlı YMM başına ortalama 11 ila 12 arasında tam tasdik denetimi düştüğü görülmüştür.

3.Tam tasdik yaptıranların %97'si kurumlar vergisi mükellefidir.

3.Tam tasdik yaptıran kurumlar vergisi mükellef sayısının toplam kurumlar vergisi mükellefleri içindeki oranı yıllar içinde %4,56'dan %3,24'e kadar gerilemiştir.

4.Tüm Türkiye'de beyan edilen kurumlar vergisi matrahının 2014'de %54'ü, 2015'de %56'sı 2016'da ise %51'i YMM'ler tarafından tasdik edilmiştir. 2017 ve sonraki yıllara ilişkin veriler açıklanmadığından sonraki yıllara ilişkin bilgilere ulaşılamamıştır.

5.YMM'ler tarafından tam tasdik denetimi yapılan mükelleflerin toplam aktif büyüklüğü 2014 yılında 2.360,56, 2015 yılında 2.808,44, 2016 yılında ise 3.252,19 milyar TL'dir. Net satışları toplamı ise 2014 yılında 2.263,90, 2015 yılında 2.575,17, 2016 yılında ise 2.735,90 milyar TL'dir.

6.Net satışları 10 milyon TL'yi aşan tam tasdik yaptıran mükellef sayısı 2014 yılında 18.180, 2015 yılında 18.966 ve 2016 yılında ise 19.276 olmuştur. Sonraki yıllara ilişkin veri açıklanmamıştır.

7. Tam tasdik yaptıran mükelleflerden vergi incelemesine alınanların oranı (%) 2014 yılında %10, 2015 yılında %13, 2016 yılında ise %13'dür. Sonraki yıllara ilişkin veri açıklanmamıştır.

8. 2014-2021 yıllarında genel vergi inceleme oranı %2,32-%1,45 arasındadır.

n)Tam Tasdik Denetiminde Mükellefe Sağlanan Avantajlar

Tam tasdik denetimi uygulamasının mükellefe sağladığı avantajlar/faydalar Hazine ve Maliye Bakanlığınca çeşitli tarihlerde yayımlanan aşağıda yer alan tebliğlerle açıklanmıştır.

1. 18 seri no'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinde, Hazine ve Maliye Bakanlığının yıllık vergi inceleme plan ve programlarının, YMM'lerle tam tasdik sözleşmesi düzenlemeyen ve beyannamelerini tasdik ettirmeyen mükelleflerin hesaplarının öncelikle incelenmesi esasına dayandırılacağı,

2. 25 seri no'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinde, tam tasdik yaptıran mükelleflerin, yatırım ve AR-GE indirimi ile sair kurumlar vergisi istisnalarının tasdiki için ayrıca rapor düzenlettirmelerine gerek olmadığı,

3. YMM'lerle tam tasdik sözleşmesi buluna mükelleflerin, KDV'nin nakden veya mahsuben iadesinde, bu iadeler miktarına bakılmaksızın YMM tasdik raporlarına istinaden yerine getirilebileceği,

4. Aktif toplamı ve net satışları belli bir tutarına altında olması nedeniyle beyannamelerini 4 sıra no.lu Tebliğ gereğince SM veya SMMM'lere imzalatmak mecburiyetinde olan mükelleflerin tam tasdik hizmeti alması halinde beyannamelerini ayrıca SM veya SMMM'lere imzalatma zorunluluğu bulunmadığı,

5. YMM'lerden tam tasdik hizmeti alınması halinde, mükellefler nezdine yapılan karşıt incelemelerin, tam tasdik hizmeti veren YMM'ler tarafından 25 seri no'lu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğine uygun olarak "bilgi verme" şeklinde karşılanabileceği, belirtilmektedir.

Tam tasdik denetimin mükelleflere sağladığı diğer avantajlarını şu şekilde sıralamak mümkündür.

- YMM'ler, tam tasdik denetim hizmeti sağladıkları işletmelerin, faaliyetleri ile ilgili belgelerini, bu belgelerin muhasebe kayıtlarını ve bu kayıtlarla dönem sonlarında (yıl sonlarında) oluşan finansal tabloları ile gelir ya da kurumlar vergisi beyannamelerini; vergi mevzuatı açısından inceleyerek bulgularını rapora bağlamaktadırlar. Bu denetim hizmetini YMM'ler cari denetim yaparak yerine getirmekte olup tam tasdik denetim hizmeti verdikleri vergi mükelleflerinin bütün vergisel işlemlerini sürekli denetim şeklinde incelemektedirler. Bu faaliyetlerin bir sonucu olarak YMM'ler tam tasdik denetim hizmet verdikleri işletmelere yaptıkları cari ve sürekli denetim anlayışının bir sonucu olarak mükelleflere vergi danışmalığı da yapmaktadırlar. Bu durum denetim hizmeti alan mükelleflerin ihtiyaç duydukları vergi danışmanlığını karşılamaktadır.
- 3568 sayılı Kanunun 12'nci maddesine göre, kanunlar gereği kamu kurum ve kuruluşlarına YMM'lerce tasdik edilerek verilmiş finansal tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdikin kapsamı ölçüsünde kamu tarafından incelenmiş belge olarak kabul edilmektedir. Böyle bir düzenleme Hazine ve Maliye Bakanlığının mevcut vergi denetim elemanlarının sahip olduğu bir kısım görev ve yetkinin, YMM'lere de tanınması anlamına gelmektedir. Bu açıdan bakıldığında cari ve sürekli şekilde yapılan tam tasdik denetiminin, sistemin doğru işlemesinde ve bu anlamda

kayıt dışı ekonomi ile mücadelelerde büyük bir katkısının olduğunu da söylemek mümkündür.

o)Tam Tasdik Denetimi Uygulamasında Yaşanan Sorunlar

Tam tasdik denetiminde karşılaşılan temel sorunlara ilişkin olarak çeşitli kaynaklarda vurgu yapılan bazı sorunlar aşağıda maddeler halinde özetlenmiştir.

(i) Doğruluk ve Uygunluk Sorumluluğu (Makul ve Mutlak Güvence)

YMM'lerin yapacakları tasdik işlemlerinin esasları ve sorumlulukları 3568 sayılı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" ve 213 sayılı VUK ile düzenlenmiş olup, sorumluluk uygulaması konusu Hazine ve Maliye Bakanlığınca çeşitli tarihlerde yayımlanan yönetmelik ve tebliğlerle açıklığa kavuşturulmuştur. Bu düzenlemelerle, YMM'lerin yapmış oldukları tasdikin doğru olmaması veya ilgili mevzuatta öngörülen esaslara uygun olarak yapılmaması halinde, ziyaa uğratılan vergi ve cezalardan mükellef ile birlikte müteselsilen sorumluluk esasları belirlenmiştir.

Müteselsil (zincirleme) sorumluluk müessesine ilişkin yasal düzenlemelerin amacı, yasalarla çerçevesi belirlenen denetim hizmetlerinin YMM'lerce uygun bir şekilde yerine getirilerek vergi kaybına yol açmadan vergi tahsilatını güvence altına almaktır. Aksi durumda YMM'lerin kusuru ölçüsünde sorumluluğu devreye girebilecektir.

Ancak YMM'lerin yaptıkları tam tasdik işlemleri için 3568 sayılı Kanunla doğruluk sorumluluğu, VUK ile de uygunluk sorumluluğu getirilmiştir. Anlaşılacağı üzere, YMM'ler tasdik ettikleri beyannamelerin doğruluğundan da sorumludurlar. Bu bağlamda kusur yerine doğruluğa dayandırılmış bir sorumluluk söz konusu olup esasen böyle bir sorumluluğun YMM'leri ağır bir yük altına soktuğu ifade edilmektedir.[162]

Doğruluk denetiminin dünyada da sorumluluğun saptanmasında ölçü olarak kullanılan uygunluk denetimine dönüştürülmesi hususu tartışılmalıdır. YMM'lere kusuru nispetinde sorumluluk yüklenmelidir. [163]

---

[162] Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Çalışma Raporu (01.01.2018-31.12.2018), s.5; Çil (2021), a.g.e., s.34; Çilingir, Yıldırım (2005), a.g.e., s.105.

[163] Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Çalışma Raporu (01.01.2018-31.12.2018), s.5; Örmeci (1997), a.g.e., s.32.; Akgiray, (2013), a.g.e., s.107-111.

Esasen; KGK tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartları, Uluslararası Denetim Standartları ile aynı içeriğe sahip olup, ortak özellikleri **"makul güvence"** üzerine tesis edilmiş olmalarıdır. YMM'lerce yapılan tasdik denetiminin ise, mevzuatın getirdiği zorunluluk gereği **"mutlak güvence"** üzerine kurulu olduğu söylemek mümkündür.

(ii) YMM'lerin Bağımsızlığı

YMM'lerin denetim faaliyetlerinde bağımsızlığını koruyabilmesi önemli sorunlardan biridir.[164] YMM'in gelirinin önemli bir kısmının belli bir ya da birkaç müşteriden olması, aynı müşteriye uzun yıllar hizmet verilmesi dolayısıyla, müşteri ile çatışan çıkarların varlığı, müşterileri ile var olan iyi ilişkileri koruma, daha önce çalışılan işyerine mali müşavir olarak hizmet sunulması gibi bağımsızlığı olumsuz etkileyebilen durumlara neden olabilir.[165]

(iii) Kalite Kontrol Sistemi

Tam tasdik denetimine ilişkin yasal düzenlemelerde kalite kontrol sistemine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Kalite kontrol sisteminin oluşturulması yapılan denetimin kalitesini olumlu yönde etkileyen önemli bir etkendir. YMM'ler için bu sisteme yönelik ölçütlerin belirlenmemiş olması önemli sayılabilecek nitelikte bir eksikliktir.[166]

(iv) YMM'lerin Gözetim ve Denetimi

Mevzuatta YMM'lerin yaptıkları denetim ve güvence faaliyetlerinin sistematik bir şekilde gözetiminin ve denetiminin ne şekilde yapılacağına ilişkin düzenlemelere yer verilmemiştir. Bu nedenle YMM'lerin yaptıkları faaliyetlerle ilgili olarak kalite güvence sistemi kurulamamıştır.[167] Ancak uygulamada vergi mükelleflerinin incelenmesi sonucunda vergi ziyaının tespit edilmesi durumunda tam tasdik yapan YMM'lerin durumu mali ve disiplin sorumluluğu anlamında vergi müfettişlerince değerlendirilmektedir. Bununla birlikte bu uygulama mesleki gelişimi sağlamak açısından yeterli değildir. Mevzuatta bağımsız

[164] Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Çalışma Raporu (01.01.2018-31.12.2018), s.5-6; Çil (2021), a.g.e., s.35.

[165] Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Çalışma Raporu (01.01.2018-31.12.2018), s.6; Çil (2021), a.g.e., s.35.

[166] Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Çalışma Raporu (01.01.2018-31.12.2018), s.6-7; Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Çalışma Raporu (01.01.2020-31.12.2020), s.45-46.

[167] Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Çalışma Raporu (01.01.2018-31.12.2018), s.4-5.

denetimde olduğu gibi YMM'ler için "Gözetim ve Denetim Sistemi" kurularak sistematik bir şekilde gerçekleştirilmesinin meslek açısından faydalı olacağı ifade edilmektedir.[168]

(v) Haksız Rekabet

YMM'ler faaliyetlerini ister şahsi mükellefiyet şeklinde isterlerse şirket bünyesinde icra etsinler yapılan faaliyet şahsi mesaiye, ilmi bilgi ve ihtisasa dayanmaktadır. Meslek mensupları (YMM'ler ve SMMM'ler) için en önemli sorunlardan biri de haksız rekabettir.[169]

Haksız rekabet meslekte üç şekilde oluşabilmektedir:[170]

"*İlki; meslek mensuplarının başka meslek mensupları ile sözleşmesi devam eden kişilere mesleki hizmet vermeleri şeklindedir. İkinci durum ise meslek mensuplarının ücret – fiyat ve personel temini konularında birbirlerine zarar verecek davranışlara girmeleri şeklindedir. Üçüncüsü ise ruhsatsız biçimde faaliyette bulunan kişilerin oluşturulduğu haksız rekabet şeklidir*".[171]

3.3. Bağımsız Denetim İle İlgili Düzenleme ve Uygulamalar

Denetimin geçmişi antik dönemlere kadar uzansa da sanayi devrimini izleyen süreçte çok ortaklı şirketlerin sayısının artması ticari iş ve işlem hacimlerinin büyümesi muhasebenin gelişmesiyle birlikte iş yapanların birbirine güvenme esasına dayalı denetime olan ihtiyacı da artırmıştır. Muhasebe tarihçisi John L. Carey'e göre, 1845 gibi erken bir tarihte İngiltere'de, hissedarların, kurucuların ve yöneticilerin yapabileceği uygun olmayan eylemlerden korumak için yasayla zorunlu kılınmıştır. Ancak organize bir muhasebeci veya denetçilik mesleği ve statüsü olmadığı gibi tek tip denetim standartları veya kuralları ve denetçiler için yerleşik bir eğitim veya diğer nitelikler de yoktu. Bununla birlikte, ilginç bir şekilde, İngiliz yasalarına

---

[168] Baş, S. A., Dereli, O., Onaral, S. (2014), "Bağımsız Denetimde Son Gelişmeler", İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası 24 Aralık 2014 Aylık Toplantısı; Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Çalışma Raporu (01.01.2020-31.12.2020), s.45-46.

[169] Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Çalışma Raporu (01.01.2018-31.12.2018), s.7, 41-42; Çil (2021), a.g.e., s.36; Zengin, H. (2016), Muhasebe Mesleğinde Meslek Mensubunun Problemleri ve Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler, Meslek Mensubunun Tutumu, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 23-25; Esendemir, E. (2011), Bağımsız Denetim Kalitesi İle İlgili Yeni Yaklaşımlar ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma, Doktora Tezi, Manisa, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 113.

[170] Çil (2021), a.g.e., s.36; Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Çalışma Raporu (01.01.2018-31.12.2018), s.7, 41-42; Zengin (2016), a.g.e., s.23-25; Arıkan, Y. (2000) "Kamuoyunda Mesleki İtibarımızı Yok Eden Haksız Rekabete Gelin Hep Birlikte Son Verelim", Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 52: s.3.

[171] Çil (2021), a.g.e., s.36

göre denetçilerin, denetim yaptıkları kuruluşta hissedar olmaları gerekiyordu. Esasen bu durum denetçilerin korumakla görevlendirildikleri kişilerle ortak bir çıkara sahip olmaları anlamına geliyordu ancak diğer önemli açılardan bağımsız olmaları gerekiyordu 1930'lardan önce, denetimin yönü ve kapsamı yalnızca denetçinin takdirine bağlı olarak belirlenirdi. Federal menkul kıymetler yasalarının yürürlüğe girmesine kadar, denetçilerin büyük ölçüde hile ve usulsüzlüklere odaklandığı açıktır.[172]

Muhasebecilik mesleğinin örgütlenmesi mesleğin disipline edilmesini de beraberinde getirmiştir. ABD'de CPA'lerin inceleme ve denetiminden geçmiş ilk finansal tablo, 1901 yılında kamuoyu ile paylaşılmıştır. Buna karşın, günümüzde kabul gören bağımsız denetim yaklaşım anlayışı 1930'lu yıllarda başlamaktadır. ABD'de Büyük Buhranı takiben 1933 yılında çıkarılan Menkul Kıymetler Yasası ve 1934 yılında çıkarılan "Sermaye Piyasası Kanunu" dünya genelinde değişime öncülük eden bir dönüm noktasıdır. Bu federal yasalar ile ABD'de halka açık şirketlerin finansal tablolarının, muhasebe denetiminden geçirdikten sonra belirli zaman aralıklarında kamuoyu ile paylaşılmasını zorunlu hale getirilmiştir. Aynı zamanda, söz konusu Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca "Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (SEC)" oluşturularak bu komisyona, halka açık şirketlerin uyacakları muhasebe standartlarını belirleyerek yayımlama ve bu kapsamda da gözetim ve denetim yapma görevi verilmiştir.[173] Bu düzenlemeler bağımsız denetimin önemini ortaya koyan adımlar olmuştur. Bağımsız denetim zaman içerisinde belge denetiminden finansal tablolar denetimine, finansal tablolar denetiminden sistem bazlı denetime, sistem bazlı denetimden yönetim denetimine, yönetim denetiminden risk temelli denetime evrilmiştir.[174]

Güven esasına dayalı bir mesleki uzmanlık alanı olarak ortaya çıkan bağımsız denetimin nasıl olması gerektiğine ilişkin tüm dünyayı etkileyen öncü çalışmalar ABD ve Birleşik Krallık'ta yapılmıştır. Bu kapsamda özellikle ABD'de 1917 yılından beri Federal Ticaret Komisyonu'nun isteği ve Federal Reserve Kurulu'nun desteğiyle muhasebeci ve denetçiler için rehberler yayımlayan AICPA, bir asırlık geçmişinde yayımladığı rehberlerle

---

[172] Howard B. Levy, "History of the Auditing World, Part 1," The CPA Journal (Nov. 2020), https://www.cpajournal.com/2020/11/25/history-of-the-auditing-world-part-1/ [Erişim Tarihi: 13.02.2022].

[173] Sarısoy (2020), a.g.e., s.200.

[174] Porter, Simon ve Hatherly (2008), a.g.e., s.29-33 ile Karahan, M., (2020) "Türkiye'de Bağımsız Denetim ve Denetim Kültürünün Tarihsel Gelişim Süreci: Karşılaştırmalı Bir İnceleme", *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, Yıl: 2020, 12(22): 245-259.

dünya muhasebe uygulamalarına öncülük eden, mesleği ve uygulamaları şekillendiren önemli bir meslek örgütüdür. Denetimin giderek daha fazla önem kazanmasına paralel olarak denetim konusunda kendi organizasyonunu sürekli yenileyen ve geliştiren AICPA denetim rehberlerini değerlendirmek, tartışmak ve yayımlamak amacına yönelik olarak 1939 yılında Denetim Yöntemleri Komitesi (The Committee on Auditing Procedure)'ni kurdu. Kurulduğu yıldan 1970 yılının başlarına kadar 54 denetim standardı (o zamanki adıyla Statements on Auditing Procedures, kısaca SAP) yayımlayan komite, bu süreçte Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (SEC)'nun ihtiyaçlarını da karşılayan çeşitli düzenlemeleri standartlarına dahil etti. 1972 yılında standartların hazırlanma süreci ile içeriğinde kapsamlı değişiklikler yapan komite, Auditing Standards Executive Committee adını aldı ve aynı kapsamda bütün denetim standartlarını Statetments on Auditing (SAS) şeklinde yeniden düzenleyerek, standart oluşturma görevini teknik bir komiteye devretti. 1978 yılında gerçekleştirilen yeniden yapılanmayla komite Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları konusunda en yetkili kurum olarak görev yapacak olan Denetim Standartları Kurulu'na (Auditing Standards Board, ASB) dönüştürüldü. Meslek örgütünün tüm üyeleri ve kamu muhasebecilerinin denetim tasdik ve kalite kontrol konularında ASB'nin tebliğlerine uyması zorunlu kılındı. 2001 yılında Enron'un çöküşünde önemli rolü olan büyük muhasebecilik şirketi Arthur Anderson, AICPA'nın da suçlanmasına neden oldu. Bu olay kurumun denetim standartlarını düzenlemesi, standartların uygulanması ve aynı bağlamda kalitesini de içine alan pek çok konuda tartışmaya neden oldu. Süreçte itibarı sarsılan AICPA'nın kamu şirketleri için standart hazırlama ve mesleki uygulamaları yönlendirme yetkisi 2002 tarihinde çıkarılan Sarbanes-Oxley (SOX) Yasası ile SEC'e devredildi. Aynı Kanunla üyeleri SEC tarafından atanan ve bütçesi SEC tarafından onaylanan PCAOB adıyla yeni bir kurul kurularak halka açık şirketlerin denetimi konusunda standartlar hazırlama ve düzenlemeler yapma yetkisi bu kurula verildi. PCAOB ilk etapta ASB'nin standartlarını aynen adapte ederek SOX'ın gereklerini karşılama amacına yönelik daha pek çok düzenlemeyle kamu güvenini yeniden oluşturmaya çalıştı. Bu süreçte AICPA, 2004 yılında halka açık şirketlerinde denetim konusunda düzenlemeler yapma yetkisinin PCAOB'ye, diğer özel sektör işletmeleri içinse kendisinde olduğu konusunda değişiklik yaptı ve bu çerçevede mevcut yapısı içinde Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na (IFAC'a) biraz daha yakın bir görünüm sergileyerek, standartlar geliştirmeye devam etti. Dolayısıyla AICPA, Uluslararası Denetim Standartları'na uyum sağlamak amacıyla başlattığı açıklık

projesini[175] Mart 2009 tarihinde tamamladı ve 2013'den itibaren de yayımlayarak uygulamaya koydu.[176]

Denetim Standartlarına ilişkin ilk uluslararası çalışma birimi, 1977 yılında faaliyetlerine başlayan IFAC tarafından Mart 1978 de kurulmuş olan "Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC)" dir. İlk çalışmasında, Finansal Tablo Denetiminin Amacı ve Kapsamı, Denetim Sözleşmesi, Genel Denetim Rehberleri şeklinde üç alana odaklanan IAPC'in yayımladığı yönergeler 1991 yılında Uluslararası Denetim Standartları (ISA'lar) olarak yeniden düzenlendi. 2001 yılında kapsamlı bir incelemeden geçirilen IAPC, 2002'de Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) olarak yeniden düzenlendi. 2003 yılında, IFAC, IAASB'de dahil olmak üzere standart belirleme süreçlerini daha da güçlendirmek için tasarlanmış kamu yararına bir dizi reformu onayladı. 2004 yılında IAASB, ISA'ların anlaşılabilirliğini artırmak için kapsamlı bir program olan Açıklık Projesi (Clarity Project)'ni başlattı. Bu proje neticesinde revize ettiği standartları 2009 yılında uygulamaya koydu.

Bugün düzenlenmeleri uluslararası düzeyde referans alınan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), denetim, kalite kontrol, inceleme, diğer güvence ve ilgili hizmetler için yüksek kaliteli uluslararası standartlar belirleyerek ve kamu yararına hizmet eden bağımsız bir standart belirleme organı olarak görev yapmaktadır.[177]

Dünyanın birçok ülkesinde olduğu gibi Türkiye'de de bağımsız denetimle ilgili düzenlemelerde bu standartlar esas alınmıştır.

Türkiye'de bağımsız denetimle ilgili ilk önemli düzenleme 13 Aralık 1987 tarihinde 19663 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik'tir. Bu yönetmelik kapsamında hisse senetleri borsaya kote edilmiş şirketler ile sermaye piyasası mevzuatına tabi aracı kuruluşlar ve yatırım ortaklıkları gibi sermaye piyasası yardımcı kuruluşlarının hesap ve işlemlerinin Yönetmelikte

[175] The AICPA's Guide to Clarified and Converged Standards for Auditing and Quality Control

https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/asb/downloadabledocuments/clarity/aicpa_guide_to_clarity.pdf

[176] Bu konuda bir inceleme yazısı için bakınız: Cömert, N. (2012), "Amerikan Kamu Muhasebecileri Örgütünün Açıklık Projesinin Bağımsız Denetim Uygulamalarına Etkisi", *İç Denetim Dergisi* Sonbahar 2012: s.22-27.

[177] https://www.iaasb.org/about-iaasb [Erişim Tarihi: 13.02.2022]

belirlenen şartlara uygun şekilde kurulacak bağımsız denetleme kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetleme elemanları tarafından denetlenmesi, bu denetlemenin denetleme ilke, esas ve standartlarına göre yapılması, denetleme sonuçlarına dayanılarak düzenlenmiş finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanması, denetlemenin, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve esasları ile yasal düzenlemelere uygunluk yönünden, defter, kayıt ve belgeler üzerinde yapılması esası getirilmiştir. Düzenlemeyi takiben 5 Mayıs 1989 tarih ve 20159 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri X, No:10 sayılı Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Tebliğ ile bağımsız denetlemeyle görevlendirilebilecek 8 Denetim Şirketi ilan edilmiştir.[178] Bu denetim şirketlerinin sayısı izleyen tebliğlerle hızla artmıştır.

Diğer yandan, 13 Haziran 1989 tarihinde 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlan 3568 sayılı Kanun ile muhasebecilik mesleği yasal çerçeveye kavuşmuştur. Asıl amacı işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve devlet kurumlarının yararına tarafsız bir şekilde sunmak olan bu Kanun ile bağımsız denetçilerin, SMMM veya YMM unvanına sahip olma şartı aranmaya başlanmıştır.

Diğer taraftan TÜRMOB tarafından 1992 yılında bağımsız denetim standartlarını hazırlamak üzere "Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)" kurulmuş; 2002 yılında SPK'ya bağlı olarak muhasebe standartlarını yayımlamak için "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)", 2003 yılında ise TÜRMOB bünyesinde denetim standartlarını belirlemek amacıyla "Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK)" kurulmuştur.[179] TÜDESK, Uluslararası Denetim Standartlarını Türkçeye çevirerek kitap olarak yayınlanmasını sağlamıştır.[180] 2011 yılında yasalaşan yeni Türk Ticaret Kanunu ile tüm şirketlerin TFRS'yi kullanmaları ve denetime tabi olmaları esası belirlenmiş ancak Kanun yürürlüğe girmeden önce yasa değiştirilerek denetime tabi olacak şirketlerin

[178] Sermaye Piyasası Mevzuatı, Kanun, Yönetmelikler, Tebliğler ve İlgili Diğer Mevzuat (3. Baskı) 1.7.1994, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu, s.589.

[179] Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Uyar (2015), a.g.e., s.27-28.

[180] Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Uyar (2015), a.g.e., s.28.

kapsamı daraltılmıştır.[181] Ardından KGK'nın kurulmasıyla her iki Kurulun (TMSK ve TÜDESK) faaliyetine son verilmiştir.[182] Yeni Türk Ticaret Kanunu kapsamında Cumhurbaşkanlığınca[183] kararlaştırılan belirli büyüklüğü sağlayan şirketlerin bağımsız denetim yaptırma zorunluluğu 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.[184] İlk yıl 3.396 şirket; 2014 yılında 4.608, 2015 yılında 5.589, 2016 yılında 5.378 ve 2017 yılında ise 6.062 şirket bağımsız denetim yaptırmıştır.[185] Yalnızca denetime tabi şirketlerin TMS/TFRS ya da BOBİ FRS[186] kullanması esasına geçilmiştir.[187]

Günümüzde kamu yararını en üst seviyede gözetmesi beklenen denetçilik mesleğinin en ayırt edici özelliği mesleğin bağımsız konumda, tarafsız zihniyete sahip, yeterli uzmanlığa sahip yetkin denetçilerce yerine getirilmesidir. Bu bağlamda kamu yararını gözetme sorumluluğu içinde mesleğe yön veren mesleki ve/veya düzenleyici kurum ve kuruluşlar denetim işinin ve denetçinin kalitesini belirleyen düzenlemeler ve standartlar ile etik ilke ve kuralları belirlemişlerdir. Ülkemizde bu görev KGK'ya verilmiştir. 13.1.2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca kamu gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak bağımsız denetim alanını düzenlemek[188] üzere 660 sayılı KHK ile 2 Kasım 2011

---

[181] Yeni Ticaret Kanunu ile TÜDESK'e Türkiye Denetim Standartlarını belirleme yetkisi verilmiştir. Ancak daha sonra KGK'nın kurulmasıyla bu hüküm kaldırılmıştır.

[182] Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Uyar (2015), a.g.e., s.28.

[183] 2013 yılından itibaren geçerli olmak üzere Bakanlar Kurulunca 19.12.2012 tarihli ve 2012/4213 sayılı "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar" 23.01.2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[184] Diliçıkık, A. (2013), "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler Belirlendi", *Vergi Dünyası*, 378: s. 38.

[185]KGK'nın web sayfası

https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6725/Tablo-1-Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetim-So%CC%88zles%CC%A7mesi-Yapan-S%CC%A7irket-Say%C4%B1s%C4%B1 [Erişim Tarihi:16.1.2022]

[186] KGK'nın 21.08.2014 tarihli Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı.

[187] Cömert, N., İbiş, C., Erer, M., Cömert, Ç. E., Çıtak, N., İbiş, T. Ş., Öğüz, A. A., Perek, A., Akarçay, Ç., Dumlu, T., Karataş, M. (2018), *İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı*, İstanbul: İSMMMO Yayınları:175, s.11-14; Özerhan, Y., Sultanoğlu, B. (2018), *Uygulamalı BOBİ Finansal Raporlama Standardı,* Ankara: Gazi Kitabevi,s.1-3.

[188] KGK'nın yanı sıra, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK)'nun, kendi görev ve yetki alanında bulunan şirketler için aşağıdaki özellikli durumlar bulunmaktadır: (Bankacılık Kanunu'nun 15 ve 33'üncü maddeleri ile Sermaye Piyasası Kanunu'nun 14 ve 62'nci maddeleri)

1.Sermaye piyasasında/bankacılık alanının denetim yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmelerinde her iki Kurulun ek şartlar belirleme yetkisi vardır. Bu yetkiyi her iki Kurul kullanmakta olup kendi alanlarında bağımsız denetime yetkili kuruşları belirleyerek liste halinde yayınlamaktadırlar.

tarihinde kurulmuş olan KGK, Hazine ve Maliye Bakanlığıyla ilişkili, idari özerkliğe sahip bir Üst Kuruldur. KGK'nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Yürüttüğü kamu gözetimi sistemi süreçleri AB ile eşdeğerliliğe sahiptir.[189]

6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK çerçevesinde yapılacak bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin usul ve esaslar 26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Bağımsız Denetim Yönetmeliği" ile düzenlenmiştir. Bu yasal düzenlemeler çerçevesinde KGK'nın görevleri özetle şu şekilde belirlenmiştir:

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

Dolayısıyla KGK bu yasal çerçevede uluslararası denetim standartları (ISA) ile tam uyumlu Türkiye Denetim Standartları (TDS) yayımlamaktadır. Oldukça kapsamlı bir düzenleme seti olan bu standartlar çalışma amacına uygun şekilde tam tasdik denetimi ile bir karşılaştırmaya imkan verebilmek için aşağıda özlü bir şekilde açıklanmıştır.

2.Her iki Kurulun kendi alanlarında bağımsız denetime yetkili kuruluşlar hakkında kalite kontrol ve denetim yapma yetkileri bulunmaktadır.

3.Her iki Kurulu denetim kuruluşları hakkında gerekli bir durum oluşması durumunda idari yaptırım olarak denetime yetkili kuruluşlar listesinden çıkarma yetkisine sahiptirler.

Buna bezer düzenlemeler enerji ve sigortacılık alanına ilişkin olarak Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu ve Sigortacılık ve Özel Emeklilik Düzenleme ve Denetleme Kurulu için de söz konusudur.

[189] KGK "Kamu Gözetimi Kurumu Tanıtım Broşürü" https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Kariyer_Uzman%C4%B1.pdf [Erişim Tarihi: 12.12.2021]

3.3.1. Türkiye Denetim Standartları

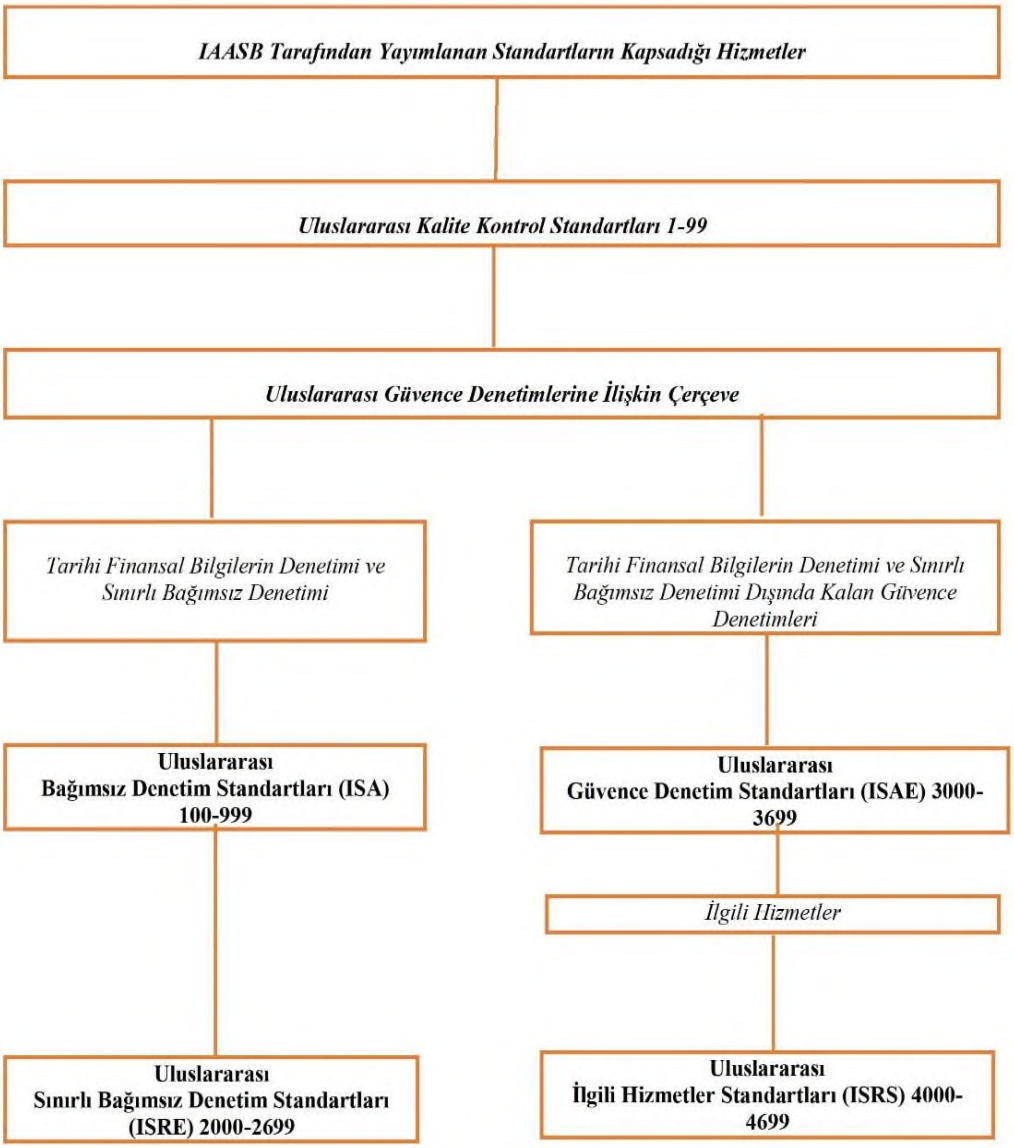
Yukarıda da vurguladığımız üzere 660 sayılı KHK ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda kendisine verilen görevler ve yetkiler çerçevesinde KGK, AB üyelik sürecinin de etkisiyle Uluslararası Muhasebeciler Federasyonun yayımladığı standartlara uygun olarak Türkiye Denetim Standartlarını belirleme stratejisini tercih etmiştir.

660 sayılı KHK'nın 2'nci maddesinde "Türkiye Denetim Standartları", KGK "*tarafından onaylanarak Türkiye Denetim Standardı adıyla yayımlanan uluslararası standartlarla uyumlu denetim standartlarını*" ifade ettiği belirtilmiştir. Bununla birlikte, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesinde Türkiye Denetim Standartları, "*660 sayılı KHK uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dâhil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer*" düzenlemeler olarak tanımlanmıştır.

IFAC çatısı altında oluşturulan üç bağımsız standart belirleyici kurul tarafından eğitim, etik, kalite kontrol ile güvence denetimi ve ilgili hizmetler standartları yayımlanmaktadır. Bu üç kuruldan biri olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartlar yayımlanmakta olup, söz konusu standartların genel yapısı aşağıdaki şekilde özetlenebilir:[190]

[190] KGK'nın hazırladığı Türkiye Denetim Standartları'na İlişkin Genel Bilgi

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi_Notu_09_05_2019.pdf [Erişim Tarihi: 12.12.2021]



Şekil 2: Uluslararası Denetim Standartlarının Genel Yapısı

Kaynak: KGK'nın hazırladığı Türkiye Denetim Standartları'na İlişkin Genel Bilgi https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi_Notu_09_05_2019.pdf [Erişim Tarihi: 12.12.2021]

Yukarıdaki şekilde genel olarak gösterilen standartlara ilişkin özet bilgiler aşağıdaki gibidir: [191]

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

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

3.Uluslararası Güvence Denetimi Standartları (ISAE), *tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimi ve sınırlı bağımsız denetimi hariç, diğer güvence denetimlerinde uygulanır.*

4.Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları (ISRS) *güvence denetimleri dışında kalan ilgili hizmetlere ilişkin IAASB tarafından yayımlanan standartlardır. Burada denetçinin verdiği hizmetin ilgili kullanıcılara makul veya sınırlı düzeyde güvence vermek gibi bir amacı yoktur.*

5.Uluslararası Kalite Kontrol Standardı (ISQC 1) *denetim şirketlerinin; finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin kalite kontrol sistemleriyle ilgili sorumluluklarını düzenler."*

Bu çerçevede, Türkiye'deki bağımsız denetimde başvurulan KGK'ca yayımlanan "Bağımsız Denetim Standartları"nın listesi açıklayıcı hükümler hariç kapsamını da gösterecek şekilde aşağıda verilen tabloda (Tablo:3) gösterilmiştir:

[191] KGK'nın hazırladığı Türkiye Denetim Standartları'na İlişkin Genel Bilgi

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi_Notu_09_05_2019.pdf [Erişim Tarihi: 12.12.2021]

Tablo 3: Türkiye Bağımsız Denetim Standartlarının Listesi

GENEL İLKE VE SORUMLULUKLAR	
200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi • Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Etik Hükümler • Mesleki Şüphecilik • Mesleki Muhakeme • Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı ve Denetim Riski • Denetimin BDS'lere Uygun Olarak Yürütülmesi
210	Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması • Denetimin Ön Şartları • Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması • Müteakip Denetimler • Denetim Sözleşmesinin Şartlarındaki Değişikliğin Kabulü • Sözleşmenin Kabulünde Dikkate Alınacak İlave Hususlar • Bağımsız Denetim Sözleşmesi Örneği
220	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol • Denetimin Kalitesine İlişkin Liderlik Sorumlulukları • Etik Hükümler • Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi • Denetim Ekiplerinin Belirlenmesi • Denetimin Yürütülmesi • Denetimin İzlenmesi • Çalışmaların Belgelendirilmesi
230	Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi • Çalışma Kâğıtlarının Zamanında Hazırlanması • Uygulanan Denetim Prosedürlerinin ve Elde Edilen Denetim Kanıtlarının Belgelendirilmesi • Çalışma Kâğıtlarının Nihai Denetim Dosyasında Birleştirilmesi
240	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları • Hileye Karşı Mesleki Şüpheciliğin Sürdürülmesi • Denetim Ekibi İçinde Müzakere Yapılması • Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Çalışmalar

	• Hile Kaynaklı "Önemli Yanlışlık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi • Hile Kaynaklı "Önemli Yanlışlık" Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Yapılacak İşler • Hile Riskine Karşı Denetim Kanıtlarının Değerlendirilmesi • Hile Nedeniyle Denetçinin Denetime Devam Edememesi • Hile Konusunda Yazılı Beyan Talep Edilmesi • Hileye İlişkin Olarak Yönetimle Kurulacak İletişim • Hilenin Yetkili Bir Kuruma Rapor Edilmesi • Hileye İlişkin Konuların Belgelendirilmesi • Hile Riski Faktörlerine İlişkin Örnekler • Hile Kaynaklı "Önemli Yanlışlık" Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Uygulanabilecek Bağımsız Denetim Prosedürlerine İlişkin Örnekler • Hile İhtimalini Gösteren Durumlara İlişkin Örnekler
250	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması • Mevzuata Uygunluğun Denetçi Tarafından Değerlendirilmesi • Aykırılığın Tespit Edildiği veya Aykırılıktan Şüphelenildiği Durumlarda Uygulanacak Denetim Prosedürleri • Tespit Edilen veya Şüphelenilen Aykırılıkların Bildirilmesi ve Rapor Edilmesi • Tespit Edilen veya Şüphelenilen Aykırılıkların Belgelendirilmesi
260	Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim • Üst Yönetimden Sorumlu Olanlardan İletişime Geçileceklere Karar Verilmesi • Bildirilmesi Gereken Hususlar • İletişim Sürecinin Yönetimi • İletişimin Belgelendirilmesi
265	İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi • İç Kontrol Eksikliklerinin Tespit Edilip Edilmediğinin Belirlenmesi • Önemli İç Kontrol Eksiklikleri • İç Kontrol Eksikliklerinin Bildirilmesi
RİSK DEĞERLENDİRMESİ VE DEĞERLENDİRİLMİŞ RİSKLERE VERİLECEK KARŞILIKLAR	
300	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması • Planlamanın Rolü ve Zamanlaması • Denetim Ekibindeki Kilit Üyelerin Katılımı • Ön Denetim Çalışmaları • Genel Denetim Stratejisinin Oluşturulmasında Dikkate Alınacak Hususlar • Planlama Çalışmaları

	• Planlanma Çalışmalarının Belgelendirilmesi • İlk Denetimlerde Dikkate Alınacak İlâve Hususlar
315	"Önemli Yanlışlık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi • Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Çalışmalar • İşletme ve Çevresi, Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesi ve İşletmenin İç Kontrol Sistemi Hakkında Kanaat Edinilmesi. • Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi • Önemli Yanlışlık Risklerinin Belgelendirilmesi • İşletme ve İşletmenin İş Modeli Hakkında Kanaat Edinilmesiyle İlgili • Hususlar • Yapısal Risk Faktörleri Hakkında Kanaat Edinmek • İşletmenin İç Kontrol Sistemi Hakkında Kanaat Edinmek • İşletmenin İç Denetim Fonksiyonu Hakkında Kanaat Edinilmesiyle İlgili Hususlar
320	Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik • Önemlilik ve Denetim Riski • Denetimde Önemlilik • Denetimin Planlanmasında Önemliliğin ve Performans Önemliliğinin Belirlenmesi • Denetim Yürütülürken Değişiklik Yapılması • Önemliliğin Belgelendirilmesi
330	Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler • Yapılacak Genel İşler • Yönetim Beyanı Düzeyinde "Önemli Yanlışlık" Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Uygulanan Denetim Prosedürleri • Finansal Tabloların Sunumunun Yeterliliği • Denetim Kanıtlarının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi • Bu Hususların Belgelendirilmesi
402	Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar • İç Kontrol Dâhil Hizmet Kuruluşu Tarafından Sağlanan Hizmetlerin Anlaşılması • Değerlendirilmiş "Önemli Yanlışlık" Risklerine Karşı Yapılacak İşler • Alt Hizmet Kuruluşunun Hizmetlerini Kapsam Dışı Tutan 1'inci Tip ve 2'nci Tip Raporlar • Hizmet Kuruluşundaki Faaliyetlere İlişkin Hile, Mevzuata Aykırılık ve Düzeltilmemiş Yanlışlıklar • Hizmet Alan İşletme Denetçisi Tarafından Yapılan Raporlama

450	Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi • Belirlenen Yanlışlıkların Biriktirilmesi (Bir Araya Getirilmesi) • Denetim Yürütülürken Belirlenen Yanlışlıkların Dikkate Alınması • Yanlışlıkların Bildirilmesi ve Düzeltilmesi • Düzeltilmemiş Yanlışlıkların Etkisinin Değerlendirilmesi • Yönetimden Talep Edilen Yazılı Beyanlar • Bu Hususların Belgelendirilmesi
BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARI	
500	Bağımsız Denetim Kanıtları • Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı • Denetim Kanıtı Olarak Kullanılacak Bilgiler • Denetim Kanıtı Elde Etmek İçin Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi • Denetim Kanıtlarındaki Tutarsızlık veya Denetim Kanıtlarının Güvenilirliğine İlişkin Şüpheler
501	Bağımsız Denetimi Kanıtları - Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar • Stoklar • Dava ve İddialar • Faaliyet Bölümü Bilgileri
505	Dış Teyitler • Dış Teyit Prosedürleri • Yönetimin Denetçinin Teyit Talebi Göndermesine İzin Vermemesi • Dış Teyit Prosedürlerinin Sonuçları • Olumsuz Teyitler • Elde Edilen Denetim Kanıtlarının Değerlendirilmesi
510	İlk Bağımsız Denetimler - Açılış Bakiyeleri • Denetim Prosedürleri • Denetim Sonuçları ve Raporlama • Denetçi Raporunda Sınırlı Olumlu Görüş Verilmesine İlişkin Örnek
520	Analitik Prosedürler • Analitik Maddi Doğrulama Prosedürleri • Genel Sonuç Oluştururken Denetçiye Yardımcı Olan Analitik Prosedürler

	• Analitik Prosedürlerin Sonuçlarının Araştırılması
530	Bağımsız Denetimde Örnekleme • Örneklem Tasarımı, Örneklem Büyüklüğü ve Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi • Denetim Prosedürlerinin Uygulanması • Sapma ve Yanlışlıkların Niteliği ve Sebebi • Yanlışlıkların Öngörülmesi • Denetim Örneklemesi Sonuçlarının Değerlendirilmesi • Gruplandırma ve Değer Ağırlıklı Seçim • Kontrol Testleri Açısından Örneklem Büyüklüğünü Etkileyen Faktörler • Detay Testleri Açısından Örneklem Büyüklüğünü Etkileyen Faktörler • Örneklem Seçme Yöntemleri
540	Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi • Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Çalışmalar • "Önemli Yanlışlık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi • "Önemli Yanlışlık" Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Yapılacak İşler • Yapısal Risk Faktörleri • Muhasebe Tahminleriyle İlgili Açıklamalar • Yönetimin Muhtemel Taraflılığına İlişkin Göstergeler • Uygulanan Denetim Prosedürlerine Dayalı Genel Değerlendirme • Yazılı Beyanlar • Yönetim, Üst Yönetimden Sorumlu Olanlar veya Diğer İlgili Taraflarla Kurulacak İletişim • Belgelendirme
550	İlişkili Taraflar • Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler • İlişkili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı "Önemli Yanlışlık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi • İlişkili Taraf İlişkileri ve İşlemleriyle Bağlantılı "Önemli Yanlışlık" Risklerine Karşı Yapılacak İşler • Belirlenmiş İlişkili Taraf İlişkileri ve İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinin ve Bu İşlemlere İlişkin Açıklamaların Değerlendirilmesi • Yazılı Açıklamalar • Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim • Belgelendirme
560	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar • Finansal Tabloların Tarihi ile Denetçi Raporu Tarihi Arasında Gerçekleşen Olaylar • Denetçinin, Denetçi Raporu Tarihinden Sonra Finansal Tabloların

	Yayımlandığı Tarihten Önce Haberdar Olduğu Durumlar • Denetçinin Finansal Tabloların Yayımlanmasından Sonra Haberdar Olduğu Durumlar
570	İşletmenin Sürekliliği • İşletmenin Sürekliliği Esası • Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler • Yönetimin Yaptığı Değerlendirmenin İncelenmesi • Yönetimin Değerlendirdiği Dönemden Sonrası • Olay veya Şartların Belirlenmesi Durumunda Uygulanacak İlâve Denetim Prosedürleri • Denetçinin Vardığı Sonuçlar • Denetçi Raporu Üzerindeki Etkiler • Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim • Finansal Tabloların Onaylanmasında Uzun Süreli Gecikme • İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri
580	Yazılı Beyanlar • Yazılı Beyanların Talep Edileceği Yöneticiler • Yönetimin Sorumluluklarına İlişkin Yazılı Beyanlar • Diğer Yazılı Beyanlar • Yazılı Beyanların Tarihi ve Kapsadığı Dönem(ler) • Yazılı Beyanların Şekli • Yazılı Beyanların Güvenilirliğine İlişkin Şüphe Duyulması ve Talep Edilen Yazılı Beyanların Sunulmaması
BAŞKALARININ ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI	
600	Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil) • Sorumluluk • Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi • Genel Denetim Stratejisi ve Denetim Planı • Topluluğun, Topluluğa Bağlı Birimlerin ve Çevrelerinin Tanınması • Topluluğa Bağlı Birim Denetçisinin Tanınması • Önemlilik • Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapılacak İşler • Konsolidasyon Süreci • Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar • Topluluğa Bağlı Birim Denetçisiyle Kurulacak İletişim • Elde Edilen Denetim Kanıtının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi • Topluluk Yönetimiyle ve Topluluğun Üst Yönetiminden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

	• Belgelendirme
610	İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması • İç Denetim Fonksiyonunun Çalışmasının Kullanılıp Kullanılamayacağına, Hangi Alanlarda ve Ne Düzeyde Kullanılabileceğine Karar Verilmesi • İç Denetim Fonksiyonunun Çalışmasının Kullanılması • Doğrudan Yardım Sağlaması İçin İç Denetçilerin Kullanılıp Kullanılamayacağına, Hangi Alanlarda ve Ne Düzeyde Kullanılabileceğine Karar Verilmesi • Doğrudan Yardım Sağlaması İçin İç Denetçilerin Kullanılması • Belgelendirme
620	Uzman Çalışmalarının Kullanılması • Uzman İhtiyacının Belirlenmesi • Denetim Prosedürlerinin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı • Uzmanın Yeterliği, Kabiliyeti ve Tarafsızlığı • Uzmanın Uzmanlık Alanının Anlaşılması • Uzmanla Yapılan Anlaşma • Bağımsız Denetçi ile Dış Uzman Arasında Yapılacak Anlaşmada Dikkate Alınacak Hususlar • Uzmanın Çalışmasının Yeterliliğinin Değerlendirilmesi • Denetçi Raporunda Uzmana Atıf Yapılması
BAĞIMSIZ DENETİMİN SONUÇLARI VE RAPORLAMA	
700	Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama • Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma • Görüşün Şekli • Denetçi Raporu • Finansal Tablolarla Birlikte Sunulan İlâve Bilgiler • Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri ve Faaliyet Raporuna İlişkin Denetçi Raporu Örneği
701	Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi • Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi • Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi • Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim • Belgelendirme
705	Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi • Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesini Gerektiren Durumlar

	• Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türünün Belirlenmesi • Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Durumunda Denetçi Raporunun Şekli ve İçeriği • Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim • Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş İçeren Denetçi Raporu Örnekleri ve Faaliyet Raporuna İlişkin Sınırlı Olumlu Görüş İçeren Denetçi Raporu Örneği
706	Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları • Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafları • Denetçi Raporunda Yer Alan Diğer Hususlar Paragrafları • Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim
710	Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar • Denetim Prosedürleri • Denetimin Raporlanması • Denetçi Raporu Örnekleri
720	Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları • Diğer Bilgilerin Elde Edilmesi • Diğer Bilgilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi • Önemli Bir Tutarsızlığın Olduğuna veya Diğer Bilgilerin Önemli Bir Yanlışlık İçerdiğine İşaret Eden Durumlara Karşılık Verilmesi • Denetçinin Diğer Bilgilerin Önemli Bir Yanlışlık İçerdiği Sonucuna Varması Durumunda Karşılık Verilmesi • Finansal Tabloların Önemli Bir Yanlışlık İçerdiği veya Denetçinin İşletme ve Çevresine İlişkin Edindiği Kanaatin Güncellenmesinin Gerektiği Durumlarda Karşılık Verilmesi • Raporlama • Belgelendirme
ÖZEL ALANLAR	
800	Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi • Denetimin Kabulünde Dikkate Alınacak Hususlar • Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Dikkate Alınacak Hususlar • Görüş Oluşturma ve Raporlamada Dikkate Alınacak Hususlar • Özel Amaçlı Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri

805	Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi İle Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi • Denetimin Kabulünde Dikkate Alınacak Hususlar • Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Dikkate Alınacak Hususlar • Görüş Oluşturma ve Raporlamada Dikkate Alınacak Hususlar • Finansal Tablolardaki Belirli Unsur, Hesap veya Kalemlere İlişkin Örnekler • Tek Bir Finansal Tabloya ve Finansal Tablodaki Belirli Bir Unsura İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri
810	Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler • Denetimin Kabulü • Prosedürlerin Niteliği • Görüşün Şekli • Çalışmanın Zamanlaması ve Denetlenmiş Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu Tarihinden Sonraki Olaylar • Özet Finansal Tabloları İçeren Belgelerdeki Bilgiler • Özet Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu • Muhasebe Esası Hakkında Kullanıcıların Uyarılması veya Dağıtımın veya Kullanımın Sınırlandırılması • Karşılaştırmalı Bilgiler • Özet Finansal Tablolarla Birlikte Sunulan Denetlenmemiş İlâve Bilgiler • Denetçinin Özet Finansal Tablolarla İlişkilendirilmesi

Ayrıca, KGK tarafından "Uluslararası Denetim Standartları"'nda olduğu gibi aşağıdaki tabloda listesi olan "Etik Kurallar, Kalite Kontrol Standardı, Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları, Güvence Denetimi Standartları, İlgili Hizmetler Standartları" da yayımlanmıştır. Bu standartlardan etik kurallar ile kalite kontrol standardı tüm denetimler için denetçiler tarafından göz önünde bulundurulması gerekli ilkeleri göstermektedir. Diğer standartlar ise daha özellikli ya da sınırlı bağımsız denetim hizmetleri için oluşturulmuştur.

Tablo 4: KGK Tarafından Yayımlanan Diğer Standartların Listesi

ETİK KURALLAR	
	Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil) • Etik Kurallara Uyum • Temel İlkeler • Dürüstlük • Tarafsızlık • Mesleki Yeterlik ve Özen • Sır Saklama • Mesleğe Uygun Davranış • Bağımsız Denetçilerin Karşılaşabileceği Tehditlerin Belirlenmesi, Değerlendirilmesi ve Ele Alınması • Bağımsızlık Standartları
KALİTE KONTROL STANDARTLARI	
KKS1	Kalite Kontrol Standardı 1: Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri İle Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol • Ana Hükümlerin Uygulanması ve Bu Hükümlere Uygunluk Sağlanması • Kalite Kontrol Sisteminin Unsurları • Denetim Şirketi Bünyesinde Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları • Etik Hükümler • Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi • İnsan Kaynakları • Denetimin Yürütülmesi • İzleme • Kalite Kontrol Sisteminin Belgelendirilmesi
SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI (SBDS)	
2400	Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi • Sınırlı Denetimin Bu SBDS'ye Uygun Olarak Yürütülmesi • Etik Hükümler • Mesleki Şüphecilik ve Mesleki Muhakeme • Sınırlı Denetim Düzeyinde Kalite Kontrol • Müşteri İlişkisinin ve Sınırlı Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi • Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim • Sınırlı Denetimin Yürütülmesi • Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar • Yazılı Beyanlar • Uygulanan Prosedürler Sonucunda Elde Edilen Kanıtların Değerlendirilmesi

	• Denetçinin Finansal Tablolar Hakkında Sonuç Oluşturması • Denetçi Raporu • Belgelendirme • Sınırlı Bağımsız Denetime İlişkin Sözleşme Örneği • Sınırlı Bağımsız Denetime İlişkin Denetçi Raporu Örnekler
2410	Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi • Ara Dönem Finansal Bilgilerin Sınırlı Denetimine İlişkin Genel İlkeler • Denetimin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması • Ara Dönem Finansal Bilgilerin Sınırlı Denetimine İlişkin Prosedürler • Yanlışlıkların Değerlendirilmesi • Yönetim Açıklamaları • Denetçinin Ara Dönem Finansal Bilgilere Eşlik Eden Diğer Bilgilere İlişkin Sorumluluğu • İletişim • Ara Dönem Finansal Bilgilere İlişkin Sınırlı Denetimin Niteliğinin, Kapsamının ve Sonuçlarının Raporlanması • Belgelendirme • Ara Dönem Finansal Bilgilerin Sınırlı Bağımsız Denetimine İlişkin Sözleşme Örneği • Ara Dönem Finansal Bilgilere İlişkin Sınırlı Denetim Raporu Örnekleri
GÜVENCE DENETİM STANDARTLARI	
3400	İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi • İleriye Yönelik Finansal Bilgilere İlişkin Denetçi Tarafından Verilen Güvence • Denetimin Kabulü • İşe İlişkin Bilgi • Kapsanan Dönem • İnceleme Prosedürleri • Sunum ve Açıklama • İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesine İlişkin Rapor
3420	Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri • GDS 3000'e Uygun Hareket Edilmesi • Denetimin Kabülü • Denetimin Planlanması ve Yürütülmesi • Yazılı Açıklamalar • Görüş Oluşturma • Görüş Şekli • Güvence Raporunun Hazırlanması

	• Olumlu Görüş İçeren Denetçi Raporu Örneği
3402	Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları • GDS 3000'e Uygun Hareket Edilmesi • Etik Hükümler • Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlar • Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi • Kıstasların Uygunluğuna Karar Verilmesi • Önemlilik • Hizmet Kuruluşunun Sistemi Hakkında Bilgi -Kanaat- Edinilmesi • Tanımla İlgili Kanıt Elde Edilmesi • Kontrollerin Tasarımıyla İlgili Kanıt Elde Edilmesi • Kontrollerin İşleyiş Etkinliğiyle İlgili Kanıt Elde Edilmesi • İç Denetim Fonksiyonunun Çalışması • Yazılı Beyanlar • Diğer Bilgiler • Sonraki Olaylar • Belgelendirme • Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Güvence Raporunu Hazırlaması • Diğer Bildirim Sorumlulukları • Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Güvence Raporlarına İlişkin Örnekler
3000	Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Diğer Güvence Denetimleri • Denetimin Güvence Denetimi Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi • Etik Hükümler • Müşteri İlişkisinin ve Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesi • Kalite Kontrol • Mesleki Şüphecilik, Mesleki Muhakeme ve Güvence Becerileri ile Teknikleri • Denetimin Planlanması ve Yürütülmesi • Kanıtların Elde Edilmesi • Sonraki Olaylar • Diğer Bilgiler • Geçerli Kıstasların Açıklanması • Güvence Sonucunun Oluşturulması • Güvence Raporunun Hazırlanması • Olumlu Sonuç ve Olumlu Sonuç Dışındaki Sonuçlar • Diğer İletişim Sorumlulukları • Belgelendirme
İLGİLİ HİZMET STANDARTLARI (İHS)	
4400	Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler

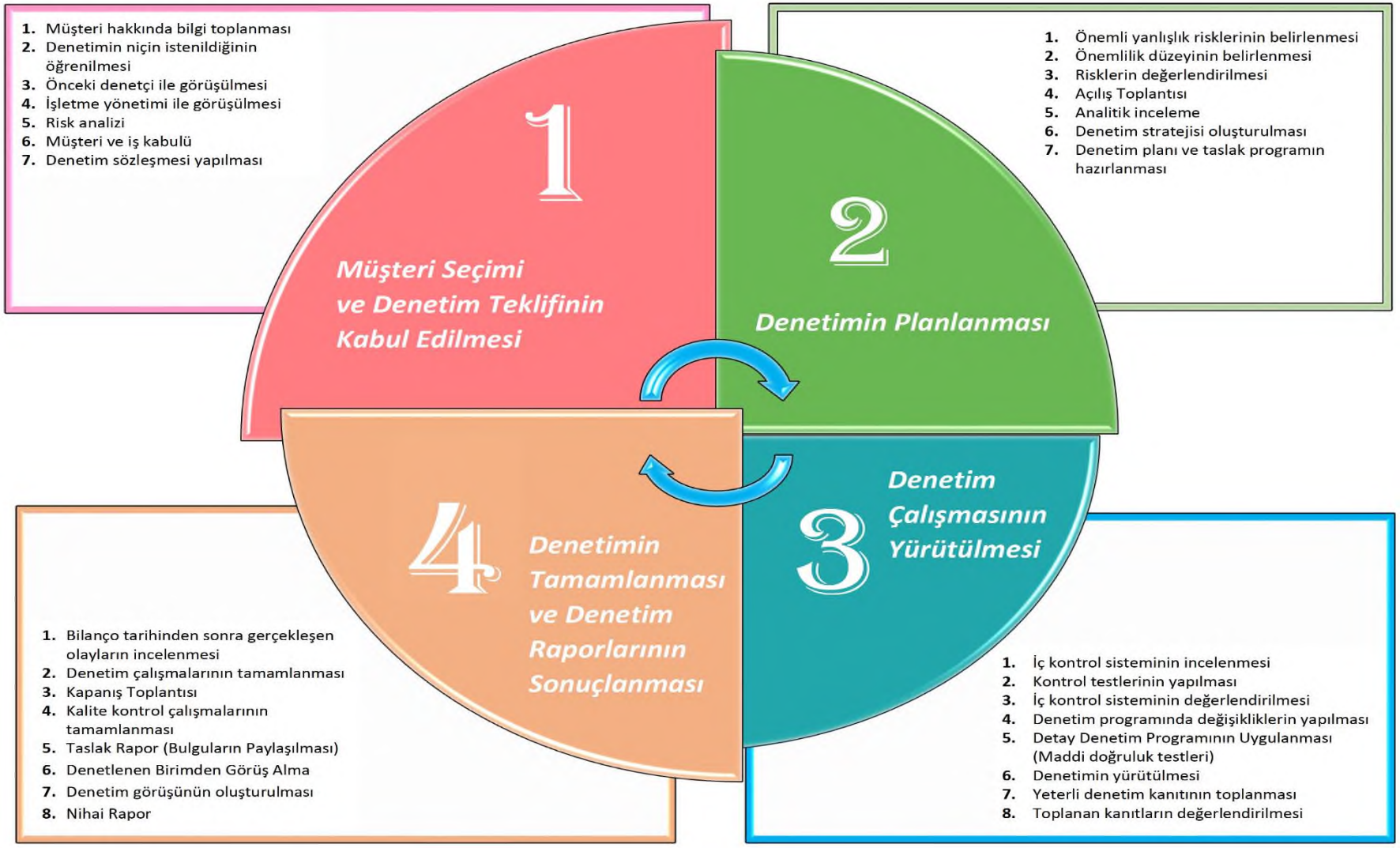
	• Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlere Yönelik Bir İşin Amacı • Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlere Yönelik Bir İşin Genel İlkeleri • Sözleşme Şartlarının Belirlenmesi • Planlama • Belgelendirme • Prosedürler ve Kanıtlar • Raporlama
4410	Finansal Bilgileri Derleme İşi • Finansal Bilgileri Derleme İşinin Bu İHS'ye Uygun Olarak Yürütülmesi • Etik Hükümler • Mesleki Muhakeme • Finansal Bilgileri Derleme İşine İlişkin Kalite Kontrol • Finansal Bilgileri Derleme İşinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi • Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim • Finansal Bilgileri Derleme İşinin Yürütülmesi • Belgelendirme • Rapor

Yukarıda içeriği özet olarak verilen standartlara uygun bir denetim sürecinin işleyişi aşağıda şematik olarak gösterilmiştir.

3.3.2. TDS'lere Uygun Denetim Sürecinde Özellik Arzeden Konular

Türkiye Denetim Standartlarına göre bağımsız denetim sürecinin işleyişi müşterinin kabulü aşamasından bağımsız denetim raporunun hazırlanması ve sunulmasına kadar aşağıda verilen şemada gösterilmiştir.[192] Bu süreçte yer alan önemli konular aşağıda alt başlıklar halinde kısaca açıklanmıştır.

[192] IFAC Guide to Using ISAs in the Audits of Small and Medium Sized Entities Volume 1—Core Concepts (2018), Fourth Edition, s.11; Audit Training of Trainers (2016), World Bank Group, Centre for Financial Reporting Reform, https://documents1.worldbank.org/curated/ru/371111550476782396/pdf/Audit-ToT-modules-FINAL.pdf [Erişim Tarihi: 08.02.2022], s.4, 7.; Şavlı, T., "Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim Süreci" Sunumu, s.10, https://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM_10/sunumlar/TUBASAVLI.pdf [Erişim Tarihi: 08.02.2022]



Şekil 3: Bağımsız Denetim Süreci

a)Genel İlke ve Sorumluluklar

Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesine ilişkin BDS 200, finansal tabloların bağımsız denetimlerinin BDS'lere uygun olarak yürütülmesi sırasında bağımsız denetçiye düşen genel sorumlulukları düzenlemiş; denetçinin genel amaçlarını, bu amaçlara ulaşmasını sağlamak için tasarlanmış bir denetimin niteliğini ve kapsamını, BDS'lerin kapsamını, uygulama alanını, yapısını ve denetçinin bütün bağımsız denetimlerde geçerli olan genel sorumluluklarını açıklamıştır. Buna göre:Finansal tabloların bağımsız denetimi denildiğinde esas amaç; finansal tabloları yorumlayarak karar alması beklenen hedef kullanıcıların söz konusu tablolara duyduğu güveni artırmaktır. Bunun için bağımsız denetçiler mali tabloların bütün önemli yönleriyle finansal raporlama genel çerçevesine göre düzenlenip düzenlenmediğine dair görüşlerini oluştururlar. Bu şekilde belirlenmiş genel amaçlar çerçevesinde bağımsız denetçilerce oluşturulan görüş; finansal raporlama kriterlerine uygun bir şekilde finansal tabloların gerçeğe uygun bir şekilde sunulup sunulmadığı ya da doğru ve gerçeğe uygun bilgiyi yansıtıp yansıtmadığı ile ilgilidir.[193]

Geçerli finansal raporlama çerçevesine göre şirket yönetimince düzenlenmiş finansal tabloların bağımsız denetimden geçmesi gerekmektedir. Denetim standartları, işletme yönetimine ya da üst yönetime sorumluluk atfetmemekle birlikte bunların mevcut sorumluluklarını ortadan kaldırmaz. Ancak bağımsız denetim standartlarına göre yapılan denetim faaliyeti, işletme yönetiminin ya da üst yönetimin, belirli sorumlulukları üstlendikleri ön kabulüne dayanır. Mali tabloların, bağımsız denetçi tarafından denetlenmesi, yönetim sorumluluğunu ortadan kaldırmayacaktır.[194]

Bağımsız denetim standartlarında denetçinin genel amaçları; "*bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek*[195] *ve böylece finansal tabloların önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair bir görüş bildirmek ve" denetçinin elde ettiği "bulgularına dayanarak, finansal tablolar hakkında raporlama yapmak ve bağımsız denetim standartlarının zorunlu tuttuğu bildirimlerde bulunmaktır*".[196]

[193] Bağımsız Denetim Standardı 200, 3'üncü paragraf.

[194] Bağımsız Denetim Standardı 200, 4'üncü paragraf.

[195] Bağımsız Denetim Standardı 200, 5'inci paragraf.

[196] Bağımsız Denetim Standardı 200, 11'inci paragraf.

Makul güvence, *"yüksek bir güvence seviyesidir. Denetçi, denetim riskini (finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen denetçinin duruma uygun olmayan bir görüş vermesi riski) kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiğinde makul güvence sağlamış olur. Ancak denetçinin ulaştığı sonuçları ve görüşünü dayandırdığı çoğu denetim kanıtının kesin olmasından çok ikna edici olmasına sebep olan denetimin yapısal kısıtlamaları sebebiyle, makul güvence mutlak bir güvence seviyesi değildir."*[197]

Ayrıca BDS 200'de, "*BDS'lerde denetçinin makul güvence elde etmesini desteklemek üzere tasarlanmış olan amaçlar, ana hükümler, açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümleri yer alır. BDS'ler, denetimin planlanması ve yürütülmesi sırasında denetçinin mesleki muhakemesini kullanmasını, mesleki şüpheciliğini sürdürmesini ve diğer hususların yanı sıra;*

- *İşletmenin iç kontrolü dâhil işletme ve çevresini anlamak için edindiği bilgilere dayanarak hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerini belirlemesini ve değerlendirmesini,*
- *Risk olduğu değerlendirilen hususlara karşı yapılacak uygun işleri tasarlamak ve uygulamak suretiyle önemli yanlışlıkların var olup olmadığı hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesini,*
- *Elde edilen denetim kanıtlarından ulaşılan sonuçlara dayanarak finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmasını*

zorunlu kılmaktadır.[198]

Makul güvencenin elde edilemediği ve denetçi raporundaki sınırlı olumlu görüşün (şartlı görüşün), finansal tabloların hedef kullanıcılarına yapılacak bildirim açısından, yetersiz kaldığı tüm durumlarda, Bağımsız Denetim Standartları denetçinin görüş bildirmekten kaçınmasını veya mevzuata göre çekilmenin mümkün olması hâlinde denetimden çekilmesini gerektirmektedir."[199] şeklinde düzenlemelere yer verilerek, bağımsız denetçisinin makul güvence sağlamasına ilişkin temel koşullar ortaya konulmuştur.

Bağımsız denetim çalışmasına yönelik olarak BDS 200'de düzenlenen temel hususlar aşağıda belirtilmiştir:

---

[197] Bağımsız Denetim Standardı 200, 5'inci paragraf.

[198] Bağımsız Denetim Standardı 200, 7'nci paragraf.

[199] Bağımsız Denetim Standardı 200, 12'nci paragraf.

(i) Bağımsız denetçilerin finansal tabloların denetiminde, bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil, etik hükümlere uymalıdır. [200]

"Etik Kurallar, aşağıda yer alan temel etik ilkeleri belirler:

(a) Dürüstlük,

(b) Tarafsızlık,

(c) Mesleki yeterlik ve özen,

(ç) Sır saklama ve

(d) Mesleğe uygun davranış.

Temel etik ilkeler, denetçiden beklenen standart davranışı belirler.[201]

Bağımsızlık, denetçinin dürüst davranabilmesini, tarafsız olmasını ve mesleki şüpheciliğini sürdürmesini sağlar[202]*.*

KKS 1 denetim şirketinin, kendisinin ve personelinin bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil etik hükümlere uyduklarına dair makul güvence sağlamayı amaçlayan politika ve prosedürler oluşturma sorumluluğunu düzenler. BDS 220 sorumlu denetçinin etik hükümlere ilişkin sorumluluklarını düzenler. Bu sorumluluklar, sorumlu denetçinin;

- Gözlem ve gerektiğinde sorgulamalar yapmak suretiyle denetim ekibi üyelerinin etik hükümleri ihlal ettiklerini gösteren durumlara karşı dikkatli olmasını,

- Denetim ekibi üyelerinin hükümleri ihlal ettiklerini gösteren hususların dikkatini çekmesi hâlinde atılacak uygun adımlara karar vermesini ve

- Yürütülen denetim için geçerli olan bağımsızlık hükümlerine uyulup uyulmadığı konusunda bir sonuca ulaşmasını,

zorunlu tutar." [203]

---

[200] Bağımsız Denetim Standardı 200, 14'üncü paragraf.

[201] Bağımsız Denetim Standardı 200, A18'inci paragraf.

[202] Bağımsız Denetim Standardı 200, A19'uncu paragraf.

[203] Bağımsız Denetim Standardı 200, A20'nci paragrafı.

ii) Bağımsız denetçiler finansal tabloların önemli ölçüde yanlışlık içermesine sebep olan şartların bulunabileceğini kabul ederek, denetimi mesleki şüphecilik içinde planlaması ve yürütmesi gereklidir.[204]

"Mesleki şüphecilik: (bağımsız denetçinin) *sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket ederek, hata veya hile kaynaklı yanlışlığa işaret eden durumlara karşı dikkatli olmayı ve denetim kanıtlarını titiz bir biçimde değerlendirmeyi içeren tutumudur.*[205]

Mesleki şüphecilik, örnekleri aşağıda sıralanan durumlara karşı dikkatli olmayı gerektirir:

•*Elde edilen diğer denetim kanıtlarıyla çelişen denetim kanıtları,*

•*Denetim kanıtı olarak kullanılacak belgelerin ve sorgulamalar sonucunda elde edilen cevapların güvenilirliğinde şüphe uyandıran bilgiler,*

•*Hile ihtimaline işaret edebilecek durumlar,*

•*BDS'lerde yer alan denetim prosedürlerine ilâve denetim prosedürleri gerektirebilecek durumlar."* [206]

iii) Bağımsız denetçiler, finansal tabloların denetiminin planlanması ve yürütülmesinde mesleki muhakemesini kullanması[207] gerekmektedir. [208]

"Bir denetimin doğru bir şekilde yürütülmesi için mesleki muhakeme şarttır. Bunun sebebi, ilgili bilgi ve deneyimlerin içinde bulunulan durum ve gerçeklere uygulanmaksızın, etik hükümlerin ve BDS'lerin yorumlanmasının ve denetim boyunca gerekli olan bilgiye dayalı kararların alınmasının mümkün olmamasıdır. Mesleki muhakeme özellikle aşağıdaki hususlara ilişkin karar alınmasında gereklidir:

• *Önemlilik ve denetim riski,*

• *BDS hükümlerinin yerine getirilmesi ve denetim kanıtı toplanması için uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı,*

---

[204] Bağımsız Denetim Standardı 200, 15'inci paragrafı.

[205] Bağımsız Denetim Standardı 200, 13/g paragrafı.

[206] Bağımsız Denetim Standardı 200, A21'inci paragrafı.

[207] Ayrıntılı bilgi için bakınız: Arıkboğa, D., Şişmanoğlu, E. (2016), "Türkiye'de Bağımsız Denetimde Mesleki Yargı Kullanımında Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 49: 29-30.

[208] Bağımsız Denetim Standardı 200, 16'ncı paragraf.

• Yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanıp toplanmadığının ve BDS'lerin amaçlarına ve dolayısıyla denetçinin genel amaçlarına ulaşmak için daha fazla denetim kanıtı toplamaya ihtiyaç olup olmadığının değerlendirilmesi,

• Finansal raporlama çerçevesinin uygulanmasında işletme yönetimi tarafından yapılan muhakemelerin değerlendirilmesi,

• Elde edilen denetim kanıtına dayanarak sonuçlara ulaşılması (örneğin, finansal tabloların hazırlanmasında yönetim tarafından yapılan tahminlerin makul olup olmadığının değerlendirilmesi)." [209]

iv) Bağımsız denetçiler makul güvence sağlamak için denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir. [210]

"Bu kanıtlar denetçinin, görüşüne dayanak oluşturacak makul sonuçlara ulaşmasını sağlar.[211]

Denetim kanıtının yeterliliği ve uygunluğu birbiriyle ilişkilidir. Yeterlilik, denetim kanıtının miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarı, denetçinin "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin değerlendirmesinden ("önemli yanlışlık" riskinin ne kadar yüksek olduğu değerlendiriliyorsa muhtemelen daha fazla denetim kanıtı gerekecektir) ve ilgili denetim kanıtının kalitesinden (denetim kanıtının kalitesi arttıkça daha az denetim kanıtı gerekebilir) etkilenir. Ancak daha fazla denetim kanıtının elde edilmesi, denetim kanıtının düşük olan kalitesini telafi etmeyebilir. [212]

Uygunluk ise denetim kanıtının kalitesinin ölçütüdür. Diğer bir ifadeyle uygunluk, denetçi görüşünün temelini oluşturan sonuçların desteklenmesinde denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğidir. Denetim kanıtının güvenilirliği, kanıtın kaynağından ve niteliğinden etkilenir ve kanıtın elde edildiği şartlara bağlıdır.[213]

(Diğer taraftan,) *makul güvence, finansal tabloların denetimi çerçevesinde, yüksek ancak mutlak olmayan güvence seviyesidir.*[214] "

---

[209] Bağımsız Denetim Standardı 200, A26'ncı paragraf.

[210] Bağımsız Denetim Standardı 200, 17'nci paragraf.

[211] Bağımsız Denetim Standardı 200, 17'nci paragraf.

[212] Bağımsız Denetim Standardı 200, A32'nci paragraf.

[213] Bağımsız Denetim Standardı 200, A33'üncü paragraf.

[214] Bağımsız Denetim Standardı 200, 13/e paragrafı.

v) Bağımsız denetçiler, denetimle ilgili tüm BDS'lere uymalıdır. [215]

"*Yürürlükte olan bir BDS'nin ele aldığı şartlar mevcut ise, söz konusu BDS'nin yürütülen denetimle ilgili olduğu kabul edilir."*[216]

Bağımsız denetim faaliyetinin en iyi şekilde yürütülebilmesi için gerekli olan kaynak, zaman ve ekibin yetersiz olması hiç şüphesiz, 220 numaralı BDS ve 1 numaralı KKS standartlarına uygun olmayan bir durumdur. Bu nedenle böyle durumlarda denetçi müşteri kabulü yapmamalıdır.

Şirketin durumu, şirket hakkında yapılacak araştırmalar ve şirket yönetici ve ortaklarının kimlik ve ticari itibarlarının araştırılması ile değerlendirilir.

Denetim işinin üstlenilmesi için önce olası riskler tespit edilir, bunların kabul edilebilir veya yönetilebilir nitelikte olup olmadıkları değerlendirilerek raporlanır. Şayet, sonuçlar olumlu ise denetimin yapılmasına karar verilir.

Bununla birlikte, bağımsız denetim firması, karşı tarafla sözleşmeyi imzalamadan önce, denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi için gerekli olan ön koşulların olup olmadığını da tespit eder. Buna göre;

(1) Mali raporlamanın genel çerçevesinin kabul edilebilir seviyede olup olmadığına bakılarak (2) yönetimin, denetim kapsamında ne türden sorumluluklarının olduğu konusunda bilgi sahibi olduğu ve bunları da kabul ettiğine dair kendilerinden görüş alınır.

Ön şartlarda anlaşma sağlanması halinde, sözleşmenin imzalaması için gerekli süreçler başlatılır. İlgili süreç sözleşme kabul formu ile belgelendirilir.

Yapılacak olan sözleşmede, olması gereken asgari şartlar da "Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin" 29'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Bahse konu Yönetmelik maddesine göre gerekli asgari şartlar içerisinde aşağıdaki hususlar da yer almaktadır:

Bağımsızlık taahhütlerinin; bağımsız olması gereken tüm personelden (denetçiler ve denetime katılanlardan) "her bir denetimden önce ve her hâlükârda yılda en az bir kez" alınması gerekmektedir.

Bağımsızlık, esasta; "denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden ari olarak görüş açıklaması"; şekilde ise; "denetim kuruluşunun, denetçinin veya bir denetim ekibi üyesinin; konuya ilişkin tüm durum ve gerçekleri değerlendiren makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük,

[215] Bağımsız Denetim Standardı 200, 18'inci paragraf.

[216] Bağımsız Denetim Standardı 200, 18'inci paragraf.

tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibaını oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınması" şeklinde tanımlanmıştır.

Denetim risklerinin belirlenmesi 200 numaralı BDS'de tanımlanmıştır. Buna göre: "*Denetim riski, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen, denetçinin duruma uygun olmayan bir denetim görüşü vermesi riskidir. Denetim riski, "önemli yanlışlık" riski ile tespit edememe riskinin bir fonksiyonudur.*"[217]

Bağımsız denetçiler risklerin değerlendirilmesini, "*bu değerlendirmeye yönelik gerekli bilginin toplanması için uygulanan denetim prosedürlerine ve denetim sırasında toplanan kanıtlara*" dayandırırlar. Bununla birlikte risklerin değerlendirilmesi, "*kesin ölçümü yapılabilir bir konu değil, mesleki muhakeme gerektiren bir husus*" olduğu göz önünde bulundurulmalıdır. [218]

Risklerin tespit edilememesi de söz konusu olabilir. Bu durum; bağımsız denetçinin denetim riskini belirli ve kabul edilebilir bir düzeye indirebilmek için öngördüğü süreçlerin niteliği; zamanlaması ve kapsamıyla ilgilidir. Dolayısıyla, risklerin tespit edilememe riski, denetim süreçlerinin etkinliği ve denetçinin bu süreçleri ne derece uyguladığı ile ilgilidir. [219]

Yukarıda bahsedilen BDS'ye göre; aşağıdaki gibi hususlar "*bir denetim prosedürünün ve bu prosedürün uygulanmasının etkinliğinin artırılmasına yardımcı olur:*

- *Yeterli planlama,*
- *Denetim ekibine uygun personelin atanması,*
- *Mesleki şüpheciliğin uygulanması ve*
- *Yürütülen denetim çalışmasının yönlendirilmesi ve gözetimi ile gözden geçirilmesi.*

Ayrıca bu hususlar; denetçinin uygun olmayan bir denetim prosedürünü seçme, uygun olan denetim prosedürünü yanlış şekilde uygulama veya denetim sonuçlarını yanlış yorumlama ihtimalini azaltmaya yardım eder." [220]

Bununla birlikte bağımsız denetçilerin "*denetim riskini sıfıra indirmesi beklenmez ve zaten söz konusu risk de sıfıra indirilemez. Dolayısıyla, finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir*

---

[217] Bağımsız Denetim Standardı 200, 13/c paragrafı.

[218] Bağımsız Denetim Standardı 200, A.35'inci paragraf.

[219] Bağımsız Denetim Standardı 200, A48'inci paragraf.

[220] Bağımsız Denetim Standardı 200, A48'inci paragraf.

yanlışlık içermediğine dair mutlak bir güvence elde edilemez. Bunun sebebi, denetçinin vardığı sonuçların ve görüşüne dayanak teşkil eden denetim kanıtlarının çoğunun, denetimin yapısal kısıtlamaları sebebiyle, kesin olmaktan ziyade ikna edici olmasıdır. Bir denetimin yapısal kısıtlamaları:

•Finansal raporlamanın niteliğinden,

•Denetim prosedürlerinin niteliğinden ve

•Denetimin makul bir sürede ve makul bir maliyetle yürütülmesi gerekliliğinden, kaynaklanır."[221]

Diğer taraftan, denetim riski;

- Yapısal (doğal risk),
- Kontrol riski ve
- Ortaya çıkarma riski (bulgu riski)

olmak üzere üç unsurdan meydana gelmektedir.

Anılan BDS'de;

Yapısal risk, "*ilgili kontrol mekanizması dikkate alınmadan önce, bir işlem sınıfına, hesap bakiyesine veya açıklamalara ilişkin bir yönetim beyanının, tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek bir yanlışlık içermeye açık olması durumu*" [222]

Kontrol riski, "*bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamalara ilişkin bir yönetim beyanında ortaya çıkabilecek ve tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek bir yanlışlığın, işletmenin iç kontrolü tarafından zamanında önlenememesi veya tespit edilerek düzeltilememesi riski*" [223]

Tespit edememe riski (Ortaya çıkartma riski), "*denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek için denetçinin uyguladığı prosedürler neticesinde, tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek mevcut bir yanlışlığın tespit edilememesi riski*" [224]

olarak tanımlanmıştır.

---

[221] Bağımsız Denetim Standardı 200, A50'nci paragraf.

[222]Bağımsız Denetim Standardı 200, 13/h-i paragrafı.

[223]Bağımsız Denetim Standardı 200, 13/h-ii paragrafı.

[224]Bağımsız Denetim Standardı 200, 13/i paragrafı.

Denetçi, denetime karar verip planlama aşamasını tamamladıktan sonra yapacağı denetimle ilgili olarak karşılaşabileceği riskin seviyesini ortaya çıkarmış olur. Bulunan risk seviyesi ve önemlilik düzeyini de dikkate alarak planlamasını yapar.

Bağımsız denetçilerin, denetim süresince makul güvencenin sağlanabilmesi maksadıyla denetim riskini, kabul edilebilir (düşük) bir seviyeye getirilebilmesine yönelik yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi gereklidir. Bu kanıtlar, bağımsız denetçinin oluşturacağı görüşe dayanak oluşturacak şekilde makul olan sonuçlara ulaşmasına katkı sağlar.[225]

200 numaralı BDS'de yer verildiği üzere; denetim kanıtının yeterliliği, "*denetim kanıtının miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarı, denetçinin "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin değerlendirmesinden ve ilgili denetim kanıtının kalitesinden etkilenir. Denetim kanıtının uygunluğu, denetim kanıtının kalitesinin ölçütüdür. Bir başka ifadeyle denetim kanıtının kalitesi, denetçi görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara destek sağlama açısından, denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğidir.*"[226]

Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılmasına ilişkin BDS 210'da, yönetimle denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varılması sırasında denetçiye düşen sorumlulukları ve sözleşmeye ilişkin genel hususları düzenlemiştir. Buna göre: Bağımsız denetimin ön şartlarının mevcut olup olmadığını tespit etmek amacıyla bağımsız denetçi; finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığını belirlemesi ve işletme yönetimin sorumluluklarını (finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması, iç kontrol sistemi, tüm bilgilere erişim imkânı ve işletme içinde gerekli görülen kişilerle kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı sağlamak) anladığına ve üstlendiğine dair mutabakatını alması gerekmektedir.[227] Bağımsız denetçinin, yönetimle denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varması; ardından yazılı olarak aşağıdaki hususları içeren denetim sözleşmesinin düzenlenmesi gerekmektedir.[228]

(a) Finansal tabloların denetiminin amacı ve kapsamı,

(b) Denetçinin sorumlulukları,

---

[225] Bağımsız Denetim Standardı 200, 17'nci paragrafı.

[226] Bağımsız Denetim Standardı 200, 13/b-i,ii paragrafları.

[227] Bağımsız Denetim Standardı 210, 6'ncı paragrafı.

[228] Bağımsız Denetim Standardı 210, 10 ve 11'inci paragrafları.

(c) Yönetimin sorumlulukları,

(ç) Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak geçerli finansal raporlama çerçevesini belirten açıklama,

(d) Denetçi tarafından düzenlenecek raporların beklenen şekline ve içeriğine atıf,

(e) Raporların beklenen şekil ve içerikten farklılık gösterebileceği durumlar olabileceğine ilişkin açıklama.

Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrolüne ilişkin BDS 220'de, finansal tabloların denetimine ilişkin kalite kontrol prosedürleri açısından denetçinin ve bazı hâllerde denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin sorumlulukları düzenlenmiştir. Buna göre: Sorumlu denetçi[229], görevlendirildiği her bir bağımsız denetimin genel kalitesinden sorumludur.[230] Bu kapsamda standartta aşağıda yer alan sorumluluklara ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Sorumlu denetçi;

(a) denetim boyunca gözlem ve gerektiğinde sorgulamalar yapmak suretiyle denetim ekibi üyelerinin etik hükümleri ihlal ettiklerini gösteren durumlara karşı her zaman dikkatli olması gerekmektedir.[231]

(b) müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesiyle ilgili uygun prosedürlerin uygulandığına ikna olması gerekmekte ve bu konuda varılan sonuçların uygun olduğunu belirlemesi gerekmektedir.[232]

(c) denetim ekibi[233] ile denetçinin faydalandığı uzmanların gerekli yetkinlik ve kabiliyete sahip olduğuna ikna olması gerekmektedir.[234]

---

[229] Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 4'üncü maddesinin (ş) bendinde sorumlu denetçi şu şekilde tanımlanmıştır: "*Belirli bir bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesinden sorumlu tutulan ve bu denetime ait raporun denetimi üstlenenler adına imzalanmasına yetkili kılınan bağımsız denetçi*".

[230] Bağımsız Denetim Standardı 220, 8'inci paragrafı.

[231] Bağımsız Denetim Standardı 220, 9'uncu paragrafı.

[232] Bağımsız Denetim Standardı 220, 12'nci paragrafı.

[233] Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 4'üncü maddesinin (c) bendinde bağımsız denetim ekibi şu şekilde tanımlanmıştır: "*Belirli bir bağımsız denetim görevini yerine getirmek üzere, sorumlu denetçi ve onun sorumluluğu altında görev yapan bağımsız denetçilerden oluşan ekibi*"

[234] Bağımsız Denetim Standardı 220, 14'üncü paragrafı.

(ç) denetimin mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olarak yönlendirilmesinden, gözetiminden ve yürütülmesinden ve denetçi raporunun içinde bulunulan şartlara uygun olmasından sorumludur.[235]

(d) denetim şirketi tarafından ortaya konan en son bilgilerle desteklenen ve denetim şirketinin izleme sürecinden elde edilen sonuçları ve bu bilgilerde belirtilen eksikliklerin denetimi etkileyip etkileyemeyeceğini mütalaa etmesi gerekmektedir.[236]

Bu çerçevede yapılan çalışmaların çalışma kağıtlarında yer verilmesi ya da belgelendirilmesi gereklidir.[237]

Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesine ilişkin BDS 230'da, finansal tabloların denetiminin belgelendirilmesine (çalışma kâğıtlarının hazırlamasına) ilişkin denetçinin sorumlulukları düzenlemiştir. Buna göre: Çalışma kâğıtları; denetçinin genel amaçlarına ulaşıldığına yönelik denetçi tarafından varılan sonucun dayanağına ve denetimin, BDS'lere ve mevzuat hükümlerine uygun olarak planlandığı ve yürütüldüğüne ilişkin kanıt sağlar.[238] Denetçi çalışma kâğıtlarını, yapılan denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin aşağıda belirtilen hususları anlayabilmesine olanak sağlayacak şekilde zamanında hazırlamalıdır:[239]

(a) Uygulanan denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı,

(b) Uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçları ve elde edilen denetim kanıtları ve

(c) Denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususlar, bunlarla ilgili varılan sonuçlar ve bu sonuçlara ulaşırken yaptığı önemli mesleki muhakemeleri.

Denetçi, uygulanan denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belgelendirirken aşağıdaki hususları kayıt altına almalıdır:[240]

(a) Test edilen kalemlerin ve hususların belirleyici özelliklerini,

(b) Denetim çalışmasını kimin yürüttüğünü ve ilgili çalışmanın tamamlandığı tarihi ve

---

[235] Bağımsız Denetim Standardı 220, 15'inci paragrafı.

[236] Bağımsız Denetim Standardı 220, 23'üncü paragrafı.

[237] Bağımsız Denetim Standardı 220, 24 ve 25'inci paragrafları.

[238] Bağımsız Denetim Standardı 230, 2'nci paragrafı.

[239] Bağımsız Denetim Standardı 230, 7 ve 8'inci paragrafları.

[240] Bağımsız Denetim Standardı 230, 9'uncu paragrafı.

(c) Yürütülen denetim çalışmasını kimin gözden geçirdiğini, ilgili gözden geçirmenin tarihini ve kapsamını.

Ayrıca, denetçi tarafından çalışma kâğıtları bir denetim dosyasında birleştirilmeli ve rapor tarihinden sonra nihai denetim dosyasının oluşturulmasına yönelik idari süreci zamanında tamamlanmalıdır.[241] Bununla birlikte, çalışma kâğıtları, fiziki, elektronik, manyetik ve benzeri ortamlarda kayıt altına alınabilir. Çalışma kâğıtlarına örnek olarak şunlar verilebilir: denetim programları, analizler, notlar ve tutanaklar, önemli hususlara ilişkin özetler, teyit ve beyan mektupları, kontrol listeleri, önemli hususlara ilişkin yazışmalar (elektronik posta dâhil).[242]

Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumluluklarına ilişkin BDS 240'da, finansal tabloların denetiminde denetçinin hileye[243] ilişkin sorumlulukları düzenlenmiştir. Buna göre:"*BDS'lerin amaçları açısından denetçi, finansal tablolarda önemli bir yanlışlığa sebep olan hileyle ilgilenir. Denetçiyi ilgilendiren iki tür kasıtlı yanlışlık bulunmaktadır: hileli finansal raporlamadan kaynaklanan yanlışlıklar ve varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan yanlışlıklar. Her ne kadar denetçi hilenin varlığından şüphelenebilir veya ender durumlarda hilenin varlığını tespit edebilirse de, hilenin gerçekten olup olmadığına dair yasal bir hüküm veremez*".[244] Diğer taraftan, hilenin "*önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin esas sorumluluk, yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara aittir*". [245] Ancak bağımsız denetçi, "*bir bütün olarak finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence elde etmekle sorumludur*".[246] Bu sorumluluk kapsamında bağımsız denetçinin amaçları;

"*(a) Finansal tablolardaki hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerini belirlemek ve değerlendirmek,*

[241] Bağımsız Denetim Standardı 230, 14'üncü paragrafı.

[242] Bağımsız Denetim Standardı 230, A3'üncü paragrafı.

[243] Bağımsız Denetim Standardı 240, 12'nci paragrafında hile şu şekilde tanımlanmıştır: "*Yönetimden, üst yönetimden sorumlu olanlardan, çalışanlardan veya üçüncü taraflardan bir veya birden fazla kişinin, haksız veya yasalara aykırı bir menfaat elde etmek amacıyla yaptığı aldatma içeren kasıtlı eylemlerdir.*"

[244] Bağımsız Denetim Standardı 240, 3'üncü paragrafı.

[245] Bağımsız Denetim Standardı 240, 4'üncü paragrafı.

[246] Bağımsız Denetim Standardı 240, 5'inci paragrafı.

(b) Hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak uygun işlerin tasarlanması ve uygulanması suretiyle bu risklere ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve

(c) Denetim sırasında belirlenen veya şüphelenilen hilelere karşı uygun işleri yapmaktır."[247]

Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınmasına ilişkin BDS 250'de, finansal tabloların bağımsız denetiminde denetçinin mevzuatı dikkate alma sorumluluğu düzenlenmiştir. Buna göre: Bağımsız denetçinin, "*finansal tablolarda yer alan ve mevzuata aykırılıktan kaynaklanan önemli yanlışlıkları belirlemesine yardımcı olmak üzere hazırlanmıştır. Ancak denetçi, aykırılıkları önlemekle sorumlu değildir ve denetçiden her tür mevzuata ilişkin aykırılıkları tespit etmesi beklenemez*".[248] Bu BDS, denetçinin iki farklı sınıfta yer alan mevzuata uygunluğa ilişkin sorumluluklarını birbirinden ayırmıştır:

"*(a) Vergi ve sosyal güvenlik mevzuatı gibi, finansal tablolarda yer alan önemli tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olduğu genel olarak kabul edilen mevzuat hükümleri ve*

(b) Finansal tablolarda yer alan tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olmayan diğer mevzuat. Ancak bu tür mevzuata uygunluk sağlanması (örneğin, faaliyet lisansı şartlarına, borç ödeme gücüne ilişkin düzenleyici hükümlere veya çevreyle ilgili düzenlemelere uygunluk sağlanması), işletmenin faaliyetleri, faaliyetlerini sürdürebilme kabiliyeti veya önemli cezalardan kaçınması açısından önemli olabilir ve bu sebeple bu tür bir mevzuata aykırılığın finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi bulunabilir." [249]

Bu çerçevede denetçinin amaçları;

"*(a) Finansal tablolarda yer alan önemli tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olduğu genel olarak kabul edilen mevzuat hükümlerine uygunluk sağlandığına dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek,*

[247] Bağımsız Denetim Standardı 240, 11'inci paragrafı.

[248] Bağımsız Denetim Standardı 250, 4'üncü paragrafı.

[249] Bağımsız Denetim Standardı 250, 6'ncı paragrafı.

(b) Finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilecek diğer mevzuata ilişkin[250] *aykırılıkların tespit edilmesine yardımcı olması için belirli denetim prosedürlerini uygulamak,*

(c) Denetim sırasında tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklara uygun biçimde karşılık vermektir."[251]

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişime ilişkin BDS 260'da, finansal tabloların denetiminde denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurma sorumluluğu düzenlenmiş ve bu kişilere bildirilecek bazı özel hususlar belirlenmiştir. Bu kapsamda denetçinin amaçları;

"*(a) Finansal tabloların denetimiyle ilgili sorumluluklarını ve genel hatlarıyla denetimin planlanan kapsam ve zamanlamasını açık bir şekilde üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmek,*

(b) Üst yönetimden sorumlu olanlardan denetimle ilgili bilgi almak,

(c) Denetim sırasında yapılan ve üst yönetimden sorumlu olanların finansal raporlama süreci üzerindeki gözetim sorumluluğuyla ilgili olan önemli gözlemlerini, üst yönetimden sorumlu olanlara zamanında bildirmek ve

(ç) Üst yönetimden sorumlu olanlarla karşılıklı ve etkin bir iletişim kurmaktır."[252]

İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesine ilişkin BDS 265'de, denetçinin finansal tabloların denetimi sırasında tespit ettiği iç kontrol eksikliklerini uygun bir biçimde üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirmesine yönelik sorumluluğu düzenlenmiştir. Bu kapsamda bağımsız denetçinin amacı, "*denetim sırasında tespit ettiği ve mesleki muhakemesi sonucunda üst yönetimden sorumlu olanların ve yönetimin dikkatini çekmeyi gerektirecek kadar önemli olduğuna kanaat getirdiği iç kontrol eksikliklerini uygun bir biçimde üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirmektir*".[253]

b) Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklar

Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanmasına ilişkin BDS 300'de, bağımsız denetçinin finansal tabloların denetimini planlamasına ilişkin sorumlulukları düzenlenmiş ve ilk defa

---

[250] Bağımsız Denetim Standardı 250, 13'üncü paragrafına göre: "*Denetçi BDS 315 uyarınca işletme ve çevresini tanıma sürecinin bir parçası olarak; (a) İşletme ve işletmenin faaliyet gösterdiği endüstri veya sektör için geçerli olan yasal ve düzenleyici çerçeveye ve (b) İşletmenin bu çerçeveye nasıl uygunluk sağladığına, dair genel bir kanaat edinir.*"

[251] Bağımsız Denetim Standardı 250, 11'inci paragrafı.

[252] Bağımsız Denetim Standardı 260, 9'uncu paragrafı.

[253] Bağımsız Denetim Standardı 265, 5'inci paragrafı.

yapılan denetimlerde (ilk denetimlerde) dikkate alınacak ilâve hususlar ayrıca belirlenmiştir. Buna göre: Denetimin planlanması, denetime yönelik genel denetim stratejisinin oluşturulmasını ve denetim planının geliştirilmesini içermektedir. [254] Bu çerçevede denetçinin amacı denetimi, etkin yürütülmesini sağlayacak şekilde planlamaktır.[255]

Denetçi "*denetimin kapsamını, zamanlamasını ve yönünü belirleyen ve denetim planının geliştirilmesine yönelik rehberlik sağlayan genel denetim stratejisini*" oluşturmalıdır.[256]

Bağımsız denetçi, "*genel denetim stratejisini oluştururken:*

(a) Denetimin kapsamını tanımlayan denetimin özelliklerini belirler.

(b) Denetimin zamanlamasını ve kurulması gereken iletişimlerin niteliğini planlamak amacıyla denetimin raporlama amaçlarını belirler.

(c)Mesleki muhakemesini kullanarak, denetim ekibinin çalışmalarının yönlendirilmesinde önemli olduğunu düşündüğü faktörleri mütalaa eder.

(ç) Ön denetim çalışmaları sonuçlarını ve -uygun hâllerde- sorumlu denetçinin işletme için yürüttüğü diğer denetimlerden elde ettiği bilgilerin ilgili olup olmadığını mütalaa eder.

(d) Denetimin yürütülmesi için ihtiyaç duyulan kaynakların niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirler." [257]

Bununla birlikte, bağımsız denetçinin;

"*(a) BDS 315'de belirlenmiş olan planlanan risk değerlendirme prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını,*

(b) BDS 330 'da belirlenmiş olan, yönetim beyanı düzeyinde planlanan müteakip denetim prosedürlerinin (risk değerlendirmesi sonrası uygulanan denetim prosedürlerinin) niteliği, zamanlaması ve kapsamını,

(c) Denetimin BDS'lere uygunluğunun sağlanması amacıyla uygulanması gereken planlanmış diğer denetim prosedürlerini,

---

[254] Bağımsız Denetim Standardı 300, 2'nci paragrafı.

[255] Bağımsız Denetim Standardı 300, 4'üncü paragrafı.

[256] Bağımsız Denetim Standardı 300, 7'nci paragrafı.

[257] Bağımsız Denetim Standardı 300, 8'inci paragrafı.

tanımlayan bir denetim planı" hazırlamalıdır.[258]

Bununla birlikte, bağımsız denetçi, "*denetim sırasında gerekmesi durumunda genel denetim stratejisini ve denetim planını*" güncellemeli ve değiştirmelidir.[259]

Bununla birlikte, denetçinin, genel denetim stratejisi, denetim planı, denetim sırasında, genel denetim stratejisinde veya denetim planında yapılan her türlü önemli değişiklik ile bu değişikliklerin sebeplerini çalışma kâğıtlarına dâhil etmesi gerekmektedir[260].

Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesine ilişkin BDS 315'de denetçinin finansal tablolardaki "önemli yanlışlık" risklerini belirleme ve değerlendirme sorumluluğu düzenlenmiştir. Bu kapsamda denetçinin amacı, "*finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerini belirlemek ve değerlendirmek ve böylece "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması için bir dayanak oluşturmaktır*". [261] Buna göre: bağımsız denetçi, denetim kanıtlarını elde etmek amacıyla risk değerlendirme prosedürlerini tasarlamalı ve uygulamalıdır.[262] Risk değerlendirme prosedürleri: yönetimin ve -varsa- iç denetim fonksiyonundaki kişiler dâhil, işletme içindeki diğer uygun kişilerin sorgulanması (görüşülmesi), analitik prosedürleri, gözlemi ve tetkiki içermektedir.[263]

Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemliliğe ilişkin BDS 320'de, finansal tabloların denetiminin planlanmasında ve yürütülmesinde denetçinin önemlilik kavramını uygulama sorumluluğu düzenlenmiştir. Bu kapsamda denetçinin amacı, "*denetimin planlanmasında ve yürütülmesinde önemlilik kavramını uygun bir şekilde uygulamaktır*" [264].

Standarda göre: "*Genel olarak eksiklik ve yanlışlıkların -tek başına veya toplu olarak- finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu eksiklik ve yanlışlıklar önemli olarak değerlendirilir*". [265] Denetçi, genel

---

[258] Bağımsız Denetim Standardı 300, 9'uncu paragrafı.

[259] Bağımsız Denetim Standardı 300, 10'uncu paragrafı.

[260] Bağımsız Denetim Standardı 300, 12'nci paragrafı.

[261] Bağımsız Denetim Standardı 315, 11'inci paragrafı.

[262] Bağımsız Denetim Standardı 315, 13'üncü paragrafı.

[263] Bağımsız Denetim Standardı 315, 14'üncü paragrafı.

[264] Bağımsız Denetim Standardı 320, 8'inci paragrafı.

[265] Bağımsız Denetim Standardı 320, 2'nci paragrafı.

denetim stratejisini oluştururken, finansal tablolar için önemliliği belirlemeli [266]; " *"önemli yanlışlık" risklerini değerlendirmek ve müteakip denetim prosedürlerinin niteliğine, zamanlamasına ve kapsamına karar vermek amacıyla performans önemliliğini* [267]" belirlemelidir.[268] Denetçi önemlilik kavramını; "*denetimin planlanmasında ve yürütülmesinde, belirlenen yanlışlıkların denetim üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesinde ve varsa, düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki ve denetçi raporundaki görüşün oluşturulmasındaki etkilerinin değerlendirilmesinde"* kullanır.[269] Diğer taraftan, denetçinin, "*başlangıçta önemliliğe ilişkin farklı bir tutar (veya tutarlar) belirlemesine sebep olacak bir bilgiden denetimin yürütülmesi sırasında haberdar olması durumunda, bir bütün olarak finansal tablolar için belirlediği önemliliği (ve -uygun hâllerde- özel işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için belirlediği önemlilik düzeyi veya düzeylerini)*" değiştirmesi gereklidir.[270]

Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşlere ilişkin BDS 330'da, bir finansal tablonun denetiminde, BDS 315 uyarınca bağımsız denetçi tarafından belirlenen ve değerlendirilen "önemli yanlışlık" risklerine karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanmasına yönelik denetçinin sorumlulukları düzenlenmiştir. Bu kapsamda denetçinin amacı, " *"önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirdiği risklere karşı yapılacak uygun işleri tasarlamak ve uygulamak suretiyle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir.*" Bu çerçevede denetçi; "*niteliği, zamanlaması ve kapsamı, yönetim beyanı düzeyinde "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen riskleri esas alan ve söz konusu risklere karşılık veren müteakip denetim prosedürlerini tasarlar ve uygular*".[271] Önemli yanlışlık

[266] Bağımsız Denetim Standardı 320, 10'uncu paragrafı.

[267] Bağımsız Denetim Standardı 320, 9'uncu paragrafında performans önemliliği şu şekilde tanımlanmıştır: "*bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenmiş önemlilikten daha düşük olarak belirlenen tutar veya tutarları ifade eder. Performans önemliliğinin belirlenme amacı ise, düzeltilmemiş yanlışlıklar ile tespit edilmemiş yanlışlıkların toplamının, bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemliliği aşması ihtimalini uygun bir seviyeye indirmektir.*"

[268] Bağımsız Denetim Standardı 320, 11'inci paragrafı.

[269] Bağımsız Denetim Standardı 320, 5'inci paragrafı.

[270] Bağımsız Denetim Standardı 320, 12'nci paragrafı.

[271] Bağımsız Denetim Standardı 330, 6'ncı paragrafı.

risklerine karşı iki şekilde yaklaşılabilir: (1) Kontrol Testleri[272] ve (2) Maddi Doğrulama Prosedürleri[273]. [274]

Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlara İlişkin BDS 402'de hizmet alan işletmenin bir veya daha fazla hizmet kuruluşu kullanması durumunda, hizmet alan işletme denetçisinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme sorumluluğu düzenlenmiştir. Bu kapsamda "*hizmet alan işletme, bir hizmet kuruluşunun hizmetlerini kullandığında kullanıcı işletmenin denetçisinin amaçları:*

(a) "Önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi için uygun bir dayanak sağlamaya yetecek ölçüde, hizmet kuruluşundan sağlanan hizmetlerin niteliği ve önemi ile bu hizmetlerin hizmet alan işletmenin iç kontrol sistemi üzerindeki etkisini anlamak ve

(b) Bu risklere karşı denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamaktır".[275]

Buna göre: "*Hizmet alan işletme denetçisi BDS 315'e uygun olarak hizmet alan işletmeyi tanırken, hizmet alan işletmenin faaliyetlerinde bir hizmet kuruluşundan nasıl yararlandığını, aşağıdakiler dâhil, anlamaya çalışır:*

(a) Hizmet kuruluşunca sağlanan hizmetlerin niteliği ve hizmet alan işletmenin iç kontrolüne etkisi dâhil bu hizmetlerin hizmet alan işletme açısından önemi,

(b) Hizmet kuruluşu tarafından etkilenen hesapların veya finansal raporlama süreçlerinin veya gerçekleştirilen işlemlerin niteliği ve önemliliği

(c) Hizmet kuruluşu faaliyetleriyle hizmet alan işletme faaliyetleri arasındaki etkileşim derecesi ve

---

[272] Bağımsız Denetim Standardı 330, 4/a paragrafında kontrol testi şu şekilde tanımlanmıştır: "*Yönetim beyanı düzeyindeki önemli yanlışlıkları önleme veya tespit edip düzeltmede kontrollerin işleyiş etkinliğini değerlendirmek üzere tasarlanmış denetim prosedürüdür.*"

[273] Bağımsız Denetim Standardı 330, 4/a paragrafında maddi doğrulama prosedürü şu şekilde tanımlanmıştır: "*Yönetim beyanı düzeyindeki önemli yanlışlıkları tespit etmek üzere tasarlanmış denetim prosedürüdür. Maddi doğrulama prosedürleri aşağıdakilerden oluşur:*

(i) Detay testleri (işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin detay testleri) ve (ii) Analitik maddi doğrulama prosedürleri."

[274] Bağımsız Denetim Standardı 330, 8-23'üncü paragrafları.

[275] Bağımsız Denetim Standardı 402, 7'nci paragrafı.

(ç) Hizmet kuruluşu tarafından üstlenilen hizmetlere ilişkin ilgili sözleşme şartları dâhil hizmet alan işletme ile hizmet kuruluşu arasındaki ilişkinin niteliği."[276]

Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesine İlişkin BDS 450'de denetçinin belirlenen yanlışlıkların denetim üzerindeki ve -varsa- düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisini değerlendirme sorumluluğu düzenlenmiştir. Bu kapsamda denetçinin amacı, belirlenen yanlışlıkların denetim üzerindeki etkisini ve varsa, düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisini, değerlendirmektir.[277] Buna göre denetçi,

"(a) Belirlenen yanlışlıkların niteliğinin ve meydana geldiği şartların, denetim boyunca biriktirilen yanlışlıklarla toplanması hâlinde önemli olabilecek başka yanlışlıkların da bulunabileceğini göstermesi hâlinde veya

(b) Denetim boyunca biriktirilen yanlışlıklar toplamının, BDS 320'ye uygun olarak belirlenen önemliliğe yaklaşması hâlinde, genel denetim stratejisi ile denetim planının revize edilmesinin gerekip gerekmediğine" karar vermelidir.[278]

Bu nedenle denetçi, "*düzeltilmemiş yanlışlıkların etkisini değerlendirmeden önce BDS 320'ye uygun olarak belirlenen önemliliğin, işletmenin fiili finansal sonuçları kapsamında hâlâ geçerli olup olmadığını doğrulamak için önemliliği yeniden*" değerlendirmelidir[279]. Bununla birlikte denetçi; düzeltilmemiş yanlışlıkların -tek başına veya toplu olarak- önemli olup olmadığına karar vermeli; bu kararını verirken de,

"(a) Yanlışlıkların belirli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar ile bir bütün olarak finansal tablolar açısından büyüklüğünü ve niteliğini ve söz konusu yanlışlıkların meydana geldiği özel şartları ve

(b) Önceki dönemlere ilişkin düzeltilmemiş yanlışlıkların ilgili işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar ile bir bütün olarak finansal tablolar üzerindeki etkisini,"

mütalaa etmelidir. [280]

---

[276] Bağımsız Denetim Standardı 402, 9'uncu paragrafı.

[277] Bağımsız Denetim Standardı 450, 3'üncü paragrafı.

[278] Bağımsız Denetim Standardı 450, 6'ncı paragrafı.

[279] Bağımsız Denetim Standardı 450, 10'uncu paragrafı.

[280] Bağımsız Denetim Standardı 450, 11'inci paragrafı.

c)Bağımsız Denetim Kanıtları

Bağımsız Denetim Kanıtlarına İlişkin BDS 500'de, finansal tabloların denetiminde nelerin denetim kanıtlarını oluşturduğu açıklanmış ve denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşabilmesi amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için denetim prosedürlerini tasarlama ve uygulama sorumluluğu düzenlenmiştir. Bu BDS'nin denetim sırasında elde edilen tüm denetim kanıtlarına uygulanması gerekmektedir. Diğer BDS'ler ise; "*denetimin belirli yönlerini (örneğin, BDS 315), belirli bir konuya ilişkin elde edilecek denetim kanıtlarını (örneğin, BDS 570), denetim kanıtı elde etmek için uygulanan belirli prosedürleri (örneğin, BDS 520) ve yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğine ilişkin değerlendirmeleri (BDS 200 ve BDS 330)*" düzenlemiştir.[281] Bu çerçevede denetçinin amacı, "*görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşabilmek amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesini sağlayacak denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamaktır*".[282]

Standarda göre: denetim kanıtı, "*denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken kullandığı bilgilerdir. Denetim kanıtları, finansal tablolara dayanak (temel) oluşturan muhasebe kayıtlarındaki bilgiler ile diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri içerir"*.[283] Denetçinin, "*yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla içinde bulunulan şartlara uygun olan denetim prosedürlerini*" tasarlaması ve uygulaması gerekmektedir.[284] Denetçi, bunları yaparken, "*dış bilgi kaynağından elde edilen bilgiler dâhil olmak üzere, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgilerin ihtiyaca uygunluğunu ve güvenilirliğini*" göz önünde bulundurmalıdır.[285]

Bağımsız denetçilerin "*görüşünün oluşturulmasına yönelik denetçi çalışmalarının büyük bir bölümünü, denetim kanıtlarının elde edilmesi ve değerlendirilmesi*" oluşturmalıdır.[286] BDS 315 ve BDS 330'da zorunlu kılındığı ve ayrıntılı biçimde açıklandığı üzere, bağımsız denetçinin "*görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşmak için kullanılacak denetim kanıtları, aşağıdaki prosedürlerin uygulanmasıyla elde edilir:*

(a) Risk değerlendirme prosedürleri ve

---

[281] Bağımsız Denetim Standardı 500, 2'nci paragrafı.

[282] Bağımsız Denetim Standardı 500, 4'üncü paragrafı.

[283] Bağımsız Denetim Standardı 500, 5/a paragrafı.

[284] Bağımsız Denetim Standardı 500, 6'ncı paragrafı.

[285] Bağımsız Denetim Standardı 500, 7'nci paragrafı.

[286] Bağımsız Denetim Standardı 500, A6 paragrafı.

(b) Aşağıdakileri içeren müteakip denetim prosedürleri:

(i) Kontrol testleri (BDS'lerin bu testleri zorunlu tutması veya denetçinin bu testleri yapmayı tercih etmesi durumunda) ve

(ii) Detay testlerini ve analitik maddi doğrulama prosedürlerini içeren maddi doğrulama prosedürleri." [287]

Diğer taraftan, denetçi, denetim kanıtlarının, *elde edilmesine yönelik olarak sorgulama, tetkik, fiziki inceleme, belge inceleme, gözlem, teyit, yeniden hesaplama, yeniden uygulama ve analitik prosedürlerden (çoğu zaman bunların birleşimini) oluşan denetim yöntemlerini kullanır.*[288]

Bağımsız Denetim Kanıtları – Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlara İlişkin BDS 501'de, finansal tabloların denetiminde denetçinin, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ederken stoklar, işletmenin dâhil olduğu dava ve iddialar ile faaliyet bölümlerinin bilgileriyle ilgili özel olarak dikkate alacağı hususlar düzenlenmiştir. Bu kapsamda denetçinin amacı;

"(a) Stokların mevcudiyeti (var olması) ve durumuna,

(b) İşletmenin dâhil olduğu dava ve iddiaların (hukuki anlaşmazlıkların) tamlığına,

(c) Faaliyet bölümlerine ilişkin bilgilerin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak sunulması ve açıklanmasına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir".[289]

Dış Teyitlere İlişkin BDS 505'de, denetim kanıtı elde etmek üzere dış teyit[290] prosedürlerinin kullanması düzenlenmiştir. Bu çerçevede dış teyit prosedürlerini kullanırken denetçinin amacı, ihtiyaca uygun ve güvenilir denetim kanıtı elde etmek için bu tür prosedürleri tasarlamak ve uygulamaktır.

İlk Bağımsız Denetimler – Açılış Bakiyelerine İlişkin BDS 510'da, ilk defa yapılan bir denetimde (ilk denetimde[291]) denetçinin, açılış bakiyelerine ilişkin sorumlulukları düzenlenmiştir. Bu

---

[287] Bağımsız Denetim Standardı 500, A14'üncü paragrafı.

[288] Bağımsız Denetim Standardı 500, A6 ve A18-A29'uncu paragrafları.

[289] Bağımsız Denetim Standardı 501, 3'üncü paragrafı.

[290] Bağımsız Denetim Standardı 505, 6'ncı paragrafında dış teyit "*denetçi tarafından üçüncü bir kişiden (teyit eden taraf) fiziki, elektronik veya başka bir ortamda doğrudan yazılı yanıt şeklinde elde edilen denetim kanıtı*" şeklinde tanımlanmıştır.

[291] Bağımsız Denetim Standardı 510, 4'üncü paragrafında ilk denetim *"(i) Önceki döneme ait finansal tabloların denetlenmemiş olduğu veya (ii) Önceki döneme ait finansal tabloların önceki denetçi tarafından denetlenmiş olduğu, denetimdir.*" şeklinde tanımlanmıştır.

kapsamda: ilk denetimin yürütülmesinde denetçinin açılış bakiyelerine ilişkin amacı, "*aşağıdaki hususlara yönelik yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir:*

(a) Açılış bakiyelerinin cari dönem finansal tablolarını önemli derecede etkileyen yanlışlıklar içerip içermediği ve

(b) Açılış bakiyelerinde yansıtılan uygun muhasebe politikalarının cari dönem finansal tablolarında tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı veya bu politikalarda meydana gelen değişikliklerin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun bir biçimde uygulanıp uygulanmadığı, yeterli şekilde sunulup sunulmadığı ve açıklanıp açıklanmadığı."[292]

Analitik Prosedürlere İlişkin BSD 520'de, denetçinin analitik prosedürleri[293], maddi doğrulama prosedürü (analitik maddi doğrulama prosedürleri) olarak kullanmasını düzenlemiştir. Bu çerçevede denetçinin amaçları:

"(a) Analitik maddi doğrulama prosedürleri kullanıldığında ihtiyaca uygun ve güvenilir denetim kanıtları elde etmek,

(b) Finansal tabloların denetçinin işletmeye ilişkin anlayışı (işletmeyi tanıması) ile tutarlı olup olmadığına dair genel bir sonuç oluştururken kendisine yardımcı olan analitik prosedürleri denetimin sonuna doğru tasarlamak ve uygulamaktır".[294]

Bu kapsamda "*uygulanan analitik prosedürler sonucunda beklenen değerlerden ciddi ölçüde farklılık gösteren veya diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren dalgalanmaların veya ilişkilerin belirlenmesi durumunda, denetçi aşağıda belirtilen işlemleri gerçekleştirerek bu farklılıkları araştırır:*

(a) Yönetimin sorgulanması ve yönetimin verdiği yanıtlarla ilgili uygun denetim kanıtlarının elde edilmesi ve

(b) İçinde bulunulan şartlar altında gerekli olan diğer denetim prosedürlerinin uygulanması".[295]

---

[292] Bağımsız Denetim Standardı 510, 3'üncü paragrafı.

[293] Bağımsız Denetim Standardı 520, 4'üncü paragrafında "analitik prosedürler" terimi şu şekilde tanımlanmıştır: "*finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla, finansal bilgilerin değerlendirilmesini ifade eder. Analitik prosedürler ayrıca, beklenen değerlerden ciddi ölçüde farklılık gösteren veya diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren belirlenmiş dalgalanmaların veya ilişkilerin gerektiğinde araştırılmasını da kapsar.*"

[294] Bağımsız Denetim Standardı 520, 3'üncü paragrafı.

[295] Bağımsız Denetim Standardı 520, 7'nci paragrafı.

Bağımsız Denetimde Örneklemeye İlişkin BDS 530'da, denetçinin; denetim prosedürlerinin uygulanmasında denetim örneklemesi kullanmaya karar vermesi durumunda, denetim örneklemini tasarlarken ve seçerken, kontrol testlerini ve detay testlerini uygularken ve örneklemden çıkarılan sonuçları değerlendirirken, istatistiki ve istatistiki olmayan örnekleme yöntemlerini kullanmasını düzenlenmiştir. Bu BDS, "*denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşabilmesi amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için denetim prosedürlerini tasarlama ve uygulama sorumluluğunu düzenleyen BDS 500'ü tamamlayıcı niteliktedir. BDS 500, denetçinin kullanabileceği, test edilecek kalemleri seçme yöntemlerine yönelik rehberlik sağlamakta olup; bu yöntemlerden biri de denetim örneklemesidir*".[296] Bu çerçevede "*denetim örneklemesi kullanırken denetçinin amacı, örneklemin seçildiği anakitle hakkında sonuçlara varmak için makul bir dayanak oluşturmaktır*".[297] Dolayısıyla, denetçi; "*örnekleme riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmeye yetecek bir örneklem büyüklüğüne karar*" vermeli[298]; "*örneklemde yer alacak kalemleri, anakitledeki her bir örnekleme biriminin seçilme şansı olacak şekilde*" seçmelidir.[299] Bununla birlikte, denetçinin örneklem sonuçlarını ve örnekleme kullanmanın, test edilen anakitle hakkında bir sonuca varmak için makul bir dayanak sağlayıp sağlamadığını değerlendirmesi gerekmektedir.[300]

Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimine İlişkin BDS 540'da, finansal tabloların denetiminde muhasebe tahminleri[301] ve bu konuyla ilgili açıklamalara yönelik sorumlulukları düzenlenmiş; BDS'lerin muhasebe tahminlerine ve bu konuyla ilgili açıklamalara ilişkin olarak nasıl uygulanacağı konusunda yükümlülükler açıklanmıştır. Bu kapsamda denetçinin amacı, "*finansal tablolarda yer alan muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamaların geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında makul olup olmadığı hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir*[302]".

İlişkili Taraflara İlişkin BDS 550'de, finansal tablo denetiminde ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleriyle ilgili denetçinin sorumlulukları düzenlenmiştir. Bu BDS, ilişkili taraf ilişkileri ve

---

[296] Bağımsız Denetim Standardı 530, 1'inci paragrafı.

[297] Bağımsız Denetim Standardı 530, 4'üncü paragrafı.

[298] Bağımsız Denetim Standardı 530, 7'nci paragrafı.

[299] Bağımsız Denetim Standardı 530, 8'inci paragrafı.

[300] Bağımsız Denetim Standardı 530, 15'inci paragrafı.

[301] Bağımsız Denetim Standardı 540, 12'nci paragrafında muhasebe tahmini, "*geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerine uygun olarak, ölçümü tahmin belirsizliğine maruz kalan parasal bir büyüklüktür*" şeklinde tanımlanmıştır.

[302] Bağımsız Denetim Standardı 540, 11'inci paragrafı.

işlemleriyle bağlantılı "önemli yanlışlık" risklerine yönelik BDS 315, BDS 330 ve BDS 240 hükümlerinin uygulamasına ilişkin daha detaylı bilgi vermiştir. Bu doğrultuda denetçinin amaçları:

"*(a) Geçerli finansal raporlama çerçevesinde ilişkili taraf hükümleri bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, aşağıdakileri gerçekleştirmeye yeterli olacak kadar ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleri hakkında bilgi elde etmek:*

(i) Hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesiyle ilgili olan ilişkili taraf ilişkilerinden ve işlemlerinden kaynaklanan -varsa- hile riski faktörlerini teşhis edebilmek,

(ii) Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, finansal tabloların bu ilişki ve işlemlerden etkilendiği ölçüde aşağıdaki hususlar hakkında bir sonuca varabilmek:

a. Finansal tabloların gerçeğe uygun şekilde sunulup sunulmadığı (gerçeğe uygun sunum çerçeveleri açısından),

b. Finansal tabloların yanıltıcı olup olmadığı (uygunluk çerçeveleri açısından),

(b) Ayrıca, geçerli finansal raporlama çerçevesinin ilişkili taraflara ilişkin hükümler belirlemesi durumunda, ilişkili taraf ilişkileri ve işlemlerinin finansal raporlama çerçevesine uygun olarak belirlendiği, muhasebeleştirildiği ve açıklandığı konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek".[303]

Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylara İlişkin BDS 560'da, finansal tabloların denetiminde bilanço tarihinden sonraki olaylarla ilgili olarak denetçinin sorumlulukları düzenlenmiştir. Bu çerçevede denetçinin amaçları:

"(*a) Finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen ve finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren olayların, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca, söz konusu finansal tablolara uygun şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve*

(b) Denetçi raporu tarihinden sonra haberdar olduğu ve denetçi raporu tarihinde haberdar olmuş olması durumunda raporunu değiştirmesine sebep olabilecek durumlara uygun şekilde karşılık vermektir. "[304]

[303] Bağımsız Denetim Standardı 550, 9'uncu paragrafı.

[304] Bağımsız Denetim Standardı 560, 4'üncü paragrafı.

İşletmenin Sürekliliğine İlişkin BDS 570'de, işletmenin sürekliliğine ve işletmenin sürekliliğinin denetçi raporuna etkilerine ilişkin denetçinin finansal tabloların denetimindeki sorumlulukları düzenlenmiştir. Bu çerçevede denetçinin amaçları aşağıda yer almaktadır:

"(a) Finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve yönetimin bu esası kullanmasının uygunluğuna ilişkin bir sonuca varmak.

(b) Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı konusunda bir sonuca varmak ve

(c) Bu BDS'ye uygun olarak raporlama yapmak."[305].

Yazılı Beyanlara İlişkin BDS 580'de, finansal tabloların denetiminde, denetçinin yönetimden ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlardan yazılı beyan[306] alma sorumluluğu düzenlenmiştir. Bu doğrultuda denetçinin amaçları:

"(a) Yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların, finansal tabloların hazırlanmasına ve denetçiye sunulan bilgilerin tamlığına ilişkin sorumluluklarını yerine getirdiklerini kabul ettiklerine dair yazılı beyanlar elde etmek,

(b) Denetçi tarafından gerekli bulunması veya diğer BDS'ler uyarınca zorunlu kılınması durumunda, finansal tablolarla veya finansal tablolardaki belirli yönetim beyanlarıyla ilgili diğer denetim kanıtlarını yazılı beyanlar aracılığıyla desteklemek,

(c) Denetçi tarafından talep edilen yazılı beyanları, yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların sunduğu veya sunmadığı durumlara yönelik uygun şekilde karşılık vermek".[307]

d) Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması

Özel Hususlar–Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil) İlişkin BDS 600'de, özellikle topluluğa (gruba) bağlı birim (işletme)

[305] Bağımsız Denetim Standardı 570, 9'uncu paragrafı.

[306] Bağımsız Denetim Standardı 580,7'nci paragrafında yazılı beyan "belirli konuları teyit etmek veya diğer denetim kanıtlarını desteklemek için yönetim tarafından denetçiye sunulan yazılı bildirimdir. Bu bağlamda yazılı beyanlar; finansal tabloları, bu tablolarda yer alan yönetim beyanlarını veya bu tabloları destekleyen defterleri ve kayıtları kapsamaz." şeklinde açıklanmıştır.

[307] Bağımsız Denetim Standardı 580, 6'ncı paragrafı.

denetçilerinin dâhil olduğu, topluluk (grup) denetimlerinde dikkate alınması gerekli olan özel hususlar düzenlenmiştir. Buna göre:

"*Gerekli uyarlamalar yapılmak kaydıyla bu BDS; bir denetçinin, topluluk finansal tabloları olmayan finansal tabloların denetimine başka denetçileri dâhil etmesi durumunda da faydalı olabilir. Örneğin, bir denetçi uzak bir bölgedeki stok sayımını gözlemlemesi veya uzak bir bölgedeki maddi duran varlıkları tetkik etmesi için başka bir denetçiyi denetime dâhil edebilir.*[308]

BDS 220 uyarınca topluluk sorumlu denetçisinin, topluluğa bağlı birim denetçileri dâhil, topluluk denetimini yürütenlerin tamamının uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olduklarından emin olması gerekir. Topluluk sorumlu denetçisi aynı zamanda topluluk denetiminin yönlendirilmesinden, gözetiminden ve yürütülmesinden de sorumludur.[309]"

Bu çerçevesinde, denetçinin amaçları:

"(a) Topluluk finansal tablolarının denetçisi sıfatıyla hareket edip etmeme konusunda karar vermek ve

(b) Topluluk finansal tablolarının denetçisi sıfatıyla hareket etmesi durumunda;

(i) Birimlerle ilgili finansal bilgilere ilişkin olarak birim denetçilerinin çalışmalarının kapsamı ve zamanlaması ile elde ettikleri bulgular hakkında birim denetçileriyle açık bir biçimde iletişim kurmak ve

(ii) Topluluk finansal tablolarının, tüm önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı hakkında görüş vermek amacıyla birimlerin finansal bilgileri ve konsolidasyon sürecine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir."[310]

Bu amaçları gerçekleştirmek için topluluk sorumlu denetçisi; "*topluluk denetiminin mesleki standartlara ve mevzuata uygun olarak yönlendirilmesi, gözetimi ve yürütülmesinden ve düzenlenen denetçi raporunun, içinde bulunulan şartlara uygun olup olmadığından sorumludur. Bu itibarla, topluluk finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu, mevzuatla zorunlu kılınmadıkça, birim denetçisine atıfta bulunmaz. Mevzuat bu atfın yapılmasını gerektiriyorsa, yapılan atfın, topluluk sorumlu*

[308] Bağımsız Denetim Standardı 600, 2'nci paragrafı.

[309] Bağımsız Denetim Standardı 600, 4'üncü paragrafı.

[310] Bağımsız Denetim Standardı 600, 8'inci paragrafı.

denetçisinin veya topluluk sorumlu denetçisinin şirketinin, topluluk denetim görüşüne ilişkin sorumluluğunu azaltmadığı denetçi raporunda vurgulanır.[311]

Topluluk denetim ekibi; birim denetçisinden, birimin finansal bilgilerine ilişkin çalışma yapmasını talep etmeyi planlıyorsa aşağıdakiler hakkında kanaat edinir:

(a) Birim denetçisinin; topluluk denetimiyle ilgili etik hükümleri anlayıp anlamadığı, bunlara uyup uymayacağı ve özellikle bağımsız olup olmadığı,

(b) Birim denetçisinin mesleki yetkinliği,

(c) Topluluk denetim ekibinin, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilebilmesi için gereken ölçüde, birim denetçisinin çalışmalarına katılıp katılamayacağı,

(ç) Birim denetçisinin, denetçilerin etkin biçimde gözetime tabi olduğu bir yasal (düzenleyici) çevrede faaliyet gösterip göstermediği."[312]

Diğer taraftan, topluluk denetim ekibi, "*birim denetçisinin yaptığı çalışmanın yetersiz olduğu sonucuna varırsa, uygulanacak ilâve prosedürlere ve bu prosedürlerin birim denetçisi tarafından mı yoksa topluluk denetim ekibi tarafından mı uygulanması gerektiğine karar*" vermelidir.[313]

İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılmasına İlişkin BDS 610'da, bağımsız denetçinin, iç denetçilerin çalışmasının kullanması durumunda sorumlulukları düzenlenmiştir. Bağımsız denetçi tarafından iç denetçilerin çalışmasının kullanılması; *"(a) denetim kanıtının elde edilmesinde iç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılmasını ve (b) dış denetçinin yönlendirmesi, gözetimi ve gözden geçirmesi altında doğrudan yardım sağlaması için iç denetçilerin kullanılmasını*" içermektedir.[314] İşletmenin iç denetim fonksiyonuna sahip olmaması durumunda bu BDS uygulanmaz.[315]

Bu kapsamda işletmenin "*iç denetim fonksiyonunun bulunduğu ve dış denetçinin doğrudan uygulayacağı denetim prosedürlerinin niteliğini veya zamanlamasını değiştirmek veya kapsamını daraltmak amacıyla bu fonksiyonun çalışmasını veya doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanmayı planladığı bir durumda, dış denetçinin amaçları:*

---

[311] Bağımsız Denetim Standardı 600, 11'inci paragrafı.

[312] Bağımsız Denetim Standardı 600, 19'uncu paragrafı.

[313] Bağımsız Denetim Standardı 600, 43'üncü paragrafı.

[314] Bağımsız Denetim Standardı 610, 1'inci paragrafı.

[315] Bağımsız Denetim Standardı 610, 2'nci paragrafı.

(a) İç denetim fonksiyonunun çalışmasının veya iç denetçilerden doğrudan yardımın kullanılıp kullanılmayacağına ve kullanılacaksa, hangi alanlarda ve ne düzeyde kullanılabileceğine karar vermek,

ve bu kararı verdikten sonra:

(b) İç denetim fonksiyonunun çalışmasını kullanması hâlinde, bu çalışmanın denetimin amaçları açısından yeterli olup olmadığına karar vermek ve

(c) Doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanması hâlinde, iç denetçilerin çalışmasını uygun bir biçimde yönlendirmek, gözetimini yapmak ve gözden geçirmektir."[316]

Bu amaçlar doğrultusunda bağımsız denetçi, "*aşağıdaki hususları değerlendirerek, denetimin amaçları açısından, iç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılıp kullanılamayacağına karar verir:*

(a) İç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerin iç denetçilerin tarafsızlığını hangi ölçüde desteklediği,

(b) İç denetim fonksiyonunun yeterlik düzeyi ve

(c) İç denetim fonksiyonunun kalite kontrol dâhil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığı."[317]

Bağımsız denetçi iç denetimi kullanması halinde, "*iç denetim çalışmasının yeterliliğini belirlemek amacıyla aşağıdaki hususların değerlendirilmesi dâhil olmak üzere, bir bütün olarak iç denetim fonksiyonunun çalışmasına yönelik olarak yeterli denetim prosedürü uygular:*

(a) Fonksiyonun çalışmasının doğru bir şekilde planlanmış, yürütülmüş, yönlendirilmiş, gözetilmiş, gözden geçirilmiş ve belgelendirilmiş olup olmadığı,

(b) Fonksiyonun makul sonuçlara ulaşmasına imkân veren yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmiş olup olmadığı ve

(c) İçinde bulunulan şartlar altında ulaşılan sonuçların uygun olup olmadığı ve fonksiyon tarafından hazırlanan raporların, yapılan çalışmanın sonuçları ile tutarlı olup olmadığı."[318]

Uzman Çalışmalarının Kullanılmasına İlişkin BDS 620'de, muhasebe veya denetim dışındaki bir uzmanlık alanında bir kişi veya kuruluş tarafından gerçekleştirilen çalışmanın yeterli ve uygun

[316] Bağımsız Denetim Standardı 610, 13'üncü paragrafı.

[317] Bağımsız Denetim Standardı 610, 15'inci paragrafı.

[318] Bağımsız Denetim Standardı 610, 23'üncü paragrafı.

denetim kanıtı elde edilmesinde denetçiye yardımcı olmak üzere kullanıldığı durumda, söz konusu çalışmaya ilişkin denetçinin sorumlulukları düzenlenmiştir. Bu BDS'de aşağıdaki durumlar ele alınmamaktadır:

"(a) BDS 220 'de ele alınan; denetim ekibinde muhasebe veya denetimin özel bir alanında uzmanlığa sahip bir üyenin yer aldığı veya ekibin bu nitelikteki bir kişi veya kuruluşla istişare ettiği (danışmanlık aldığı) durumlar veya

(b) BDS 500'de ele alınan; ilgili alandaki çalışması işletme tarafından finansal tabloların hazırlanmasına yardımcı olması amacıyla kullanılan, muhasebe veya denetim dışındaki bir alanda uzmanlığa sahip bir kişinin veya kuruluşun (yönetimin faydalandığı uzman) çalışmasının denetçi tarafından kullanıldığı durumlar."[319]

Bu çerçevede denetçinin amaçları:

"(a) (Denetçinin faydalandığı) uzman çalışması kullanıp kullanmayacağına ve

(b) Denetçinin faydalandığı uzmanın çalışmasını kullanması durumunda, bu çalışmanın denetçinin amaçları açısından yeterli olup olmadığına, karar vermektir". [320]

Bu kapsamda uzman çalışmalarının kullanılması durumunda denetçi, "*verilen denetim görüşünden tek başına sorumludur ve faydalandığı uzmanın çalışmasını kullanması denetçinin bu sorumluluğunu*" azaltmamaktadır.[321] Bununla birlikte, bu BDS'ye uyarak, "*faydalandığı uzmanın çalışmasını kullanması ve kendi amaçları açısından bu çalışmanın yeterli olduğu sonucuna varması durumunda, denetçi söz konusu uzmanın alanında ulaştığı sonuçları veya bulguları uygun denetim kanıtı olarak kabul edebilir*".[322]

Bunu yaparken denetçi, "*denetçinin amaçları açısından, uzmanın gerekli yeterliğe, kabiliyete ve tarafsızlığa sahip olup olmadığını*" değerlendirmelidir.[323] Ayrıca, denetçi, uzmanın çalışmasının yeterliliğini, kendi amaçları açısından değerlendirmelidir.[324] Bu değerlendirme aşağıdakileri içermelidir:

---

[319] Bağımsız Denetim Standardı 620, 2'nci paragrafı.

[320] Bağımsız Denetim Standardı 620, 5'inci paragrafı.

[321] Bağımsız Denetim Standardı 620, 3'üncü paragrafı.

[322] Bağımsız Denetim Standardı 620, 3'üncü paragrafı.

[323] Bağımsız Denetim Standardı 620, 9'uncu paragrafı.

[324] Bağımsız Denetim Standardı 620, 12'nci paragrafı.

"*(a) Uzmanın elde ettiği bulguların veya vardığı sonuçların ihtiyaca uygunluğu ve makullüğü ile bu bulgu ve sonuçların diğer denetim kanıtlarıyla tutarlılığı,*

(b) Uzman çalışması önemli varsayım ve yöntemlerin kullanımını içeriyorsa, bu varsayım ve yöntemlerin içinde bulunulan şartlar altında ihtiyaca uygunluğu ve makullüğü,

(c) Uzman çalışmasında, yapılan çalışma açısından önemli kaynak verilerin kullanılması durumunda, bu kaynak verilerin ihtiyaca uygunluğu, tamlığı ve doğruluğu". [325]

e) Bağımsız Denetimin Sonuçları ve Raporlama

Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlamaya İlişkin BDS 700'de, denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma sorumluluğu düzenlenmiştir. Ayrıca bu BDS'de, finansal tabloların denetimi neticesinde düzenlenen denetçi raporunun şekli ve içeriği belirlenmiştir. [326] Bu kapsamda denetçinin amaçları:

"(a) Elde edilen denetim kanıtlarından çıkarılan sonuçların değerlendirilmesine dayanarak finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmak ve

(b) Yazılı bir rapor aracılığıyla açık bir biçimde bu görüşü ifade etmektir".[327]

Bu amaçlar çerçevesinde bağımsız denetçi, "*finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüş oluşturur*. [328] *Söz konusu görüşü oluşturmak için denetçi, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmiş olup olmadığı konusunda bir sonuca varır. Bu sonuca varılırken aşağıdakiler dikkate alınır:*

(a) Denetçinin, yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilip edilmediğine ilişkin BDS 330 uyarınca varmış olduğu sonuç,

---

[325] Bağımsız Denetim Standardı 620, 12'nci paragrafı.

[326] Bu BDS'de, aynı numaralı paragraflarda, "*T kodlu paragraflar (örneğin 30 ve 30T) ülkemizde geçerli olan uygulamayı (Türkiye uygulamasını) göstermekte olup Kurum tarafından getirilen ilâve yükümlülükleri belirtmektedir. Söz konusu ilâve yükümlülükler, aynı numaralı paragrafta belirtilen alternatifleri azaltabilir, uygulama kapsamını genişletebilir veya denetçinin ilâve çalışma ile raporlama yapmasını gerektirebilir. T kodlu olmayan aynı numaralı paragraflar, Uluslararası Denetim Standartlarının çevirisi olup denetçilerin uluslararası uygulamaya ilişkin farkındalıklarını korumak amacıyla aynen bırakılmıştır*". (BDS 700, 1'inci paragrafı)

[327] Bağımsız Denetim Standardı 700, 6'ncı paragrafı.

[328] Bağımsız Denetim Standardı 700, 10'uncu paragrafı.

(b) Denetçinin, düzeltilmemiş yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olup olmadığına ilişkin BDS 450 uyarınca varmış olduğu sonuç" [329],

(c) Seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının işletmenin ihtiyacına uygunluğuna ve bu politikaların anlaşılabilir bir şekilde sunulup sunulmadığına ilişkin değerlendirmesi [330],

(ç) Seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının uygunluğu ile bu politikaların geçerli finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olup olmadığına ilişkin değerlendirmesi [331],

(d) Yönetim tarafından yapılan muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığına ilişkin değerlendirmesi [332],

(e) Finansal tablolarda sunulan bilgilerin ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olup olmadığına ilişkin değerlendirmesi [333],

(f) Hedef kullanıcıların önemli işlem ve olayların finansal tablolarda aktarılan bilgiler üzerindeki etkisini anlamalarını sağlamak amacıyla finansal tablolarda yeterli açıklama yapılıp yapılmadığına ilişkin değerlendirmesi [334],

(g) Her bir finansal tablonun başlığı dâhil olmak üzere, finansal tablolarda kullanılan terminolojinin uygun olup olmadığına ilişkin değerlendirmesi [335],

(h) Finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin değerlendirmesi [336],

(ı) Finansal tabloların gerçeğe uygun sunum sağlayıp sağlamadığına ilişkin değerlendirme [337] ve

---

[329] Bağımsız Denetim Standardı 700, 11'inci paragrafı.

[330] Bağımsız Denetim Standardı 700, 13/a paragrafı.

[331] Bağımsız Denetim Standardı 700, 13/b paragrafı.

[332] Bağımsız Denetim Standardı 700, 13/c paragrafı.

[333] Bağımsız Denetim Standardı 700, 13/ç paragrafı.

[334] Bağımsız Denetim Standardı 700, 13/d paragrafı.

[335] Bağımsız Denetim Standardı 700, 13/e paragrafı.

[336] Bağımsız Denetim Standardı 700, 12'nci paragrafı.

[337] Bağımsız Denetim Standardı 700, 14'üncü paragrafı.

(i) Finansal tablolarda geçerli finansal raporlama çerçevesine atıfta bulunulup bulunulmadığını ve bu çerçevenin yeterli bir şekilde açıklanıp açıklanmadığına ilişkin değerlendirme [338].

Sonuç olarak, bağımsız denetçi, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine göre hazırlanmış olduğu sonucuna ulaşırsa işletme/kuruluş hakkında olumlu görüş verir. [339] Ya da denetçi;

"a) Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varırsa veya

b) Bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtını elde edemezse,

BDS 705 uyarınca raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verir". [340]

Bu çerçevede, denetim faaliyetleri sürecinde, rapor sonuçlarında dört farklı görüş ortaya çıkabilir. Bu görüşler, olumlu görüş, sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş), olumsuz görüş ve görüş vermekten kaçınmadır.[341]

BDS'lere uygun olarak yapılan denetimler sonucunda yazılı olarak Standardın ekinde yer alan örneğe göre aşağıda yer alan bölümleri içeren bağımsız denetim raporu düzenlenir.[342]

Başlık ("**Bağımsız Denetçi Raporu**")

Muhatap (Denetçi raporu, duruma göre sözleşmede ya da mevzuatta belirtilen muhataba hitaben düzenlenir.)

A) Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi

1) Görüş[343]

2) Görüşün Dayanağı

3) Kilit Denetim Konuları

---

[338] Bağımsız Denetim Standardı 700, 15'inci paragrafı.

[339] Bağımsız Denetim Standardı 700, 16'ncı paragrafı.

[340] Bağımsız Denetim Standardı 700, 17'nci paragrafı.

[341] Bağımsız Denetim Standardı 700 ve 705.

[342] Bağımsız Denetim Standardı 700, 20'inci ve 20T paragrafları ile Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri Eki (s.41-44).

[343] Denetçi Görüşü

4) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları

5) Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

"*[Bağımsız denetçi raporunun bu bölümünün şekli ve içeriği, denetçinin mevzuatta belirlenen diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak değişecektir.]*

1) [Denetçi, TTK'nın 398 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca hazırladığı, şirketin riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin uygulamaları hakkındaki raporunu, raporun başlığı ile tarih ve sayısını belirterek, yönetim kuruluna sunduğunu bu bölümde ifade eder.]

2) [Şirketin defter tutma düzeni ve finansal tablolarının kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığına ilişkin denetçi değerlendirmesine bu maddede yer verilir.]

3) [Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve talep edilen belgeleri verip vermediği hususlarına ilişkin ifadeye bu maddede yer verilir.]

4) […]

[Mevzuatta ayrı bir rapor sunulması istenmiyorsa, öngörülen diğer raporlama yükümlülükleri maddeler itibarıyla bu bölümde belirtilir. Ayrıca, denetçi bu bölümde ayrı olarak sunulan raporların tarih ve sayısı hakkında da bilgi verebilir.]

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [adı, soyadı]'dır.

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]"[344]

[344] Bağımsız Denetim Standardı 700, Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri Eki (s.43-44).

Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesine İlişkin BDS 701'de, denetçinin, denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesine ilişkin sorumluluğu düzenlenmiş; denetçi raporunda bildirilecek hususlara ilişkin denetçinin yaptığı değerlendirme ile bu bildirimin şekil ve içeriği ele alınmıştır.[345] Bu çerçevede denetçinin amaçları, "*kilit denetim konularını belirlemek ve finansal tablolara ilişkin görüş oluşturduktan sonra bu konuları denetçi raporunda açıklamak suretiyle bildirmektir*" .[346]

Bu amacı gerçekleştirmek için denetçi, "*üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, denetimin yürütülmesi sırasında azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konuları belirler. Denetçi bu belirlemeyi yaparken, aşağıdakileri göz önünde bulundurur:*

(a) BDS 315 uyarınca "önemli yanlışlık" riski daha yüksek olarak değerlendirilen veya ciddi riskli olarak belirlenen alanlar.

(b) Yüksek derece bir tahmin belirsizliğine maruz kalan muhasebe tahminleri dâhil, yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablo alanlarına ilişkin önemli denetçi yargıları.

(c) Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkileri" .[347]

Buna karşın denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesi;

"(a) Finansal tablolarda geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca yönetim tarafından yapılması gereken açıklamaların veya gerçeğe uygun sunumun sağlanması için yapılması gereken diğer açıklamaların yerine geçmez.

(b) BDS 705 uyarınca denetimin kendine özgü şartlarının gerektirmesi sebebiyle denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesinin yerine geçmez.

(c) İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olması durumunda, BDS 570'e uygun olarak yapılan raporlamanın yerine geçmez.

---

[345] Kilit denetim konularının bildirilmesinin amacı, "*yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlayarak denetçi raporunun iletişim değerinin artırılmasıdır. Kilit denetim konularının bildirilmesi, denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konuların anlaşılmasında finansal tabloların hedef kullanıcılarına ilâve bilgiler sağlar. Kilit denetim konularının bildirilmesi ayrıca, hedef kullanıcıların işletmeyi ve denetlenen finansal tablolardaki önemli yönetim muhakemesi içeren alanları anlamalarına da yardımcı olabilir*". (BDS 701, 2'nci paragrafı)

[346] Bağımsız Denetim Standardı 701, 7'nci paragrafı.

[347] Bağımsız Denetim Standardı 701, 9'uncu paragrafı.

(ç) Münferit konulara ilişkin ayrı bir görüş değildir." [348]

Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesine İlişkin BDS 705'de, finansal tablolara ilişkin olumlu görüş dışında bir görüş vermesi gerektiği sonucuna varması durumunda, denetçinin içinde bulunulan şartlara uygun bir rapor düzenleme sorumluluğu ele alınmış; denetçinin, raporunda olumlu görüş dışında bir görüş vermesi durumunda raporun şeklinin ve içeriğinin nasıl etkilendiği de belirlenmiştir. [349] Bu kapsamda denetçinin amacı,

"(a) Denetçinin, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna vardığı veya

(b) Denetçinin, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği, durumlarda verilmesi gereken, finansal tablolara ilişkin olumlu görüş dışında uygun bir görüşü, açık bir biçimde ifade etmektir". [350]

Bu doğrultuda denetçi,

"(a) Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varırsa veya

(b) Bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse,

olumlu görüş dışında bir görüş verir".[351]

Buna göre denetçi, aşağıdaki durumlarda sınırlı olumlu görüş verir:

"(a) Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olduğu ancak finansal tablolarda yaygın olmadığı sonucuna varırsa veya

---

[348] Bağımsız Denetim Standardı 701, 4'üncü paragrafı.

[349] Buna rağmen, "*BDS 700'de yer alan raporlama yükümlülükleri tüm denetimler için geçerlidir. Dolayısıyla, BDS 705 tarafından açıkça ele alınmadıkça veya değiştirilmedikçe söz konusu raporlama yükümlülükleri bu BDS'de tekrar edilmez*". (Bağımsız Denetim Standardı 705, 1'inci paragrafı)

[350] Bağımsız Denetim Standardı 705, 4'üncü paragrafı.

[351] Bağımsız Denetim Standardı 705, 6'ncı paragrafı.

(b) Görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememekle birlikte -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olabileceği ancak yaygın olmayabileceği sonucuna varırsa". [352]

Diğer taraftan, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, "*yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablolar için önemli ve (etkisinin) yaygın olduğu sonucuna varırsa olumsuz görüş*" vermelidir. [353]. Son olarak denetçinin, "*görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse ve -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği sonucuna varırsa, görüş vermekten*" kaçınması gerekmektedir. [354]

Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragraflarına İlişkin BDS 706'da denetçinin;

"(a) Kullanıcıların finansal tabloları anlaması açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan, finansal tablolarda sunulan veya açıklanan husus veya hususlara kullanıcıların dikkatinin çekilmesini veya

(b) Denetimin, denetçinin sorumluluklarının veya denetçi raporunun anlaşılmasıyla ilgili olan ve finansal tablolarda sunulan veya açıklananlar dışındaki husus veya hususlara kullanıcıların dikkatinin çekilmesini,

gerekli görmesi hâlinde, raporunda yer vereceği ilâve bildirimleri" düzenlenmiştir[355]. Bu çerçevede, finansal tablolara ilişkin bir görüş oluşturmuş olan denetçinin amacı, "*muhakemesine göre gerekli ise, denetçi raporuna açık ve net ilâve bildirimler dâhil etmek suretiyle kullanıcıların dikkatini aşağıdaki hususlara çekmektir:*

(a) Finansal tablolarda uygun bir şekilde sunulmuş veya açıklanmış olmasına rağmen, kullanıcıların finansal tabloları anlamaları açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan bir hususa veya

---

[352] Bağımsız Denetim Standardı 705, 7'nci paragrafı.

[353] Bağımsız Denetim Standardı 705, 8'inci paragrafı.

[354] Bağımsız Denetim Standardı 705, 9'uncu paragrafı.

[355] Bağımsız Denetim Standardı 706, 1'inci paragrafı.

(b) Uygun hâllerde kullanıcıların; denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya denetçi raporunu anlamaları açısından ilgili olan herhangi bir diğer hususa". [356]

Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolara İlişkin BDS 710'da, denetçinin karşılaştırmalı bilgilere ilişkin olarak finansal tabloların denetiminde üstlendiği sorumlulukları düzenlenmiştir. Bu kapsamda, denetçinin amaçları:

"(a) Finansal tablolarda yer alan karşılaştırmalı bilgilerin tüm önemli yönleriyle, finansal raporlama çerçevesinde yer alan karşılaştırmalı bilgilere ilişkin hükümlere uygun olarak sunulup sunulmadığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve

(b) Denetçinin raporlama sorumluluklarına uygun olarak raporlama yapmaktır". [357]

Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumluluklarına İlişkin BDS 720'de, bir işletmenin yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal veya finansal olmayan (finansal tablolar ve bu tablolara ilişkin denetçi raporu dışındaki) diğer bilgilere ilişkin denetçinin sorumlulukları düzenlenmiştir.

Diğer bilgilerin denetimi sonucunda "*6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) çerçevesinde ayrı bir rapor (Yönetim Kurulunun Yıllık Faaliyet Raporuna İlişkin Denetçi Raporu) düzenlenir. Denetçi, yıllık faaliyet raporunun denetimini BDS'lere uygun olarak yürütür. Yıllık faaliyet raporuna ilişkin denetçi raporunda, yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin ve işletmenin durumu hakkındaki irdelemelerin denetlenen tam set finansal tablolarla ve bağımsız denetim sırasında elde edilen bilgilerle tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı hakkında bir görüş bildirilir. Denetçi, bu BDS'nin 11T-20 inci paragraflarındaki prosedürleri uygulamanın yanı sıra diğer BDS'lerde belirtilen prosedürleri de kıyasen uygulamak suretiyle diğer bilgiler hakkında vereceği görüşe dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder. Tam set finansal tabloların bağımsız denetimini yürütmekle görevlendirilmiş denetçi, diğer bilgilerin denetimini de bu BDS'ye uygun olarak gerçekleştirir*". [358]

[356] Bağımsız Denetim Standardı 706, 6'ncı paragrafı.

[357] Bağımsız Denetim Standardı 710, 5'inci paragrafı.

[358] Bağımsız Denetim Standardı 720, 2T paragrafı.

Bununla birlikte, "*TTK uyarınca yapılan yıllık faaliyet raporunun bağımsız denetiminde denetçi diğer bilgilerin bir bütün olarak önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda makul güvence elde etmekle yükümlüdür*" .[359]

Bu düzenlemeler doğrultusunda diğer bilgileri denetleyen denetçinin amaçları;

"(a) Diğer bilgiler ile finansal tablolar arasında önemli bir tutarsızlık olup olmadığını değerlendirmek,

(b) Diğer bilgiler ile denetçinin denetim sırasında elde ettiği bilgiler arasında önemli bir tutarsızlık olup olmadığını değerlendirmek,

(c) Diğer bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığını değerlendirmek,

(ç) Önemli tutarsızlıkların veya önemli yanlışlıkların varlığına işaret eden durumları tespit etmesi hâlinde uygun karşılığı vermek,

(d) Yukarıda sayılan amaçlara ulaşmak için uyguladığı prosedürler sonucunda elde ettiği denetim kanıtlarını değerlendirerek bu BDS'ye uygun olarak bir görüş oluşturmak ve oluşturduğu bu görüşü ayrı bir raporda bildirmektir".[360]

f) Özel Alanlar

Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin BDS 800'de, özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış finansal tabloların denetiminde 100–700 numaralı gruplarda yer alan BDS'lerin uygulanmasına ilişkin özel hususlar düzenlenmiştir. Bu BDS, özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış tam set finansal tablolar bağlamında kaleme alınmıştır. Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi İle Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimime İlişkin BDS 805, tek bir finansal tablonun veya bir finansal tablodaki belirli bir unsurun, hesabın veya kalemin denetimiyle ilgili özel hususları ele almaktadır.

Bu kapsamda "*özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış finansal tabloların denetiminde BDS'leri uygularken denetçinin amacı,*

(a) Denetimin kabulüyle,

---

[359] Bağımsız Denetim Standardı 720, 8T paragrafı.

[360] Bağımsız Denetim Standardı 720, 11T paragrafı.

(b) Denetimin planlanması ve yürütülmesiyle ve

(c) Finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlamayla,

ilgili özel hususları uygun biçimde ele almaktır". [361]

Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimlere İlişkin BDS 810'da, denetçinin BDS'lere uygun olarak denetlediği finansal tablolardan elde edilen özet finansal tablolara ilişkin rapor vermek üzere yürüttüğü denetimlerle ilgili sorumlulukları düzenlenmiştir. Bu kapsamda denetçinin amaçları:

"*(a) Özet finansal tablolara ilişkin rapor vermek üzere yürütülecek denetimi kabul etmenin uygun olup olmadığına karar vermek ve*

(b) Özet finansal tablolara ilişkin rapor vermek amacıyla görevlendirilmiş olması durumunda:

(i) Elde edilen kanıtlardan ulaşılan sonuçların değerlendirilmesine dayanarak, özet finansal tablolara ilişkin bir görüş oluşturmak ve

(ii) Görüşün dayanağını da açıklayan yazılı bir rapor vasıtasıyla söz konusu görüşü açık bir biçimde ifade etmektir". [362]

g) Güvence Denetim Standartları

İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesine ilişkin Güvence Denetimi Standardının (GDS) 3400'de, "*en iyi tahmine ve hipoteze dayalı varsayımlara yönelik inceleme prosedürleri de dâhil olmak üzere, ileriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesine ve raporlanmasına ilişkin denetimler için standart belirlemek ve bu konularda rehberlik*" sağlamak amacıyla düzenlenmiştir.[363]

Bu Standart, "*yönetimin yıllık faaliyet raporundaki değerlendirme ve analizleri gibi genel veya metinsel terimlerle ifade edilmiş ileriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesinde -bu standartta belirtilen prosedürlerin çoğunun böyle bir inceleme için uygun olabilmesine rağmen- uygulanmaz*". [364]

İleriye yönelik finansal bilgilere ilişkin denetçi tarafından verilen güvence konusunda şu açıklamalar yapılmıştır:

---

[361] Bağımsız Denetim Standardı 800, 5'inci paragrafı ile Bağımsız Denetim Standardı 805, 5'inci paragrafı.

[362] Bağımsız Denetim Standardı 810, 3'üncü paragrafı.

[363] Güvence Denetimi Standardı 3400, 1'inci paragrafı.

[364] Güvence Denetimi Standardı 3400, 1'inci paragrafı.

"*İleriye yönelik finansal bilgiler, henüz meydana gelmemiş ve meydana gelmeyebilecek olay ve eylemlerle ilgilidir. İleriye yönelik finansal bilgilerin dayandırıldığı varsayımları destekleyen kanıtlar mevcut olabilir, ancak bu kanıtlar tarihi finansal bilgilerin denetiminden elde edilen kanıtlardan farklı olarak genellikle geleceğe yöneliktir ve dolayısıyla spekülatif niteliktedir. Dolayısıyla denetçi, ileriye yönelik finansal bilgilerde gösterilen sonuçlara ulaşılıp ulaşılamayacağı hususunda görüş bildirecek bir konumda değildir.* [365]

Ayrıca, ileriye yönelik finansal bilgilerin dayandırıldığı varsayımların değerlendirilmesine ilişkin mevcut kanıt türleri dikkate alındığında, denetçinin varsayımlarda "önemli yanlışlık" bulunmadığı yönünde pozitif bir görüş vermek için yeterli tatmin düzeyine ulaşması zor olabilir. Sonuç olarak, bu GDS kapsamında yönetimin varsayımlarının makul olup olmadığı raporlanırken, denetçi yalnızca orta düzeyde bir güvence sağlar. Ancak, denetçi kendisini ikna eden (tatmin eden) kanıtları elde ettiği yargısına varırsa, varsayımlarla ilgili pozitif güvence ifade etmesine de engel olunmaz." [366]

Denetçi, "*ileriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesi denetiminde aşağıdaki hususlarla ilgili yeterli ve uygun kanıt elde eder:*

(1) İleriye yönelik finansal bilgilerin dayandığı yönetimin en iyi tahmine dayalı varsayımlarının makul olup olmadığı ve hipoteze dayalı varsayımların kullanılması durumunda, bu varsayımların bilginin amacıyla tutarlılık gösterip göstermediği,

(2) İleriye yönelik finansal bilgilerin varsayımlara uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı,

(3) İleriye yönelik finansal bilgilerin uygun bir şekilde sunulup sunulmadığı ve tüm önemli varsayımlar hakkında yeterince açıklama yapılıp yapılmadığı (bunların en iyi tahmine dayalı varsayımlar mı yoksa hipoteze dayalı varsayımlar mı olduğuna ilişkin açık bir ifade -belirtme- de dâhil olmak üzere) ve

(4) İleriye yönelik finansal bilgilerin tarihî finansal bilgilerin dayandığı esasla tutarlı bir şekilde, uygun muhasebe ilkeleri kullanılarak hazırlanıp hazırlanmadığı". [367]

Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimlerine ilişkin GDS 3420'de, bir izahnamede yer alan proforma finansal bilgilerin sorumlu tarafça yapılan derlemesi üzerine raporlama yapmak için

[365] Güvence Denetimi Standardı 3400, 8'inci paragrafı.

[366] Güvence Denetimi Standardı 3400, 9'uncu paragrafı.

[367] Güvence Denetimi Standardı 3400, 2'nci paragrafı.

denetçinin üstlendiği makul güvence doğrulama hizmetleri düzenlenmiştir. Bu GDS, mevzuat tarafından böyle bir raporlamanın zorunlu kılınması veya bu raporlamanın genel kabul görmüş bir uygulama olması durumlarında uygulanmaktadır.[368]

Bu GDS uyarınca yürütülen bir denetimde, "*işletme için proforma finansal bilgileri derleme konusunda denetçinin herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Finansal bilgilerin derlenmesi sorumluluğu, sorumlu tarafa aittir. Denetçinin tek sorumluluğu, proforma finansal bilgilerin sorumlu tarafça tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğinin raporlanmasıdır.* [369] *Bu GDS'de denetçinin işletme tarafından tarihi finansal tabloları derlemek için görevlendirildiği güvence dışı hizmetler ele alınmamaktadır*". [370]

Bu çerçevede denetçinin amaçları:

"*(a) Proforma finansal bilgilerin sorumlu tarafça tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve*

(b) elde ettiği bulgulara uygun olarak raporlama yapmaktır". [371]

Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporlarına ilişkin GDS 3402'de, *"-finansal raporlamayla ilişkili olduğu için- hizmet alan işletmenin iç kontrolüyle ilgili olma ihtimali bulunan bir hizmeti sağlayan hizmet kuruluşundaki kontroller hakkında, hizmet alan işletmenin ve onun denetçilerinin kullanımına yönelik bir rapor sunmak amacıyla denetçi tarafından yürütülen güvence denetimleri*" düzenlenmiştir[372]. Bu GDS uyarınca "*hazırlanan raporlar BDS 402 açısından uygun kanıt sağlayabilir olduğundan, bu GDS, BDS 402'yi tamamlayıcı niteliktedir*". [373] Bu GDS yalnızca makul güvence veren doğrulama hizmetlerini düzenlemektedir.[374]

Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimlerine ilişkin GDS 3000'de, Güvence Denetimlerine İlişkin Çerçevede belirtildiği

[368] Güvence Denetimi Standardı 3420, 1'inci paragrafı.

[369] Güvence Denetimi Standardı 3420, 2'nci paragrafı.

[370] Güvence Denetimi Standardı 3420, 3'üncü paragrafı.

[371] Güvence Denetimi Standardı 3420, 10'uncu paragrafı.

[372] Güvence Denetimi Standardı 3402, 1'inci paragrafı.

[373] Güvence Denetimi Standardı 3402, 1'inci paragrafı.

[374] Güvence Denetimi Standardı 3402, 2'nci paragrafı.

üzere, tarihî finansal bilgilerin bağımsız denetimleri veya sınırlı bağımsız denetimleri dışında kalan güvence denetimlerini kapsamaktadır.

Bu çerçevede güvence denetiminin yürütülmesinde denetçinin amaçları:

"(a) Denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerip içermediği hakkında içinde bulunulan şartlara uygun olarak makul güvence veya sınırlı güvence elde etmek,

(b) Makul güvence veya sınırlı güvence veren bir sonuç bildiren ve bu sonuca ilişkin dayanağı açıklayan yazılı bir rapor yoluyla, dayanak denetim konusunun ölçüm veya değerlendirilmesinin çıktısına ilişkin sonuç bildirmek ve

(c) Bu GDS veya ilgili diğer GDS'ler ile zorunlu tutulan diğer bildirimleri yapmaktır" [375].

h) Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları

Tarihî Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimine ilişkin Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı (SBDS) 2400'de, işletmenin tarihî finansal tablolarının sınırlı bağımsız denetimini yürütmek üzere görevlendirilmiş, ancak finansal tablolarının bağımsız denetimini yürütmekle görevlendirilmemiş bir denetçinin sorumluluklarını ve bu denetçinin hazırlayacağı sınırlı denetim raporunun şekil ve içeriği düzenlenmiştir. Bu SBDS; "*denetçinin aynı zamanda işletmenin finansal tablolarının bağımsız denetimini yürütmekle görevlendirilmiş olması durumunda, işletmenin finansal tablolarına veya ara dönem finansal bilgilerine yönelik olarak yürütülen sınırlı denetimi kapsamaz*".[376]

Tarihî finansal tabloların sınırlı denetimine ilişkin olarak bu SBDS şu açıklamalar yapılmıştır: "*Tarihî finansal tabloların sınırlı denetimi, Güvence Denetimlerine İlişkin Çerçeve'de açıklandığı üzere bir sınırlı güvence denetimidir. Finansal tabloların sınırlı denetiminde denetçi, işletmenin finansal tablolarının geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda hedef kullanıcıların güven seviyesini artırmayı amaçlayan bir sonuç bildirir. Denetçinin bildirdiği sonuç, denetçinin elde ettiği sınırlı güvenceye dayanır. Denetçi raporunda, rapor kullanıcılarının sonucu anlayabilmelerini sağlamak amacıyla sınırlı denetimin niteliğine ilişkin bir açıklamaya yer verilir.*" [377]

[375] Güvence Denetimi Standardı 3000, 10'uncu paragrafı.

[376] Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı 2400, 2'nci paragrafı.

[377] Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı 2400, 5 ve 6'ncı paragrafları.

Denetçinin, bu SBDS kapsamında finansal tabloların sınırlı denetimini yürütürken amaçları şunlardır:

"*(a) Başta sorgulama yaparak ve analitik prosedürleri uygulayarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin sınırlı güvence elde etmek ve böylece finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir hususun dikkatini çekip çekmediğine ilişkin bir sonuç bildirmek ve*

(b) Bu SBDS'nin gerektirdiği şekilde bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin raporlama yapmak ve bildirimlerde bulunmaktır" [378].

Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimine İlişkin SBDS 2400'de, denetçinin bağımsız denetimini üstlendiği bir işletmenin ara dönem finansal bilgilerinin sınırlı denetimini de yapması durumunda, denetçinin mesleki sorumlulukları ve raporun şekil ve içeriği ile ilgili standartları belirlemek ve bu konularda rehberlik sağlamak amacıyla düzenlenmiştir. Bu çerçevede ara dönem finansal bilgilerin sınırlı denetiminin amacı, "*denetçinin, sınırlı denetime dayanarak ara dönem finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmasına sebep olacak herhangi bir hususun dikkatini çekip çekmediği konusunda bir sonuç bildirmesini sağlamaktır*". [379]

i) İlgili Hizmet Standartları

Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşlere ilişkin İlgili Hizmetler Standardının (İHS) 4400'de, finansal bilgilere ilişkin üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulanmasına yönelik bir iş üstlenilmesi durumunda denetçinin mesleki sorumluluklarına ve bu işle bağlantılı olarak düzenleyeceği raporun şekil ve içeriğine ilişkin standartları belirlemek ve rehberlik sağlamak amacıyla düzenlenmiştir. Buna göre: üzerinde mutabık kalınan prosedürlere yönelik bir işin amacı; "*denetçi ve işletme ve varsa uygun üçüncü bir tarafın üzerinde mutabık kaldığı bağımsız denetim niteliğindeki prosedürlerin denetçi tarafından uygulanması ve somut bulguların raporlanmasıdır*" .[380]

---

[378] Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı 2400, 14'üncü paragrafı.

[379] Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı 2410, 7'nci paragrafı.

[380] İlgili Hizmetler Standardı 4400, 4'üncü paragrafı.

Finansal Bilgileri Derleme İşine ilişkin İHS 4410'da, herhangi bir güvence vermeksizin tarihi finansal bilgilerin hazırlanması ve sunumu konusunda yönetime yardımcı olmak ve bu İHS'ye uygun olarak söz konusu işe yönelik raporlama yapmak (finansal bilgileri derleme işi) amacıyla görevlendirilen bir denetçinin sorumlulukları düzenlenmiştir. Buna göre denetçinin, finansal bilgileri derleme işini yürütürken amaçları:

"*(a) Yönetim tarafından sunulan bilgilere dayanarak, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca finansal bilgilerin hazırlanması ve sunumu konusunda yönetime yardımcı olmak üzere muhasebe ve finansal raporlama alanındaki uzmanlığını uygulamak ve*

(b) Bu İHS'nin hükümlerine uygun olarak raporlama yapmaktır". [381]

Diğer taraftan, denetçi, "*6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 397 ilâ 406 ncı maddeleri kapsamında bağımsız denetçi olarak görev aldığı şirketlere finansal bilgileri derleme işi sunamaz. Bu İHS, mevzuatla başka bir şekilde yasaklanmadığı sürece denetçiden -bağımsız denetçi olarak görev almadığı bir işletme nezdinde- bir finansal bilgileri derleme işi yürütmesi talep edilmesi durumunda kullanılabilir.*" [382]

j)Kalite Kontrol

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesinde "kalite kontrol sistemi"nin "*bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetim üstlenen bağımsız denetçilerin, denetimde gerekli kaliteyi sağlamak amacıyla, Kurum düzenlemelerine uygun olarak bünyelerinde oluşturacakları sistemi*" ifade ettiği belirtilmiştir. Bu kapsamda, denetim alanında faaliyet izni talebinde bulunan denetim kuruluşlarının/bağımsız denetçilerin denetim rehberleri dahil olmak üzere, esasları KGK'ca belirlenen kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerini yazılı olarak oluşturmuş olması şarttır.[383] Söz konusu Yönetmeliğin "Kalite kontrol sistemi oluşturma" başlıklı 20'nci maddesinde şu düzenleme yapılmıştır:

"*Denetim kuruluşları ve denetim üstlenen bağımsız denetçiler faaliyetlerini, asgari şartları Kurumca belirlenen bir kalite kontrol sistemi çerçevesinde yürütmek zorundadır. Bu sistemin uygulanmasında, Kurum (KGK) düzenlemelerine göre oluşturularak Kuruma bildirilen kalite kontrol*

[381] İlgili Hizmetler Standardı 4410, 16'ncı paragrafı.

[382] İlgili Hizmetler Standardı 4410, 3T paragrafı.

[383] Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 13 ve 14'üncü maddeleri.

sistemine ilişkin yazılı politika ve süreçlere uyulur. Söz konusu politika ve süreçler Kurum düzenlemelerine paralel bir şekilde güncellenerek uygulanır.

Denetim kuruluşunun ve denetim üstlenen bağımsız denetçinin kalite kontrol sistemine ilişkin yazılı politika ve süreçleri ile bunların oluşturulmasında esas alınan Kurum düzenlemesi arasında farklılık olması durumunda veya içinde bulunulan koşullara özgü sebeplerle, denetim kuruluşunun ve denetim üstlenen bağımsız denetçinin yazılı politika ve süreçleri dışındaki bir uygulamanın Kurum düzenlemesine uyum bakımından daha uygun görüldüğü hallerde, söz konusu yazılı politika ve süreçlerin dışına çıkılabilir. Bu durumun ve nedeninin denetçi tarafından yazılı olarak denetim kuruluşuna veya denetim üstlenen bağımsız denetçiye sunulması ve saklanması gerekir."

Bu kapsamda kalite kontrol sisteminin oluşturulmaması durumunda denetim kuruluşlarına veya denetçilere uyarı yaptırımı uygulanır.[384]

Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrole ilişkin Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1)'de, denetim şirketlerinin; finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin kalite kontrol sistemleriyle ilgili sorumlulukları düzenlenmiştir. KKS 1, etik hükümlerle birlikte dikkate alınmalıdır. [385]

Bu standart, finansal tabloların bağımsız denetimleri ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetleri yürüten denetim şirketleri için geçerli olup uygunluk sağlamak amacıyla bir denetim şirketi tarafından geliştirilen politika ve prosedürlerin niteliği ve kapsamı; denetim şirketinin büyüklüğü, faaliyet özellikleri ve denetim şirketinin bir denetim ağının parçası olup olmaması gibi çeşitli etkenlere bağlıdır. [386]

Bu çerçevede denetim şirketinin amacı;

"*(a) Denetim şirketinin ve personelinin, mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uyduğunu ve*

[384] Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 40'ıncı maddesi.

[385] KKS 1, 1'inci paragrafı.

[386] KKS 1, 4'üncü paragrafı.

(b) Denetim şirketi veya sorumlu denetçi tarafından düzenlenen raporların, içinde bulunulan şartlara uygun olduğuna, ilişkin kendisine makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamaktır". [387]

Bu çerçevede, KKS 1'de belirtildiği üzere; denetim şirketleri,

"(a) Denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları.

(b) Etik hükümler.

(c) Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi.

(ç) İnsan kaynakları.

(d) Denetimin yürütülmesi.

(e) İzleme"

unsurlarının her birini ele alan politika ve prosedürler içeren bir kalite kontrol sistemi kurmak suretiyle sistemin devamlılığını sağlar. Aynı zamanda politika ve prosedürlerini yazılı hâle getirerek personeline bildirmesi gerekmektedir.[388]

Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin olarak "Kalite Kontrol Standardı"'nda şu açıklamalar yapılmıştır: "*Denetim şirketi, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine yönelik olarak ancak aşağıdaki hususları yerine getirdiği sürece denetimi üstleneceğine veya ilişkiyi devam ettireceğine ilişkin kendisine makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturur;*

a) Denetimin yürütülmesi konusunda yetkin olmak, zaman ve kaynaklar dâhil denetimi yürütmek için gerekli beceri ve kabiliyete sahip olmak,

b) Etik hükümlere uygunluk sağlayabilmek,

c) Müşterinin dürüstlüğünü değerlendirmiş olmak ve dürüst olmadığı sonucuna varılmasına sebep olacak herhangi bir bilgiye sahip olmamak." [389]

Müşteri kabul süreci, denetim kuruluşunun yetkinliğinin ve şirketin durumunun değerlendirilmesi ile sonuçlandırılır.

---

[387] KKS 1, 11'inci paragrafı.

[388] KKS 1,16 ve 17'nci paragrafları.

[389] KKS 1, 26'ncı paragrafı.

Denetim şirketlerinin "*yeni veya mevcut bir müşteriden yeni bir denetim sözleşmesi kabul edebilmesi için gerekli yetkinlik, kabiliyet, kapasite ve kaynaklara sahip olup olmadığının değerlendirilmesi, söz konusu denetime özgü gereksinimlerin ve tüm kademelerdeki mevcut şirket personelinin niteliklerinin gözden geçirilmesini*" [390] gerektirmektedir. Bu gözden geçirme aşağıdaki hususları içermesi gerekmektedir:

"• *Denetim şirketi personelinin ilgili sektörlerde veya denetim konularında bilgili olup olmadığı,*

• *Denetim şirketi personelinin ilgili düzenleme ve raporlama hükümlerine ilişkin deneyimlerinin veya gerekli bilgi ve becerileri etkin biçimde edinebilme kabiliyetinin olup olmadığı,*

• *Denetim şirketinin gerekli yetkinlik, kabiliyet ve kapasiteye sahip yeterli personelinin bulunup bulunmadığı,*

• *İhtiyaç hâlinde uzmanlardan faydalanma imkânının olup olmadığı,*

• *Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi için kıstasları sağlayan ve liyakat şartlarına uygun kişilerin bulunup bulunmadığı,*

• *Denetim şirketinin raporlama süresi içinde denetimi tamamlayıp tamamlayamayacağı*".[391]

k) Etik İlke ve Kurallar

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin "Mesleki etik ilkelere uyma" başlıklı 21'inci maddesinde şu düzenleme yapılmıştır: "*Denetim kuruluşları ve denetçiler;*

a) Dürüstlük; bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olmak,

b) Tarafsızlık; önyargıların, temayüllerin, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanarak meslek veya işle ilgili muhakemelerini ve kararlarını etkilemesine izin vermemek,

c) Mesleki yeterlik ve özen; uygulama, mevzuat ve denetim tekniklerindeki güncel gelişmeler ışığında, mesleki bilgi ve beceriyi, denetlenen işletmelerin yeterli denetim hizmeti almalarını temin edecek bir seviyede tutmak ve TDS'ye uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etmek,

ç) Sır saklama; mesleğin icrası sırasında elde edilen bilgilerin gizliliğine riayet etmek; söz konusu bilgilerin açıklanması için yasal veya mesleki bir hak veya görevin bulunması durumu saklı

[390] KKS 1, A18'inci paragrafı.

[391] KKS 1, A18'inci paragrafı.

olmak kaydıyla, uygun ve belirli bir yetki olmaksızın bu tür bilgileri üçüncü kişilere açıklamamak ve kendisi veya üçüncü kişilerin çıkarlarına kullanmamak,

d) Mesleğe uygun davranış; ilgili mevzuata uymak ve denetim mesleğinin itibarını zedeleyici fiil ve davranışlardan kaçınmak,

şeklindeki ayrıntıları Kurum tarafından belirlenecek mesleki etik ilkelere uymak zorundadır.

Denetim kuruluşları ve denetim üstlenen bağımsız denetçiler, denetçiler ve denetime katılanlardan, her bir denetimden önce ve her halükarda yılda en az bir kez, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklamayla ilgili kuruluşun veya denetim üstlenen bağımsız denetçinin politika ve süreçlerine uygun davrandıklarına ve davranacaklarına ilişkin yazılı taahhüt alır. Denetçiler ve denetime katılanlar, denetime başladıktan sonra birinci fıkrada belirtilen hususları olumsuz yönde etkileyebilecek hususların ortaya çıkması halinde ise, bu durumu denetim kuruluşuna veya denetim üstlenen bağımsız denetçiye yazılı olarak bildirir."

Söz konusu Yönetmeliğin "Bağımsızlık ve bağımsızlığın korunması" başlıklı 22'nci maddesinde ise aşağıdaki düzenleme yer almaktadır:

"*Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetimleri esasen ve şeklen bağımsız olarak gerçekleştirir.*

a) Esasta bağımsızlık; denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden ari olarak görüş açıklamasıdır.

b) Şekilde bağımsızlık; denetim kuruluşunun, denetçinin veya bir denetim ekibi üyesinin; konuya ilişkin tüm durum ve gerçekleri değerlendiren makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibaını oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır.

Denetim kuruluşları ve denetçiler, denetim çalışmalarında denetlenen kuruluştan bağımsız ve tarafsız olmak zorunda olup, hiçbir şekilde denetlenen kuruluşların karar alma mekanizmalarına katılamazlar. İlave olarak, denetim kuruluşları ve denetçilerin bağımsızlıklarını ortadan kaldırabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir.

Denetim kuruluşu veya denetçilerde, bağımsızlığın zedelendiğine dair kanaat oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir. Bağımsızlığı zedeleyen veya ortadan kaldıran bazı durumlar şunlardır;

a) Denetçiler ile denetim kuruluşunun ortakları, kilit yöneticileri, denetçileri ve bunların boşanmış olsalar dahi eşleri ile 3 üncü dereceye kadar (3 üncü derece dahil) kan ve kayın hısımları

veya denetim kuruluşları tarafından denetlenen işletme veya denetlenen işletme ile ilgili olanlarla doğrudan veya dolaylı olarak menfaat, ortaklık, kilit yönetici sıfatıyla iş, olağan ekonomik ilişkiler dışında borç veya alacak ilişkilerine girilmiş olması,

b) Geçmiş yıllara ilişkin denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın, denetlenen işletme tarafından ödenmemesi,

c) Denetim ücretinin, denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması, denetimin kalitesine dair belirsizlikler oluşturması, denetim kuruluşu tarafından denetlenen işletmeye sunulan denetim dışı diğer hizmetler dikkate alınarak belirlenmesi,

ç) Bağımsızlığı zedeleyen diğer hallerin ortaya çıkması.

Bağımsızlığı tehdit eden hususların ortaya çıkması halinde bağımsızlığı koruyacak önlemler alınır. Alınan önlemlerin tehditleri bertaraf etmeye yetmediği anlaşıldığında bağımsızlığın zedelendiği ve ortadan kalktığı kabul edilir. Denetim kuruluşları veya denetçiler denetim faaliyetleri sırasında ortaya çıkan bağımsızlığa yönelik tehditleri, bunlara yönelik alınan önlemleri ve bu konuda yapılan tüm değerlendirmeleri yazılı olarak kayda almak ve saklamak zorundadır. Bağımsızlığın zedelendiği veya ortadan kalktığı haller Kuruma bildirilir ve Kurumdan onay alınmak suretiyle ilgili denetim sözleşmesi sonlandırılır.

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."

Yapılan denetim çalışmalarında, TDS çerçevesinde dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış ve diğer etik ilkelere uyulmaması, kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirilmemesinin tespit edilmesi halinde, denetim kuruluşlarının ve denetçilerin faaliyet izinleri fiilin ağırlığı dikkate alınarak, iki yılı geçmemek üzere KGK kararıyla belirlenen süreyle askıya alınmaktadır.[392]

Denetime olan güveni sarsacak veya denetimi geçersiz kılacak derecede bağımsızlığın ve tarafsızlığın kaybedilmiş olunduğunun tespit edilmesi halinde, denetim kuruluşlarının veya denetçilerin

[392] Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 41'inci maddesi.

faaliyet izinleri KGK kararıyla süresiz olarak iptal edilmektedir.[393] Öte yandan, KGK tarafından Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil) yayımlanmıştır. Bu Kurallarda aşağıdaki konular düzenlenmiştir:

- Etik Kurallara Uyum
- Temel İlkeler
- Bağımsız Denetçilerin Karşılaşabileceği Tehditlerin Belirlenmesi, Değerlendirilmesi ve Ele Alınması
- Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimde Bağımsızlık
- Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimlerinde Bağımsızlık

Buna göre: "*Denetçilik mesleğinin ayırt edici özelliklerinden biri, kamu yararına hareket etme sorumluluğunu kabul etmesidir. Bir denetçinin sorumluluğu yalnızca müşterisinin ihtiyaçlarını karşılamak değildir. Bu nedenle Etik Kurallar (Kurallar), denetçilerin kamu yararına hareket etme sorumluluğunu yerine getirebilmelerini sağlamak amacıyla ana hükümler ile uygulama hükümleri içermektedir*.[394]

Denetçi Etik Kurallara uyar. Denetçinin Kuralların belirli kısımlarına uymasının mevzuatla kısıtlandığı bazı durumlar söz konusu olabilir. Bu tür durumlarda denetçi, başta söz konusu mevzuat olmak üzere Etik Kuralların diğer kısımlarına uyar." [395]

Denetçiler için her birine uymak zorunda olduğu beş temel etik ilke bulunmaktadır: [396]

"***(a) Dürüstlük:*** *Bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olmak.*

(b) Tarafsızlık: *Önyargıların, temayüllerin, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanarak meslek veya işle ilgili muhakemelerini ve kararlarını etkilemesine izin vermemek.*

(c) Mesleki yeterlik ve özen:

(i) Güncel teknik ve mesleki standartlar ile mevzuata uygun olarak, müşterilerin yeterli mesleki hizmetleri almalarını temin edecek mesleki bilgi ve beceriyi elde etmek ve korumak ve

---

[393] Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 42'nci maddesi.

[394] Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil), 100.1 U1'inci paragrafı.

[395] Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil), A100.3'üncü paragrafı.

[396] Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil), 110.1 U1 ve A110.2'nci paragrafları.

(ii) Uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etmek.

(ç) Sır saklama (gizlilik): *Mesleğin icrası sırasında elde edilen bilgilerin gizliliğine riayet etmek.*

(d) Mesleğe uygun davranış: *İlgili mevzuata uymak ve denetim mesleğinin itibarını zedeleyici tutum ve davranışlardan kaçınmak.*" [397]

3.3.3 Bağımsız Denetim Uygulamasına İlişkin İstatistiki Bilgiler

2013-2021 yıllarına ait bağımsız denetim yaptıran şirketlerin toplam sayısına ilişkin istatistiki bilgiler aşağıda yer alan Tablo 5'de gösterilmiştir. [398]

Tablo 5: Bağımsız Denetim Yaptıran Kuruluş Sayıları (2013-2021 Yılları)

	Bildirilen Sözleşme Sayısı								
	2013	**2014**	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**	**2019**	**2020**	**2021**[399]
Denetim Kapsamı									
Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı Uyarınca Yaptırılan Denetim	3.033	3.984	5.431	6.933	7.641	9.665	10.790	12.038	10.495
İlgili Mevzuatında Yer Alan Özel Hükümler Uyarınca Yaptırılan Denetim	193	300	341	369	425	3.534	4.272	4.019	1.079
Herhangi Bir Mevzuata Dayanmaksızın İhtiyari Olarak Yaptırılan Denetim	228	307	346	375	1.347	1.606	1.785	1.874	922
TOPLAM	3.454	4.591	6.118	7.677	9.413	14.805	16.847	17.931	12.496

[397] Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil), 110.1 U1'inci paragrafı.

[398] Yıllar itibariyle bağımsız denetim yaptıran şirket sayılarına ilişkin bilgi KGK'dan temin edilmiştir.

[399] KGK'dan 26.01.2022 tarihinde temin edilen bilginin dip notunda şu açıklama yer almaktadır: "*2021 dönemi denetimine ilişkin sözleşme bildirimleri devam etmetedir.*"

Tablo 5'de görüleceği üzere:

Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca yaptırılan bağımsız denetim sayısı yıllar itibariyle artmış; 2019 yılında 10.790, 2020 yılında 12.038 olmuştur. 2021 yılında ise 10.495'dir. Ancak 2021 dönemi denetimine ilişkin sözleşme bildirimlerinin devam etmesi nedeniyle bu sayı kesinleşmemiştir.

İlgili mevzuatında yer alan özel hükümler uyarınca bağımsız denetim yaptıranların sayısı 2018 yılında büyük bir artış göstermiş, devam eden yıllarda da artış devam etmiştir. Bu kapsamda bağımsız denetim yaptıranların sayısı; 2017 yılında 425 iken 2018 yılında 3.534'e yükselmiş ve sonraki yıllarda sırasıyla 2019 yılında 4.272, 2020 yılında ise 4.019 olmuştur.

Herhangi bir mevzuata dayanmaksızın ihtiyari olarak bağımsız denetim yaptıranların sayısı 2017 yılında büyük bir artış göstermiş, devam eden yıllarda da artış devam etmiştir. Bu kapsamda bağımsız denetim yaptıranların sayısı; 2016 yılında 375 iken 2017 yılında 1.347'ye yükselmiş ve sonraki yıllarda sırasıyla 2018 yılında 1.606, 2019 yılında 1.785, 2020 yılında ise 1.874 olmuştur.

Son olarak, bağımsız denetim yaptıran toplam şirket sayısı 2013 yılına göre 2020 yılında %419 artış göstererek 3.454'den 17.931'e yükselmiştir.

3.4.Tam Tasdik İle Bağımsız Denetimin Karşılaştırılması

Ülkemizde işletmelerin zorunlu veya isteğe bağlı olarak aldığı tam tasdik ve bağımsız denetim hizmetlerinin birbirine kıyasla işletmelere sağladığı fayda ve maliyeti ortaya koymak amacıyla yaptığımız araştırmaya ilişkin değerlendirmelerimize dayanak teşkil etmesi açısından bu iki denetim hizmetinin kalitesini belirleyen düzenlemeler, kurallar ve standartlar, **amaç ve kapsam, denetçiler, kullanıcıları, ihtiyaç duyulmasının nedenleri, denetim, muhasebe ve kalite standartları, raporlama, disiplin hükümleri, denetçilerin mali sorumlulukları, etik ilke ve kurallar, ücret, denetimin teftişi ve diğer hususlar** açısından karşılaştırılmıştır.

a) Denetimin Amaçları ve Kapsamı Açısından Karşılaştırma

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde bağımsız denetimin amacı ve kapsamı şu şekilde ifade edilmiştir:

Denetim, finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dâhil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara TDS çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacı ile yapılır. Denetim, kullanıcılara denetim konusunun denetim kıstasına uyumuyla ilgili makul veya sınırlı güvence sağlar. Sınırlı güvence sağlayacağı ilgili

mevzuatında veya denetim sözleşmesinde açıkça belirtilmemiş ise denetim makul güvence verecek şekilde gerçekleştirilir. Makul ve sınırlı güvence seviyesinin gerektirdiği denetimin kapsamı TDS çerçevesinde belirlenir. Denetim; denetimin konusu hakkında, mesleki etik ilkelere bağlı kalmak ve mesleki şüphecilik içinde bulunmak suretiyle, TDS çerçevesinde yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmasını, bu kanıtlara dayandırılarak bir görüş oluşturulmasını ve görüşün raporlanmasını kapsar. Denetimin unsurlarını; denetimin konusu, tarafları, kıstası, kanıtları ve denetim raporu oluşturur.

Yine söz konusu Yönetmeliğin 5'inci maddesinde de bağımsız denetimin; "*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*" kapsadığı belirtilmiştir.[400]

200 nolu BDS de ise denetimin amacı, hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır. Bu amaca, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır. Genel amaçlı çerçevelerin çoğunda söz konusu görüş, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığı veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığı hakkındadır. BDS'lere ve etik hükümlere uygun olarak yürütülen bir denetim, denetçinin bu görüşü oluşturmasını sağlar. BDS'ler, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda denetçinin, vereceği görüşe dayanak oluşturacak makul bir güvence elde etmesini zorunlu kılar. Makul güvence yüksek bir güvence seviyesidir. Denetçi, denetim riskini (finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen denetçinin duruma uygun olmayan bir görüş vermesi riski) kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiğinde makul güvence sağlamış olur. Ancak denetçinin ulaştığı sonuçları ve görüşünü dayandırdığı çoğu denetim kanıtının kesin olmasından çok ikna edici olmasına sebep olan denetimin yapısal kısıtlamaları sebebiyle, makul güvence mutlak bir güvence seviyesi değildir.

Diğer taraftan tam tasdik denetiminin amacı genel olarak ilgili mevzuatta ("Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği" 'nin 5'inci maddesi) şu şekilde açıklanmıştır:

[400] Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 6'ncı maddesi.

- Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tablolarının yanıltıcı olmayacak biçimde eksiksiz ve gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesini sağlayarak kamunun istifadesine sunmak,
- Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin ilgili mevzuat yönünden olan taleplerin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak hak ve yararlarını korumak,
- Vergi idaresi ve mükellef ilişkilerinde güveni hakim kılmaktır.

Esasen bağımsız denetimde denetime konu finansal tablo hedef kullanıcı için hazırlanan kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesine uygun hazırlanan finansal tablodur. Bu yönüyle bağımsız denetimin bir kıstasa (kabul edilebilir finansal raporlama çerçevesine) işaret edilerek geniş kapsamlı bir amacı olduğunu söyleyebiliriz.

Tasdik denetiminde ise uluslararası kabul edilmiş bir kıstasa işaret edilmeden gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tablolardan bahisle bunların Kamu'nun istifadesine sunulması tabiri geçmektedir.

Her iki denetimde güvence sağlama vurgusu yapılmıştır. Ancak bağımsız denetimde finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığı veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sergileyip sergilemediğine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayarak makul bir güvence seviyesine ulaşılmasına vurgu yapılırken tasdik denetiminde mali tablolarının yanıltıcı olmayacak biçimde eksiksiz ve gerçeğe uygun şekilde düzenlenmesinden söz edilmekte ilave olarak da mükellef ve idare ilişkisinde güvenin sağlanması amacına işaret edilmektedir.

Söz konusu Yönetmelikte tasdik denetiminin kapsamı ifade edilirken vergi mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek konu ve belgeler sıralanmış aynı kapsamda Yönetmelik'in 7-A/a maddesi ile yıllık gelir vergisi beyannameleri, bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler, 7-B/a maddesi ile de yıllık kurumlar vergisi beyannameleri, bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler tasdik kapsamında sayılmıştır ve tasdikin Hazine ve Maliye Bakanlığının belirleyeceği esaslara göre yapılacağı belirtilmiştir. Bu düzenlemeye binaen çıkarılan 18 seri nolu SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğinde bunun bir tasdik işlemi olduğu vurgulanarak tasdikin amacının esasen; *"ödenmesi gereken gelir ya da kurumlar vergisinin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak*" olduğu bu nedenle, denetimi yapacak YMM'nin, gerçek durumu tespit etmek için her türlü belgeden yararlanması ve her türlü inceleme tekniğini kullanmasının gerektiği belirtilmiştir.

b) Denetçiler, Denetime Duyulan İhtiyaç ve Denetim Raporunun Kullanıcıları Açısından Karşılaştırma

Ülkemizde bağımsız denetim, 3568 sayılı Kanununa göre YMM'lik ya da SMMM'lik ruhsatını almış meslek mensupları arasından sadece KGK tarafından yetkilendirilen denetim kuruluşları veya denetçilerce gerçekleştirilir.

KGK tarafından başvuruları Bağımsız Denetim Yönetmeliği çerçevesinde Kurum tarafından uygun görülen sermaye şirketlerine Bağımsız Denetim Kuruluşu Belgesi, bu işi yapacak olan meslek mensuplarına ise Bağımsız Denetçi Belgesi verilir.

Tam tasdik denetimi ise sadece 3568 sayılı Kanuna göre YMM'lik ruhsatına sahip olan ve "Yeminli Mali Müşavirlik Odaları"'nın çalışanlar listesinde kayıtlı meslek mensupları yapabilmektedir.

YMM'lerin bu unvan ve tasdik yetkisiyle; 3568 sayılı Kanunu'nun 2'nci maddesinde yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzelkişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışmaları yasaklanmıştır.[401] Benzer şekilde, bağımsız denetçiler için de aynı yasağa ilişkin düzenleme bulunmaktadır.[402]

Diğer taraftan, Bağımsız Denetçi belgesine sahip denetçilerin etik kurallara uygun ve yüksek kalitede hizmet sunabilmeleri için gerekli olan mesleki bilgi ve becerilerinin yeterli seviyede tutulması ve geliştirilmesi amacıyla KGK tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde 3 yıllık dönem içerisinde; en az 60 kredisi temel mesleki konulardan olmak üzere, 120 kredi karşılığı eğitimi tamamlamaları gereklidir.

Tam tasdik denetimini temelde Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) ile diğer bazı kamu kurumları talep etmektedir. Böylelikle kamu kuruluşları ile vergi mükellefleri ilişkilerinde güveni hakim kılmak mümkün olmaktadır. Ayrıca bu denetimi işletmeler (vergi mükellefleri), kamudaki işlemlerinin/taleplerinin hızlı bir şekilde gerçekleştirilmesi ve vergisel risklerini azaltmak amacıyla talep etmektedirler.

[401] 3568 sayılı Kanunu'nun 45'inci maddesi.

[402] Türk Ticaret Kanunu'nun 400'üncü maddesi.

Bağımsız denetimi, kamu kurumları ve düzenleyici kuruluşlar, işletme yönetimi, mevcut ve potansiyel ortaklar, çalışanlar, borç verenler (bankalar, kredi kurumları vb.), satıcılar, potansiyel yatırımcılar, derecelendirme kuruluşları ve genel olarak kamu istemektedir.[403]

Tam tasdik denetimine, Vergi İdaresi ve diğer kamu kurumlarının, iş yüklerinin azaltılması, vergi mükellefleriyle/şirketlerle güven ilişkisinin tesis edilmesi ve vergi mükelleflerinin/şirketlerin iş süreçlerinin hızlandırılması amacıyla ihtiyaç duyulmaktadır.Bağımsız denetime, mali tabloların doğru ve güvenilir olup olmadığı bilgisine gereksinim duyulması, işletme yönetiminin bağımsız ve tarafsız olmaması, işletme yönetimi ile diğer mali tablo kullanıcıları arasındaki menfaat çatışması riskinin varlığı ve yasal zorunlulukların karşılanması nedenleriyle ihtiyaç duyulmaktadır.[404]

c) Denetim İlke Kural ve Standartları Açısından Karşılaştırma

Önceki bölümde açıkladığımız KGK tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının kapsamında düzenlenen konular ile tam tasdik denetimine ilişkin düzenlemeler özet olarak aşağıdaki tabloda karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir.

[403] Türker (2011), a.g.e., s.15-19; Gül, Toprak (2020), a.g.e., s.324.

[404] Gül, Toprak (2020), a.g.e., s.324.

Tablo 6: Bağımsız Denetimin İlke, Kural ve Standartları ile Tam Tasdik Denetiminin İlke ve Kuralları

BAĞIMSIZ DENETİMİN İLKE, KURAL VE STANDARTLARI	TAM TASDİK DENETİMİNİN İLKE VE KURALLARI
Bağımsız Denetim Yönetmeliği	Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
Etik Kurallar	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik
Kalite Kontrol Standartları	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği
Bağımsız Denetim Standartları (BDS 200-810)	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğleri
Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları SBDS 2400-2410	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği
Güvence Denetimi Standartları GDS 3400-3420-3402-3000	Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik
İlgili Hizmetler Standartları İHS 4400-4410	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri
İlke Kararları	
Faizsiz Finans Denetim Standartları	

Uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Bağımsız Denetim Standartları oldukça kapsamlı bir standartlar seti olup numara ile kodlanmış her bir standart yapısı itibariyle Giriş; Amaçlar; Tanımlar; Ana hükümler; Açıklayıcı hükümler ve uygulama kısımlarından oluşur. Uluslararası standartlarla aynı paralelde sürekli güncellenmektedir.

Tam tasdik denetiminin nasıl yapılacağı bağımsız denetim standartları gibi düzenli ve sistemli bir şekilde düzenlenmemiştir. Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik; Denetleme, Tasdik Talebi, Tam Tasdik Sözleşmesi, Denetiminin Planlanması, Kanıt Toplama, Kullanılacak Denetim Teknikleri, Hata ve Hilelerin Düzeltilmesi ve Ortaya Çıkarılması, Çalışma Kağıtları, Tasdik Sonuçları, Raporlama, YMM'lerin Sorumluluğu kapsamında toplam 21 madde halinde bağısız denetim standartlarıyla kıyas kabul edilmeyecek kadar özlü bir şekilde düzenlenmiştir. 02.01.1990 tarihli bu Yönetmelik en son 27 yıl önce 31 Mayıs 1995'de revize edilmiştir.

Bağımsız denetim BDS'ler gereği "makul güvence" üzerine tesis edilmiştir. Buna karşın YMM'lerce yapılan denetim ve tasdik faaliyetleri ise 3568 sayılı Kanun ve ikincil düzenlemeleri uyarınca "mutlak güvence" üzerine kuruludur. Bununla birlikte, Türkiye Denetim Standartları, tam tasdik denetimine ilişkin düzenlemelerden farklı olarak ilke bazlı düzenlenmiş [405] olup gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile bunlara ekli mali tablolar ve bildirimlerin hazırlandığı esaslara özgülenmemiştir.[406]

d) Denetimde Esas Alınan Kıstas (Muhasebe İlke ve Standartları) Açısından Karşılaştırma

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğe göre tasdike esas alınan denetleme ilke ve standartları ile muhasebe ilke ve standartları, mevzuat hükümleri ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri göz önüne alınarak, Hazine ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan tebliğlerle belirlenir. Bu bağlamda, ülkemizde geçerli vergi mevzuatında işletmelerin varlıkları, kaynakları ve finansal işlemlerini ölçme ve değerleme esasları ile hesap sistemi dahil finansal tablolarını hazırlama ilke ve esasları oldukça ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Her ne kadar 14.2.2011 tarih ve 6102 sayılı TTK'nın 69'uncu maddesinde finansal tabloların TDS'ye uyularak düzenleneceği hükmü yer alsa da aynı Kanunun 64/5 nolu maddesinde işletmelerin VUK'nun aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına ve vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına müsaade etmesi sebebiyle bu durum işletmelerde öncelikle vergi bazlı muhasebe tutulması ve vergi bazlı finansal tablo hazırlanması sonucunu doğurmuştur.

Bağımsız denetim standartları, denetimin amacını; "*bir bütün olarak finansal tabloların, hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve böylece finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair bir görüş bildirmek* (ve) *bulgularına uygun olarak, finansal tablolar hakkında raporlama yapmak ve BDS'lerin zorunlu tuttuğu bildirimlerde*" bulunmak olarak açıklamakta dolayısıyla geçerli finansal raporlama çerçevesini işaret etmektedir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 8'inci maddesinde ise denetim kıstasıyla ilgili şu hüküm yer almaktadır.

---

[405] Baş, S. A., Dereli, O., Onaral, S. (2014), "Bağımsız Denetimde Son Gelişmeler", İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası 24 Aralık 2014 Aylık Toplantısı.

[406] Gül, Toprak (2020), a.g.e., s.326.

"*denetimde denetim konusunun uyumunun değerlendirildiği önceden belirlenmiş kıstaslar esas alınır. Finansal tablolar açısından TMS; yıllık faaliyet raporları, riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistem açısından Türk Ticaret Kanununun ve ilgili mevzuatın denetim kıstasına ilişkin hükümleri; diğer mevzuattan kaynaklanan denetim konuları açısından ise denetim kıstasıyla ilgili düzenlemeler veya bunların atıf yaptığı kurallar denetim kıstasını oluşturur.*

Diğer mevzuatta doğrudan veya dolaylı olarak denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından denetim yapılmasının öngörüldüğü ancak denetim konularının hangi kıstaslara uyumunun aranacağının belirtilmediği durumlarda, denetim kıstası Kurum tarafından belirlenir. İsteğe bağlı yaptırılan denetimlerde ise bu belirleme denetimi talep edenlerce yapılır."

Esasen bu hükümler değerlendirildiğinde tam tasdik denetiminde geçerli finansal raporlama çerçevesinin MSUGT'de yer alan çerçeve olduğu ve bu çerçeveye uygun bir denetim yapılması halinde vergi temelli bir denetim olan tam tasdik denetiminin ihtiyacını karşılayacak en güncel denetim standartlarının bağımsız denetim standartları içinde yer aldığını da söyleyebiliriz.[407]

e) Uygulanan Denetim Yöntem ve Teknikleri Açısından Karşılaştırma

Daha önce de açıkladığımız Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik esasen bu konuyu düzenlemiş olup tasdikin bir planlama ile başlayacağı bu planlamada denetimin sistemli bir şekilde yürütülmesini sağlamak için nelerin göz önünde bulundurulacağı açıklanmıştır. Yönetmelikte YMM'nin yeterli miktarda güvenilir kanıt toplaması kanıtın nicelik ve niteliği açısından önemi hatalı veya hileli olma riski ile güvenirliğinin göz önünde bulundurulması gerektiği belirtilmiş ve **tasdik konu ve kapsamı ile sınırlı olmak kaydıyla** var olma (gerçeklik), tamlık, doğruluk, doğru kaydetme ve sunma, hak ve borçların işletmeye ait olması yönünden fiili durum ve belgelerin incelenmesi öngörülmüştür. Yönetmelikte denetim teknikleri olarak sayım ve envanter incelemesi, belge incelemesi, bilgi toplama doğrulama, karşılaştırma ve puantaj analitik inceleme teknikleri sayılmış ayrıca bu tekniklerin sürekli denetimlerde hesapların niteliği, hacmi ve bu tekniklerin özellikleri göz önünde bulundurularak YMM'nin belirleyeceği aralıklarla tasdik sözleşmesi tarihinden tasdik raporu tarihine kadar uygulanacağı, diğer denetimlerde ise denetimin her safhasında uygulanabileceği belirtilmiştir.

[407] BDS-800 Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi Standardında kapsam kısmında şu ifade yer almaktadır: "*100–700 numaralı gruplarda yer alan Bağımsız Denetim Standartları (BDS'ler) finansal tabloların denetiminde uygulanır. Bu BDS ise, özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış finansal tabloların denetiminde söz konusu BDS'lerin uygulanmasına ilişkin özel hususları ele almaktadır.*"

Yönetmelik kapsamında çalışma kağıtlarının düzenlenmesine de yer verilmiş; YMM'lerin denetleme faaliyetleri ile ilgili olarak düzenli ve yeterli bir kayıt düzenine sahip olmaları gerektiği belirtilmiştir. Çalışma kağıtlarının şekli ve içeriği tarif edilmiştir. **Tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere**, defter kayıtlarının ve buna göre düzenlenmiş mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ne ölçüde uygun hazırlanmış olduğu hususlarında güven yaratacak şekilde açıklık taşımasına vurgu yapılmıştır. Çalışma kağıtlarının mülkiyetinin YMM'ye ait olduğu ve 10 yıl süreyle saklama mecburiyeti olduğu belirtilmiştir. Bütün bu açıklamalar oldukça özet açıklamalardır.

Hiç şüphesiz BDS'lerde açıklanan denetim yöntem ve teknikleri Tam Tasdik Denetiminin usul ve esaslarına ilişkin 1990 tarihli düzenlemeleriyle kıyas kabul edilemeyecek ölçüde ve en güncel şekilde sistematik bir dizilişe bağlı olarak oldukça kapsamlı bir şekilde açıklanmıştır. Uygulanması gereken denetim yöntem ve teknikleri, *Genel İlke ve Sorumluluklar; Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklar, Bağımsız Denetim Kanıtları, Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması, Bağımsız Denetimin Sonuçları ve Raporlama* ile ilgili BDS'lerde denetimin her aşamasında denetçinin meslek ahlak kurallarına uygun şekilde kaliteli bir denetim için denetim riskini de göz önünde bulundurarak sürekli riske cevap verme şeklinde bütün bilgi ve becerisini nasıl kullanacağına yönelik bir denetim yaklaşımıyla açıklanmıştır.

İki düzenleme aynı şeyi söylüyor gibi görünse de Uluslararası Denetim Standartlarının bire bir uyarlanmış şekli olan Türkiye BDS'leri, IFAC'ın geçmişteki şirket skandallarından alınan derslerle açıklık projesi kapsamında 2009 yılında revize ettiği standartlar olup risk temelli denetime odaklıdır. Yıllardır genel kabul denetim standartları diye bilinen ve yaygın ve hatalı bir şekilde Türkçe literatürde referans alınan Amerikan Muhasebecilik Meslek Örgütünün Denetim Standartları AICPA tarafından bütünüyle revize edilmiş 2013 yılından itibaren Uluslararası denetim standartlarıyla tamamıyla uyumlu standartlar haline getirilmiştir.[408]

f) Kalite Standartları Açısından Karşılaştırma

Bağımsız denetimde kalite kontrol standartları önemli yer tutmaktadır. 660 sayılı KHK'nın 2'nci maddesinde kalite güvence sistemi; "*Denetimde gerekli kaliteyi ve kamuoyunun yapılan bağımsız denetime olan güvenini sağlamak amacıyla bağımsız denetim kuruluşu ya da bağımsız denetçi*

[408] Bu konuda bir inceleme yazısı için bakınız: Cömert, N. (2012), "Amerikan Kamu Muhasebecileri Örgütünün Açıklık Projesinin Bağımsız Denetim Uygulamalarına Etkisi", *TİDE-İç Denetim Dergisi*, Sonbahar 2012: s.23-28.

tarafından yapılan işin, belirlenen standart ve ilkelere uygun olarak yapılmasını temin etmek için oluşturulan sistem" olarak tanımlanmıştır.

KGK tarafından yayımlanan Kalite Kontrol Standardı-1 ile bağımsız denetim kuruluşlarının; mali tablolar üzerinde yapılacak bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ve ilgili diğer hizmetlere yönelik "Kalite Kontrol Sistemleri" kapsamındaki sorumluluklarının neler olduğu düzenlenmiştir. Denetim şirketlerinin;

"*(a) Denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları.*

(b) Etik hükümler.

(c) Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi.

(ç) İnsan kaynakları.

(d) Denetimin yürütülmesi.

(e) İzleme."

unsurlarının her birini ele alan politika ve prosedürler içeren bir kalite kontrol sistemi kurmaları ve bu sistemin devamlılığını sağlamaları gerektiği belirtilmektedir. Bunların yazılı hale getirilerek denetim şirketlerince tüm personeline bildirilmesi gereklidir. [409]

Diğer yandan finansal tabloların denetimine ilişkin kalite kontrol prosedürleri açısından denetçinin özel sorumluluklarını ve -uygun hâllerde denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin sorumluluklarını düzenleyen *220- Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol Standardı* bulunmaktadır. Bu standarda göre sorumlu denetçi, görevlendirildiği her bir denetimin genel kalitesinden sorumlu olup denetim sürecinin bütün aşamalarında gözlem ve gerektiğinde sorgulamalar yapmak suretiyle denetim ekibi üyelerinin etik hükümleri ihlal ettiklerini gösteren durumlara karşı her zaman dikkatli olmak zorundadır. Denetim şirketinin kalite kontrol sistemi aracılığıyla veya başka bir şekilde, denetim ekibi üyelerinin etik hükümleri ihlal ettiklerini gösteren hususların dikkatini çekmesi durumunda sorumlu denetçinin bunu denetim şirketindeki diğer kişilerle istişare ederek atılacak adımlara karar vermesi gereklidir.

Tam Tasdik denetiminde ise bağımsız denetimde olduğu gibi kalite kontrol ile ilgili özel düzenleme bulunmamaktadır.

[409] Kalite Kontrol Standardı-1, 16 ve 17'nci paragrafları.

g) Raporlama Açısından Karşılaştırma

Tam tasdik denetiminde Raporlama, "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği" ve "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik" düzenlemeleri ile 18 seri no'lu SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliği'nin ekinde yer alan Rapor dispozisyonuna göre yapılmaktadır.

Tasdik denetimi kapsamında YMM tarafından gerçek veya tüzel kişiler veya bunların teşebbüs ve işletmelerin vergisel faaliyetleri, denetleme ilke ve standartlara uygunluğu yönünden incelenmektedir. Yapılan incelemeden elde edilen sonuçlara göre de tasdik kapsamına giren konu ve bunlara ilişkin belgelerin gerçeğe uygun olup olmadığı tespit edilerek sonuçları raporlanmaktadır. Bu şekilde düzenlenen Raporlar; belirlenen dispozisyona uygun bir şekilde açık ve anlaşılır, öz ve kısa ifadeler şeklinde düzenlenir. Böylece raporlar, herhangi bir tereddüde yol açmayacak netlikte sunulur.

Bununla birlikte, tam tasdik denetimi sonucunda düzenlenen raporlarda; finansal tablo ve rapor sonuçları üzerinde doğrudan ya da dolaylı olarak etkisi bulunan mevzuata aykırılıklar ile mali tabloların muhasebe standartlarına göre hazırlanıp hazırlanmadığı belirtilir. Bu çerçevede YMM, mali tabloların gerçeğe uygunluğu, doğruluğu ve güvenilirliği hususunda oluşturduğu kanaatini ortaya koymakla yükümlüdür.[410]

BDS'lerde bağımsız denetimin sonuçları ve raporlama daha önce de bilgi verdiğimiz üzere oldukça ayrıntılı olarak (*700- Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama, 701- Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi, 705- Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi, 706- Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları 710- Karşılaştırmalı Bilgiler - Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar 720 Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları* standartları ile) düzenlenmiştir.

Bu standartların detayına girmeden şu hususa dikkat çekmek önemlidir: Bağımsız denetimde denetçi, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varırsa olumlu görüş verir. Denetçi, eğer elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varırsa veya bir bütün

[410] Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliği'nin 19'uncu maddesi.

olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtını elde edemezse, BDS 705 uyarınca raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verir. Bir gerçeğe uygun sunum çerçevesinin hükümlerine uygun (örneğin tam set TFRS gibi) olarak hazırlanmış olan finansal tabloların, gerçeğe uygun sunum sağlamaması durumunda denetçi; bu hususu yönetimle müzakere eder ve ilgili geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine ve söz konusu hususun ne şekilde çözüldüğüne bağlı olarak, BDS 705 uyarınca, raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verilmesinin gerekip gerekmediğine karar verir. Finansal tabloların bir uygunluk çerçevesine göre hazırlanması durumunda denetçinin, finansal tabloların gerçeğe uygun sunum sağlayıp sağlamadığı hakkında bir değerlendirme yapması zorunlu değildir. Ancak çok istisnai durumlarda denetçi, finansal tabloların yanıltıcı olduğu sonucuna varırsa bu hususu yönetimle müzakere eder ve bu hususun nasıl çözüldüğüne bağlı olarak, bu durumun denetçi raporunda yer alıp almayacağına veya alacaksa ne şekilde yer alacağına karar verir.

YMM de tam tasdik denetiminde, mali tablo ve raporlar üzerinde doğrudan veya dolaylı etkisi olan veya olması muhtemel her türlü mevzuat aykırılıkları ve mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanıp hazırlanmadığı belirtmek ve bir bütün olarak ele alınan mali tabloların gerçeğe uygunluğu ve doğruluğu hakkında edindiği kanaatini; tespit olunan beyanların ilgili mevzuat hükümleri ve mali tablolar ile uyumlu olup olmadığı yolundaki görüşünü ortaya koymakla yükümlüdür.

Burada her iki düzenleme (standart) açısından altı çizilecek kavramlar aşağıda belirtilmiştir.

BDS'de :

- Finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması
- Gerçeğe Uygun Sunum

Tam tasdikte:

- Mali tablo ve raporlar üzerinde doğrudan ve dolaylı etkisi olan veya olması muhtemel her türlü mevzuat aykırılıkları
- Mali tabloların GKMİ'ne uygunluğu
- Bir bütün olarak ele alınan mali tabloların gerçeğe uygunluğu ve doğruluğu

BDS'ye göre raporlamada **ayırt edici iki temel özellik;**

- ***Tüm önemli yönleriyle geçerli finansal çerçevesine uygunluk* ve**
- ***Gerçeğe Uygunluk.***

Denetçi, finansal tabloların ***tüm önemli yönleriyle*** geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüşü oluşturmak için, bir bütün olarak finansal tabloların **hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık** içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmiş olup olmadığı konusunda bir sonuca varır. Bu sonuca varırken denetçinin, standartlara uygun şekilde yeterli

ve uygun denetim kanıtı elde etmesi ve finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendirmesi gerekir.

Tam tasdikte de geçen ***Gerçeğe Uygunluk*** kavramının ne anlama geldiği BDS'lerde açıklanmıştır. Bu bağlamda *Genel amaçlı çerçeve*: ***Geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyaçlarını*** karşılamaya yönelik olarak tasarlanmış olan finansal raporlama çerçevesidir.

Finansal raporlama çerçevesi;

- gerçeğe uygun sunum çerçevesi veya
- uygunluk çerçevesi olabilir.

"Gerçeğe uygun sunum çerçevesi" terimi, hükümlerine uyulması gereken bir finansal raporlama çerçevesini ifade etmek için kullanılır ve ***Finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu için yönetimin, bu çerçevenin:***

- ***özellikle zorunlu kıldıklarının dışında da açıklamalar yapmasının gerekebileceğini açık veya zımni olarak kabul eder*** veya
- ***Finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu için yönetimin, bu çerçevenin belirli bir hükmünden sapmasının gerekli olabileceğini açıkça kabul eder.*** Bu tür sapmaların sadece çok istisnai durumlarda gerekli olması beklenir.

"***Uygunluk çerçevesi"*** terimi, hükümlerine uyulması gerekli olan ancak yukarıdaki kabulleri içermeyen finansal raporlama çerçevesini ifade eder.

Genel amaçlı finansal tablolar: Genel amaçlı bir çerçeve uyarınca hazırlanmış olan finansal tablolardır.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere tam tasdik denetiminde tarif edilmiş önemli yanlışlık kavramı yoktur.

Ayrıca, tam tasdik denetimi Vergi İdaresi tarafından hazırlanmış bir uygunluk çerçevesine göre yürütülmektedir. Dolayısıyla, tam tasdik raporuna eşlik eden mali tabloların gerçeğe uygunluğu BDS'ler açısından kabul edilebilir değildir**.**

h) Disiplin Düzenlemeleri ve Mali Sorumluluk Açısından Karşılaştırma

YMM'lerin yapacakları tasdik işlemlerinin esasları ve sorumlulukları 3568 sayılı Kanun ve VUK ile düzenlenmiş, sorumluluk uygulaması konusu Hazine ve Maliye Bakanlığınca çeşitli tarihlerde yayımlanan yönetmelik ve tebliğlerle açıklığa kavuşturulmuştur.

Bu düzenlemelerle, YMM'lerin yapmış oldukları tam tasdik denetiminin doğru olmaması veya ilgili mevzuatta öngörülen esaslara uygun olarak yapılmaması halinde, ziyaa uğratılan vergi ve

cezalardan YMM'ler mükellef ile birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Bu sorumluluk, tam tasdik denetiminin sağladığı yüksek düzeyde güvence hükmü ile pekişmiştir.[411] Söz konusu düzenlemeler çerçevesinde, YMM'ler mali sorumluluğuyla birlikte disiplin sorumluluğu da ortaya çıkabilmektedir.[412]

Disiplin sorumluluğu ile ilgili olarak, 3568 sayılı Kanunun 48'inci maddesinde, "*mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları hakkında, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi maksadı ile durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre disiplin cezaları verileceği*" belirtilmiştir.

Sözü edilen disiplin cezalarının neler olduğu da yine aynı düzenlemede belirtilmiştir. Buna göre; verilecek disiplin cezaları ; "uyarma", "kınama", "geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma", "yeminli sıfatını kaldırma" ve "meslekten çıkarma" olarak sıralanmıştır.

Bağımsız denetime ilişkin disiplin cezası uygulamaları ise; bağımsız denetçinin, inceleme ve gözetim faaliyeti çerçevesinde tespit ettiği ya da ilgili kurum ve kuruluşların bildirdikleri aykırılıklara ilişkin olarak yürüttüğü süreçler sonucunda, ilgili mevzuata aykırı hareket ettikleri tespit edilen bağımsız denetçiye (bağımsız denetim kuruluşuna), aykırılıkların mahiyetine göre KGK tarafından çeşitli idari yaptırımlar uygulanır. 660 sayılı KHK ve "Bağımsız Denetim Yönetmeliği" uyarınca, "uyarı", "faaliyet iznini askıya alma" ve "faaliyet iznini iptal etme" şeklindeki idari yaptırımlardan birisi uygulanır.

Denetim raporlarının TDS'ye aykırı olması ile bu raporlardaki bilgi ve kanaatlerin yanlış, eksik ve yanıltıcı olması nedeniyle doğabilecek zararlardan, denetim kuruluşları ve denetçiler ayrı ayrı hukuken sorumludurlar.

Ayrıca, KGK tarafından; 660 sayılı KHK hükümleri uyarınca yapılan diğer yasal düzenlemelere, yayımlanmış standartlara ve formlar ile KGK'ca alınan genel ve özel nitelikteki Kurul Kararlarına aykırı hareket edilmesi halinde, 660 sayılı KHK'nın 26'ncı maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca, idari para cezası da verilmektedir. Bağımsız denetçi hakkında idari bir yaptırıma karar verilmiş olması, idari para cezasının verilmesine engel teşkil etmez.

[411] Gül, Toprak (2020), a.g.e., s.330.

[412] Detaylı açıklama için "4.1.12. YMM Yaptıkları Tasdikten Kaynaklanan Sorumlulukları" bölümüne bakınız.

Diğer yandan, Türk Ticaret Kanunu'nun 554'üncü maddesinde de bağımsız denetçilerin; "*kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumlu oldukları*" belirtilmiştir.[413]

i) Etik Düzenlemeleri Açısından Karşılaştırma

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 21'inci maddesinde bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, KGK tarafından belirlenen "mesleki etik ilkelere" uymak zorundadır. Bu çerçevede KGK, yayımladığı "Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar" da bağımsız denetçinin uyması gereken etik kuralları belirlemiştir. Söz konusu düzenlemeye göre bağımsız denetçi;

"*1) Dürüstlük*

2) Objektif Olma (Tarafsızlık)

3) Mesleki Yeterlilik ve Özen

4) Sır Saklama

5) Mesleğe Uygun Davranış"[414]

şeklinde belirlenmiş temel etik ilkelerine uymakla yükümlüdür.

Bağımsız denetçilik mesleğinin, en temel ayırt edici özelliklerinden birisi de, kamu yararına hareket etme sorumluluğunun kabul edilmesidir. Buna göre; bir bağımsız denetçinin sorumluluğu, nezdinde denetim yaptığı şirketle sınırlı olmayıp, kamu yararını da gözetmek durumundadır.[415]

3568 sayılı Kanunun 50'nci maddesi uyarınca; "*tüm üyeleri en üst derecede meslekî bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilinci olan, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşmuş, güvenilir ve saygın bir meslek mensupları kitlesi oluşturmak hedefine ulaşmak için muhasebe meslek mensuplarının meslekî ilişkilerinde uymaları gereken asgari etik ilkeleri belirlemek*" amacıyla "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik" yayımlanmış bulunmaktadır.

[413] Ceylan, M. A. (2012), "Ticaret Hukuku'nda Yeni Bir Denetim Anlayışı: Bağımsız Denetim", *Vergi Dünyası*, 366: s. 42.

[414] Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, Kısım 1 Bölüm 100, 100.1 U1'inci paragrafı.

[415] Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, Kısım 1 Bölüm 110, 100.1 U1'inci paragrafı.

3568 sayılı Kanununa göre YMM unvanına sahip olanlar ile bağımsız veya bağımlı olarak çalışan tüm meslek mensupları ve bunların oluşturduğu şirketlerin faaliyetleri yukarıda ismi zikredilen Yönetmelik kapsamındadır.

Söz konusu düzenlemeler birbiriyle uyumlu olup aralarında bir fark bulunmamaktadır.

j) Ücret Düzenlemeleri Açısından Karşılaştırma

YMM'lerin tüm tasdik hizmetlerinde olduğu gibi tam tasdik denetimi hizmeti karşılığında alacakları asgari ücret, 3568 sayılı Kanununun "Ücret" başlıklı 46'ncı maddesi hükmü ile aynı Kanunun 50'nci maddesi hükmüne dayanılarak ve "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik" düzenlemeleri çerçevesinde hazırlanan ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca her yıl yayımlanmakta olan "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Asgari Ücret Tarifeleri" ile belirlenmektedir. Tam tasdik denetimlerinde ücret, net satışların yüzdesi olarak kademeli olarak belirlenmektedir. Gelir Vergisi mükelleflerinde bu tutarın 2022 yılı tarifesinde 31.899 TL'den, KV mükellefleri için ise 35.338 TL'den az olmaması öngörülmüştür. Aynı tarifede SPK ve Diğer Kuruluşlarca yaptırılacak muhasebe denetim işlemlerinin ücret tutarları denetim saati hesabıyla belirlenmiştir. Ancak SPK ve diğer kuruluşlarca yaptırılacak muhasebe denetim işlemlerinde 96 saate kadar standart saat ücreti SMMM'ler için 476 TL/saat ve YMM'ler için 583 TL/saat olarak belirlenmiştir. 96 saatten sonrası için standart saat ücretinin %50 sinden az olmamak üzere taraflarca serbestçe belirlenir. Söz konusu denetim saati yıllık 96 saatten, sınırlı ara denetimlerde 32 saatten az, yatırım fonları ve diğer özel denetimlerde 48 saatten az bir süreyi kapsayamaz. Bir halka açık şirketin bu tarifeye göre asgari denetim ücreti SMMM için (96x476)+(32x 238 TL=) 53.312 TL olacaktır.

Sözleşme serbestliği gereği YMM ve mükellefler, asgari ücret tarifesinin altında olmamak üzere; işin mahiyeti, iş yerinin durumu, faaliyet konusu, personel sayısı vb. unsurlar göz önünde tutarak tarifede belirlenmiş ücretten daha yüksek bir ücret üzerinde anlaşabilirler. "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği"'nin 6'ncı maddesine göre; YMM'lerce, *"asgari ücret tarifesinde yer alan ücretlerin altında iş kabul edilmesi kınama cezasını gerektirir.*"

Bağımsız denetimde alınacak ücretlere ilişkin düzenleme esasen Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin "Ücret tarifesi" başlıklı 32'nci maddesi ile yapılmıştır. Söz konusu maddede, denetim ücretinin; denetimin bağımsızlığını, tarafsızlığını ve kalitesini gözetecek şekilde belirleneceği, nezdinde denetim yapılan şirkete, ilgili mevzuat uyarınca izin verilen diğer hizmetlerin sağlanması durumunda denetim ücretinin bundan etkilenmeyeceği, denetim hizmetleri için KGK tarafından ilgili yıl için ücret tarifeleri belirlenebileceği, ücret tarifesinin belirlenmemiş olduğu yıllarda, yılbaşından itibaren geçerli

olmak üzere önceki yılda uygulanan ücret tutarlarının ise Hazine ve Maliye Bakanlığınca o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerleme oranında artırılması suretiyle bulunacak tutarların uygulanacağı belirtilmiştir.

Söz konusu düzenlemelere karşın bu Çalışmanın yapıldığı dönem itibariyle, KGK tarafından herhangi bir "Bağımsız Denetim Ücret Tarifesi" belirlenmemiştir. Bundan ötürü, yapılacak bağımsız denetim kapsamında şirketten talep edilecek ücreti; denetimi yapacak bağımsız denetim kuruluşları veya bağımsız denetçiler ile şirketin karşılıklı mutabakatı ile belirlenir. Şayet, KGK tarafından, bağımsız denetim ücret tarifesinin yayımlanması halinde yayımlanmış bağımsız denetim ücret tarifesine uyulmaması durumunda "Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin" 40'ıncı maddesine göre "uyarı" cezası verilmesi söz konusu olacaktır.

Diğer taraftan KGK, 660 sayılı KHK'nın 9'uncu maddesinin (b) ve (ğ) bentleri uyarınca; uluslararası uygulamalar çerçevesinde, bağımsız denetimde gerekli kalite ve güvenin artırılmasını teminen kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ile büyük işletmelerin bağımsız denetçi ya da bağımsız denetim kuruluşundan aldığı hizmetlere ilişkin ücretleri finansal tablolarında açıklamasını sağlamak amacıyla Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ile zorunlu ya da isteğe bağlı olarak TFRS'yi uygulayan büyük işletmelerin yıllık finansal tablolarına ilişkin dipnotlarında karşılaştırmalı olarak bu ücretlerin açıklanması yönünde kurul kararı yayımlamıştır.

2021'den itibaren geçerli olan bu karara göre söz konusu kuruluşlar, finansal tablo dipnotlarında "Bağımsız Denetçi/Bağımsız Denetim Kuruluşundan Alınan Hizmetlere İlişkin Ücretler" başlığı altında:

- Raporlama dönemine ait bağımsız denetim ücretini,
- Her bir hizmet türü için ayrı ayrı olmak üzere; bağımsız denetçi veya bağımsız denetim kuruluşu tarafından verilen diğer güvence hizmetleri, vergi danışmanlık hizmetleri ve bağımsız denetim dışı diğer hizmetlere ilişkin raporlama dönemine ait ücretini

ayrı bir şekilde açıklayacaktır.

k) Denetim Ekipleri Açısından Karşılaştırma

Bağımsız denetim, işin gerektirdiği nitelikte ve sayıda denetçiden oluşan denetim ekipleri tarafından sorumlu denetçinin gözetim ve idaresi altında gerçekleştirilir. Denetim ekipleri, denetlenen işletmenin büyüklüğü, faaliyetleri ile tabi olduğu düzenlemelerin özelliği ve benzeri hususlar dikkate alınarak denetimi KGK düzenlemelerine uygun bir şekilde gerçekleştirebilecek yetki, bilgi, beceri ve tecrübeye sahip olan yeterli sayıda denetçiden oluşturulur. Ancak denetim ekipleri üç denetçiden az olamaz. Denetim ekiplerindeki sorumlu denetçi ve belirlenen diğer kademeler için en az birer yedek

denetçi belirlenir. Yedek denetçiler yerini aldıklarının sorumluluklarını üstlenebilecek nitelikte olmalıdır. Denetime tabi işletmelerin özellikleri itibarıyla, KGK tarafından farklı asgari denetçi ve yedek denetçi sayıları belirlenebilir.[416]

Tam tasdik denetimi düzenlemelerinde ise denetim ekibinin oluşumuna ilişkin buna benzer kurallar bulunmamaktadır.

l) Denetçilerin/Denetimlerin Teftişi (Gözetimi/Denetimi) Açısından Karşılaştırma

KGK tarafından bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetçilerinin denetim süreçlerine ilişkin gözetim ve inceleme faaliyetleri gerçekleştirilmektedir.[417]

KGK Gözetim Dairesi Başkanlığınca esas olarak bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşları tarafından Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 34'üncü maddesi çerçevesinde KGK Sözleşme Bilgi Girişi Sisteminden yapılan bildirimler üzerinden gözetim faaliyetleri gerçekleştirilmektedir. KGK'ca yürütülen temel gözetim faaliyetleri kapsamında, denetim kuruluşları ve denetçilerin Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde düzenlenen bazı yükümlülüklere uyum sağlayıp sağlamadıklarının kontrolü yapılarak, mevzuata aykırılıkları tespit edilen denetim kuruluşları ve denetçiler hakkında tesis edilecek işlemlere esas süreç işletilmektedir.

Bu kapsamda KGK tarafından, bağımsız denetçiler ve denetim kuruluşları, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin ilgili hükümleri uyarınca düzenledikleri denetim sözleşmeleri ve denetim raporları, mesleki sorumluluk sigortası poliçeleri, son takvim yılına ait gelirleri ve son takvim yılına ait şeffaflık raporları üzerinden mevzuata aykırı bir durumun bulunup bulunmadığının kontrolü amacıyla düzenli olarak uzaktan gözetim faaliyetine tabi tutulmaktadır.

Bu kapsamda, yürütülen gözetim faaliyetleri çerçevesinde, ilgili gözetim konusuna göre mevzuata aykırılıkları tespit edilen denetim kuruluşu ve bağımsız denetçiler tespit edilerek bunlardan savunma alınmaktadır.[418] İlgili denetim kuruluşu ve denetçinin savunmasının alınmasını müteakip ise konuya ilişkin Gözetim Raporu hazırlanarak, rapor gereğinin yapılması amacıyla KGK Uygulama

[416] Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 27'nci maddesi.

[417] 660 sayılı KHK'nın 9 ve 25'inci maddeleri; Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 38'inci maddesi.

[418] Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 43'üncü maddesi.

Dairesi Başkanlığına tevdi ettirilmektedir. 2020 yılında KGK yaptığı gözetim faaliyetleri sonucunda 287 bildirimde mevzuata aykırılıklar saptanmıştır.[419]

KGK'ca yapılacak seçilmiş denetim dosyalarının yeterli testini içeren kalite güvence sistemi incelemeleri; bağımsız denetim kuruluşlarınca gerçekleştirilmiş denetim çalışmalarının KGK standart ve düzenlemeleri çerçevesinde gözden geçirilmesi ve bu kuruluşların faaliyetlerinin KGK düzenlemelerine uygunluğunun denetimi ile harcanan kaynakların nitelik ve niceliği, alınan denetim ücreti ve bağımsız denetim kuruluşunun iç kontrol sistemi ile ilgili değerlendirmesini kapsar. İnceleme ve denetim faaliyetleri, ilgili kuruluşların görüşü alınmak suretiyle KGK'ca her yıl hazırlanan yıllık inceleme ve denetim planı kapsamında yürütülür. İnceleme sonuçları her yıl bir raporla kamuoyuna açıklanır. İncelemeler, kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetleyen bağımsız denetim kuruluşları için asgari üç yılda bir, diğerleri için ise asgari altı yılda bir yapılır. KGK'nın; planlanmış bu incelemeler yanında ihbar, şikayet, bildirim gibi durumlarda ve gerekli görülen diğer hallerde inceleme yapma ve yaptırma yetkisi saklıdır.[420]

KGK, bağımsız denetimin kalitesini korumak ve artırmak amacıyla, denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler nezdinde kalite kontrol sistemi ve seçilmiş dosya incelemeleri gerçekleştirmektedir. Bu çerçevede 2014 ve 2015 yıllarında gerçekleştirilen kalite kontrol sistemine yönelik incelemelerin yanı sıra, 2016 yılında seçilmiş dosya incelemelerine de başlanmış olup, sonraki yıllarda da bu incelemelere devam edilmiştir. Bu bağlamda KGK tarafından, bağımsız denetimin kalitesini artırmak amacıyla 2020 yılında seçilmiş dosya incelemelerine devam edilmiş olup 67 bağımsız denetim kuruluşu ve 4 bağımsız denetçi nezdinde dosya incelemesi gerçekleştirilmiştir. KGK tarafından 2020 yılında 24 ikaz, 77 uyarı, 34 faaliyet iznini askıya alma ve 3.157.718-TLidari para cezası yaptırımları uygulanmıştır.[421]

Bağımsız denetimde olduğu gibi tam tasdik denetimi yapan YMM'lerin faaliyetlerini süreklilik arz edecek şekilde gözetim ya da inceleme/denetim yapan bir birimin olduğunu mevcut uygulamayı göz

---

[419] KGK 2020 Dönemi Yıllık Gözetim Faaliyetleri Sonuç Raporu, https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Yillik_Gozetim_Faaliyetleri_Sonuc_Raporu_2020_D%C3%B6nemi.pdf [Erişim Tarihi: 10.12.2021]

[420] 660 sayılı KHK'nın 25'inci maddesi; Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 38'inci maddesi.

[421] KGK 2020 Yıllık İnceleme Raporu https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/KGK%202020%20Y%C4%B1ll%C4%B1k%20%C4%B0nceleme%20Raporu.pdf [Erişim Tarihi: 10.12.2021].

önünde bulundurduğumuzda söyleyemeyiz. Bu nedenle YMM'ler için sistematik bir teftiş söz konusu değildir.

3568 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinde, her ne kadar kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tabloları, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilmesine rağmen bu husus kamu idarelerine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına mani değildir. Bu çerçevede, yapılan vergi incelemeleri sırasında mükellefler incelenirken cezalı bir vergi tarhiyatı söz konusu ise mükellefin ilgili dönemde tam tasdiki bulunması durumunda YMM'lerin vaziyeti müştereken ve müteselsilen sorumluluk kapsamında değerlendirildiğinde, YMM'ler, tam tasdik raporlarının doğruluğu açısından incelenmiş ya da denetlenmiş olmaktadırlar.

Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulunda görevli vergi müfettişlerince yapılan vergi incelemelerine bağlı olarak matrah veya vergi farkı ortaya çıktığı takdirde; YMM'lerin sorumluluklarının tespiti amacıyla, vergi müfettişleri tespit ettikleri ziyaa uğratılan vergiler ile YMM'lerin yukarıda belirtilen sorumlulukları arasında bir ilişki bulunup bulunmadığını düzenleyecekleri inceleme raporlarında açıkça ortaya koyarlar.

YMM'lerin bu durumla ilgili bir sorumluluklarının bulunduğunun ortaya konulması halinde, söz konusu raporların bir örneği, gereği yapılmak üzere Hazine ve Maliye Bakanlığına (Gelir İdaresi Başkanlığına) gönderilir.

Bu kapsamda, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından 2012-2017[422] yılları için yapılan vergi incelemeleri sonucunda, YMM'lerin mali sorumluluklarına ilişkin olarak düzenlenen "Görüş ve Öneri Raporlarının" sayıları ile düzenlenen disiplin cezası önerisi içeren görüş ve öneri rapor sayıları aşağıdaki tabloda yer almaktadır.[423]

[422] Bu yıllardan sonraki döneme ilişkin bilgiler kamuoyu ile paylaşılmamıştır. Bu nedenle edinilememiştir.

[423]Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 11 Ekim 2017 tarihinde İstanbul YMM Odasında yaptığı sunum https://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/sunumlar/20171011CalistaySunum/CalistaySunum1112Ekim2017.pdf [Erişim tarihi:29.01.2022]

Tablo 7: YMM'ler Hakkında Düzenlenen Sorumluluk Raporu Sayıları (2012-2017 Yılları)

	2012 Yılı	2013 Yılı	2014 Yılı	2015 Yılı	2016 Yılı	2017 Yılı [424]
Disiplin	236	345	273	169	155	90
Mali				145	167	90

TÜRMOB Disiplin Kurulunun, 3568 sayılı Kanun ve Disiplin Yönetmeliği hükümleri çerçevesinde YMM Odalarından gelen ve karar alarak sonuçlandırdığı dosya sayılarına ait bilgiler aşağıda belirtilmiştir.[425]

Tablo 8: TÜRMOB'a YMM Odalarından Gelen ve Sonuçlanan Dosya Sayısı (2014-2021 Yılları)

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Tüm YMM Odaları	136	164	120	156	121	130	63	177

Ayrıca TÜRMOB Disiplin Kurulunun YMM'ler için disiplin kararlarının ceza türlerine göre dağılımını gösterir bilgiler aşağıdaki tabloda yer almaktadır:[426]

[424] Sunum 11 Ekim 2017 yapıldığından yılın tamamına ilişkin bilgiyi yansıtmamaktadır.

[425] TÜRMOB Faaliyet Raporları (2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 ve 2021 yılları)

[426] TÜRMOB Faaliyet Raporları (2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 ve 2021 yılları)

Tablo 9: YMM'ler için Disiplin Kararlarının Ceza Türlerine Göre Dağımı (2014-2021 Yılları)

Ceza Türü	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Uyarma	7	14	2	8	14	17	8	8
Kınama	7	26	21	14	8	14	5	20
Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	12	11	6	1	3	2	15	10
Yeminli Sıfatını Kaldırma	0	2	0	0	0	0	0	0
Meslekten Çıkarma	0	0	0	0	0	0	0	0
Toplam Disiplin Cezası Sayısı	**26**	**53**	**29**	**23**	**25**	**33**	**28**	**38**

m) Denetim Yaptırma Zorunluluğu Açısından Karşılaştırma

18 seri no'lu SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğine göre, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi vermek durumunda bulunan mükellefler, söz konusu beyannameleri ile bunlara ekli mali tablolarını ve bildirimlerini diledikleri takdirde YMM'lere tam tasdik denetimi yaptırabilirler. Dolayısıyla, mükelleflerin YMM'lerden tam tasdik hizmeti alması ihtiyari bir uygulamadır. Ancak tam tasdik hizmeti almanın vergisel avantajlarından faydalanmak ve vergisel süreçlerini hızlandırmak isteyen mükellefler ile vergi danışmanlığı hizmetlerinden yararlanmak isteyen işletmeler tam tasdik denetimi yaptırmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı verilerine göre YMM'ler, mükelleflerle yılda ortalama otuz iki bin civarında tam tasdik sözleşmesi düzenlemektedirler.

Bağımsız Denetimde ise, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 397'nci maddesi ile 660 sayılı KHK'nın[427] hükümleri çerçevesinde yayımlanan[428] ölçütler kapsamında kalan kuruluşlar/şirketler için

[427] Akbulut, A. (2014), "(TTK'ya Göre) Şirketlerin Denetiminde Yaşanan Karmaşa", *Vergi Dünyası*, 398: 33.

660 sayılı KHK'nın 26'ncı maddesinin 2'nci bendi uyarınca KGK, bağımsız denetimin kapsamını ve içeriğini belirlemeye yetkilidir.

[428] 26.5.2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 26.3.2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı

denetim zorunluluğu getirilmiştir. Buna göre aşağıdaki yer alan şirketlerin bağımsız denetim yaptırması gerekmektedir:

-Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketler, şirketlerden tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte üç ölçütten[429] en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşan diğer şirketler,

-(1) Sermayesinin en az % 25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketlerden, (2) yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketlerden, (3) Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden,(4) Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan lisans, sertifika veya yetki belgesi alıp bu Kurum düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren şirketlerden, (5) Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun iştirakleri ile TMSF tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketlerden, (6) Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az % 50'si belediyelere ait olan şirketlerden tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte üç ölçütten[430] en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşan diğer şirketler,

- Yukarıda belirtilenler dışında kalan şirketlerden tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte üç ölçütten[431] en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşan diğer şirketler,

-Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi şirketler (Bankalar, derecelendirme kuruluşları, finansal holding şirketleri, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, varlık yönetimi şirketleri, Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli pay sahibi olan şirketler),

- Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden; yatırım kuruluşları, kolektif yatırım kuruluşları, portföy yönetim şirketleri, ipotek finansmanı kuruluşları, varlık kiralama şirketleri, merkezi takas kuruluşları, merkezi saklama

[429] (1) Aktif toplamı 15 milyon TL, (2) Yıllık net satış hasılatı 20 milyon TL, (3) Çalışan sayısı 50 kişi.

[430] (1) Aktif toplamı 30 milyon TL, (2) Yıllık net satış hasılatı 40 milyon TL, (3) Çalışan sayısı 125 kişi.

[431] (1) Aktif toplamı 35 milyon TL.(2) Yıllık net satış hasılatı 70 milyon TL, (3) Çalışan sayısı 175 kişi.

kuruluşları, veri depolama kuruluşları, derecelendirme kuruluşları, değerleme kuruluşları, sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören ve işlem görmeleri amacıyla SPK tarafından onaylanmış geçerlilik süresi bulunan izahname veya ihraç belgesi bulunan anonim şirketler ve bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmemekle birlikte halka arz edilmeksizin pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden veya bu amaçla SPK tarafından onaylanmış geçerlilik süresi bulunan ihraç belgesi olan anonim şirketler,

-Sigortacılık Kanunu ile Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri,

-Borsa İstanbul piyasalarınca faaliyet gösterilmesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden şirketler,

-Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre kurulan lisanslı depo işletmeleri ile Umumi Mağazalar Kanununa göre kurulan umumi mağazalar,

-Karasal ortamdan ulusal televizyon yayını yapma hakkından veya uydu televizyon yayın ya da birden fazla ile yönelik olarak kablolu televizyon yayın lisanslarından en az birine sahip olan medya hizmet sağlayıcı kuruluşlar (RTÜK mevzuatına tabi şirketler). [432]

Sonuç olarak, 2020 yılında yaklaşık olarak on sekiz bin kuruluş/şirket bağımsız denetim yaptırmıştır.[433] Bu sayıdan 1.874'ü herhangi bir mevzuata dayanmaksızın ihtiyari olarak yaptırılan bağımsız denetimden oluşmaktadır.[434] Bağımsız denetim yaptırma zorunluluğu olduğu halde, denetim yapılmaması durumunda şirketin hazırladığı "finansal tablolar ve yıllık faaliyet raporu" yok hükmünde sayılmaktadır.[435]

n) Denetim Sözleşmesi Açısından Karşılaştırma

Tam tasdik ve bağımsız denetimde, denetimi üstlenen YMM/bağımsız denetçi ya da denetim şirketi ile denetlenen kurum arasında yazılı olarak denetim sözleşmesi imzalanır.

Bununla birlikte bağımsız denetim için imzalanan sözleşmenin şartları oldukça detaylı düzenlenmiş olup bu kapsamda, denetim ekibinde yer alan denetçilerin yedeklerinin isim ve unvanlarını,

---

[432] 26.5.2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 26.3.2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı

[433] Bu bilgi KGK'dan edinilmiştir.

[434] Bu bilgi KGK'dan edinilmiştir.

[435] Türk Ticaret Kanunun 397'nci maddesi.

öngörülen çalışma sürelerini ve her biri için uygun görülen ücret tutarının ayrıntılı dökümünü de içermesi zorunludur. Tam tasdik denetiminde ise uygulamada böyle bir yaklaşım yoktur. Ayrıca Bağımsız Denetim Yönetmeliğine göre ve BDS 210'a göre denetçinin denetlenecek işletmenin yönetimi ile aşağıdaki şartlarda yazılı bir mutabakata varmış olması gereklidir:

(1) Gerekli hâllerde finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu dâhil olmak üzere, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması sorumluluğu,

(2) Yönetimin, hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tablolar hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrole ilişkin sorumluluğu,

(3) Yönetimin, denetçiye; (a) Finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili kayıtlar, belgeler ve diğer hususlar gibi muttali olduğu tüm bilgilere erişim imkânı sağlama sorumluluğu, (b) Denetimin amacı doğrultusunda talep edebileceği ilave bilgileri sağlama sorumluluğu, (c) Denetim kanıtlarının toplanması için denetçinin işletme içinde gerekli kişilerle kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı sağlama sorumluluğu.

o) Bankaların Kredi İşlemleri Açısından Karşılaştırma

Bankacılık Kanunu hükümlerine dayanılarak çıkarılan Bankaların Kredi İşlemlerine İlişkin Yönetmeliğine göre şirketlerin iki milyon Türk Lirasını geçen kredi işlemleri için hesap durumu belgesi almaları zorunludur.[436] Bankalar, hesap durumu belgesi olarak, 660 sayılı KHK ve ilgili düzenlemeler uyarınca bağımsız denetime tabi şirketlerin, KGK tarafından yayımlanan muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygun şekilde hazırlanmış ve bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloları ile bunlar dışında kalanlar için ise VUK ve ilgili düzenlemeleri uyarınca düzenlenecek finansal tabloları kabul ederler.[437]

Bankaların, aşağıdakiler dışında kalan müşterilere tahsis edecekleri kredilerin iki milyon Türk Lirasını geçmesi halinde, alınacak hesap durumu belgelerinin mevzuat hükümlerine, Türkiye'de uygulanan muhasebe ilkeleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunun 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat almış denetim yetkisine sahip meslek mensupları tarafından denetlenmesi şartı bulunmaktadır.[438]

---

[436] 1.11.2006 tarihli ve 26333 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Bankaların Kredi İşlemlerine İlişkin Yönetmeliği'nin 8'inci maddesi (19.2.2019 tarihli ve 30691 sayılı Resmi Gazete ile değişik).

[437] Bankaların Kredi İşlemlerine İlişkin Yönetmeliği'nin 9'uncu maddesi (19.2.2019 tarihli ve 30691 sayılı Resmi Gazete ile değişik).

[438] Bankaların Kredi İşlemlerine İlişkin Yönetmeliği'nin 10'uncu maddesi.

a-Sermayesinin yarısından fazlasına merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri,

b-Kamu iktisadi teşebbüsleri,

c-3291 sayılı Kanun kapsamına alınan kuruluşların sahip olduğu kurum ve ortaklıklar,

ç-Bankalar,

d-660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ilgili düzenlemeler uyarınca bağımsız denetime tabi şirketler.

Bu kapsamda yapılacak denetimlerde uyulacak esaslar ve kapsam hakkında, 3568 sayılı Kanun gereği uygulanan çalışma usul ve esaslarındaki denetim ile ilgili hükümler uygulanır.

Buna göre bağımsız denetim yaptıran şirketlerin bankalardan 2 milyon Türk Lirası üstü kredi alma işlemlerinde başkaca bir denetim yaptırmadan kredi almaları mümkün iken tam tasdik denetimi yaptıran şirketlerin Bankacılık mevzuatı kapsamında ilave denetim yaptırması gerekmektedir.

Bununla birlikte, söz konusu Yönetmeliğe 19.2.2019 tarih ve 30691 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak eklenen 11/A maddesinde[439], "*Türkiye Bankalar Birliği Risk Merkezi nezdindeki en güncel bilgilere göre, bankacılık sektöründeki toplam riski talep edilen kredi dahil Kurulca* (BDDK) *belirlenecek tutarın üzerinde olan[440], ayrıca merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve bunlara bağlı kuruluşlar, mahalli idareler ile bankalar ve finansal kuruluşlar dışında kalan ve kredileri Kredilerin Sınıflandırılması ve Bunlar İçin Ayrılacak Karşılıklara İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik uyarınca canlı alacak olarak izlenen müşterilerinden, kredi tahsis aşamasında; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan muhasebe ve finansal raporlama standartları çerçevesinde konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü bulunanlardan konsolide, konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü bulunmayanlardan konsolide olmayan, aynı standartlara uygun olarak hazırlanıp Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmiş en güncel finansal tablolarının ve bağımsız denetim raporlarının*" ve finansal tablolarında yer verilen bilgilerden hareketle hazırlanacak ve bağımsız denetim kuruluşunun güvence raporunu içeren anılan Yönetmeliğin ekinde yer verilen analiz tablosunun bankalarca alınmasının zorunlu olduğu düzenlemesi yer almaktadır.

---

[439] Söz konusu madde 8.7.2021 tarihli ve 31535 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak değiştirilmiştir.

[440] Bu tutar maddenin ilk halinde 500 milyon TL (19.2.2019 tarih ve 30691 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan) olmuş, ancak daha sonra 100 Milyon TL'ye (16.8.2019 tarih ve 30860 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan) düşürülmüştür. Yukarıda belirtildiği üzere son olarak da bu tutarı belirleme yetkisi BDDK'ya verilmiştir.

p) Denetçilerin Rotasyonu Açısından Karşılaştırma

Bağımsız denetimde, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunun 400'üncü maddesinin 2'nci fıkrasına göre 10 yıl içinde aynı şirket için toplam 7 yıl denetçi olarak seçilen denetçi 3 yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilememektedir. KGK, anılan maddede belirtilen süreleri azaltmaya yetkili kılınmıştır.[441]

Tam tasdik denetiminde ise, tasdik hizmeti verilen firmanın YMM'sinin belli bir yıldan sonra zorunlu değişeceğine ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

Esasen, bir kuruluşun uzun süre aynı denetçi tarafından denetlenmesi, denetimin temel ilkesi olan bağımsızlığı ve tarafsızlığı etkileyebilecek yakınlık tehdidi riski yanında denetim körlüğüne de sebebiyet verebilecek bir durumdur.

r) Denetçilerin Elde Ettikleri Gelirler ve Diğer Hizmetleri Açısından Karşılaştırma

Türk Ticaret Kanunu 400'üncü maddesinde, "*son beş yıl içinde bağımsız denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa,*" söz konusu şirkete bağımsız denetçi olamayacağı hükme bağlanmıştır. Tam tasdik denetiminde ise, bu konuya ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

Ayrıca, aynı maddede, bağımsız denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya hizmet veremeyeceği, bunu bir yavru şirketi aracılığıyla yapamayacağı belirtilmektedir. Ancak tam tasdik denetiminde ise bu konuya ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla YMM'lerin tam tasdik denetimini yaptığı şirkete başka denetimler veya müşavirlikler vermesinin ya da bir şirketten veya şirketler topluluğundan elde ettiği gelirin belli bir yüzdeyi geçmesinin önünde bir yasal bir engel yoktur.

Bu açıdan bakıldığında, YMM'nin bir mükellefe danışmanlık veya tam tasdik hizmetleri vermesi bağımsız denetim yapılmasına engel teşkil etmemektedir. Bu nedenle her iki denetimin vergi danışmalığı dahil aynı kişi tarafından yapılması hukuken mümkündür. Diğer taraftan Uluslararası Denetim Standartları açısından denetçinin bir müşteriye denetim hizmetleri yanında aynı anda danışmanlık hizmeti vermesi bağımsızlığı ve tarafsızlığını etkileyen bir hizmet olarak kabul edilirken

[441] Odak, B. (2013), "Türk Ticaret Kanunu'nda Denetim", *Vergi Dünyası*, 378: s.118.

Türkiye'de Kanunen vergi danışmanlığı hizmetine müsaade edilmesi esasen eleştirilmesi gereken bir durumdur.

s) Denetçilerin Sır Saklama Yükümlülüğü Açısından Karşılaştırma

Türk Ticaret Kanunu 404'üncü maddesinde bağımsız denetçilerin sır saklamadan doğan sorumluluğuna ilişkin aşağıda yer alan hüküm bulunmaktadır:

"*Denetçi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ile denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdür. Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsildir*."

Buna karşın, 3568 sayılı Kanunun 43'üncü maddesinde, meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanların, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemeyecekleri, çeşitli kanunlarla muhbirlere tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamayacakları hükme bağlanmıştır.

Buna göre, her iki denetimde, denetimi yapanlar için sır saklama yükümlülüğü bulunmaktadır.

ş) Ticari Faaliyette Bulunma Yasağı, Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Açısından Karşılaştırma

3568 sayılı Kanunun 45'inci maddesinde SMMM'lerin bu unvanlarla, YMM'lerin ise bu unvan ve tasdik yetkisiyle; ticari faaliyette bulunamayacakları, meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamayacakları hükme bağlanmıştır. Ayrıca söz konusu maddede birden çok meslek mensubu çalışmalarını, SMMM'lik veya YMM'lik ortaklık bürosu veya şirket şeklinde birleştirebilecekleri; bu bürolarda yapılan faaliyetlerin ticari faaliyet sayılmayacağı belirtilmiştir.

Bu hüküm uyarınca ikincil mevzuatta; "*Meslek mensupları, Türk Ticaret Kanununa göre (Tacir) veya (esnaf) sayılmalarını gerektirecek bir faaliyette bulunmazlar. Meslek mensupları kendi mesleki faaliyetleri dışında serbest meslek faaliyetinde bulunamazlar. Ticari mümessillik, ticari vekillik ve acentelik yapamazlar. Adi ve kollektif şirketlerde ortak veya komandit şirketlerde komandite ortak olamazlar. Limited ve anonim şirketlerin yönetim kurulu üyeliği ve başkanlığı görevinde bulunamazlar.*" düzenlemesi bulunmaktadır.[442]

[442] Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği'nin 43'üncü maddesi.

Bu düzenlemeler, bağımsız denetçiler için de geçerlidir.

YMM'lerin mesleki dayanışma sorumluluğunun bilincinde olarak haksız rekabete neden olacak durum ve davranışlardan kaçınmaları, başka bir meslek mensubu ile mesleki sözleşmesi devam eden kişilere mesleki hizmet vermeye girişemeyecekleri; ücret ve eleman temini gibi konularda meslek mensupları birbirlerine zarar verecek davranışlarda bulunamayacakları hususunda düzenleme bulunmaktadır.[443] Bağımsız denetçiler için de ilgili mevzuatında benzer düzenlemeler yer almaktadır.[444]

3568 sayılı Kanunun 45'inci maddesinde YMM'lerin iş elde etmek için reklâm sayılabilecek faaliyetlerde bulunamayacakları; tabela veya basılı kağıtlarında ruhsatname ile belirlenen mesleki unvanları dışında başka sıfat kullanamayacakları hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca ikincil mevzuatta; YMM'lerin iş elde etmek için, açık ve kapalı dolaylı veya dolaysız yöntemlerle reklamlarını yapamayacakları ve yaptıramayacakları belirtilmiştir.[445]

Benzer şekilde, bağımsız denetçilerin de doğrudan veya dolaylı olarak reklam yapamayacakları, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamayacaklarına ilişkin düzenleme bulunmaktadır.[446]

3568 sayılı Kanunun 45'inci maddesinde, YMM'lerin, eşi (boşanmış dahi olsa) usul ve füruundan biri ve 3'üncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhri hısımlarının veya bunların ortak oldukları şirketlerin işlerine bakamayacakları; burada sayılan yakınlıktaki akrabaları olan SMMM'lerin baktığı işleri tasdik edemeyecekleri hükme bağlanmıştır. Bağımsız denetçiler için de daha detaylı şekilde benzer düzenleme bulunmaktadır.[447]

t) Denetçilerin Denetim Kapasiteleri Açısından Karşılaştırma

Denetim kuruluşları ve denetimi üstlenen bağımsız denetçilerin mevcut iş yükü sebebiyle sağlıklı bir şekilde yürütülmesi mümkün olmayan denetimleri ve denetlenen işletmenin özelliğine göre denetim kadrosunun sayı, nitelik veya tecrübe bakımından yetersiz olduğu denetimleri denetçiler üstlenemezler. KGK bu hususu gözetim altında tutmaktadır. YMM'ler için ise bu konuya ilişkin açık bir düzenleme bulunamamaktadır. Ancak YMM'lere yönelik mevzuat düzenlemeleri dikkate

[443] Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği'nin 10'uncu maddesi.

[444] Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 24'üncü maddesi.

[445] Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği'nin 45'inci maddesi.

[446] Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 23'üncü maddesi.

[447] Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 22'nci maddesi.

alındığında dolaylı olarak denetim kapasitelerini göz önünde bulundurarak müşteri kabul etmeleri düşünülebilir. Bununla birlikte, her iki denetim uygulaması için de denetim kapasitesinin sınırlarını gösteren bir düzenleme bulunmamaktadır.

u) Mesleki Sorumluluk Sigortası Açısından Karşılaştırma

Bağımsız denetçilerin üstlendikleri bağımsız denetimler için tüm denetimlerini kapsayacak şekilde mesleki sorumluluk sigortası yaptırmaları zorunludur.[448] Bağımsız denetçilerin yaptırdıkları mesleki sorumluluk sigortası poliçesini KGK'ya en geç 30 gün içinde bildirmeleri şarttır.[449]

Buna karşın, tam tasdik denetimi yapan YMM'lerin mesleki sorumluluk sigortası yaptırma zorunluluğu yoktur. Ancak mevzuatta YMM'lerin tam tasdikten doğan sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için doğabilecek zararların tazmini amacıyla sorumluluk sigortası yaptırabileceği belirtilmiştir.

ü) Denetçilerin Sürekli Eğitim Faaliyetleri Açısından Karşılaştırma

Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarının sürekli eğitim standartlarını belirlemek KGK'nın görev yetkileri arasında yer almaktadır. Bu kapsamda bağımsız denetçilerin, etik kurallara uygun ve yüksek kalitede hizmet sunabilmeleri amacıyla, sahip oldukları mesleki bilgi ve becerilerinin yeterli bir seviyede tutulmasını ve geliştirilmesini hedefleyen zorunlu sürekli eğitime tabi tutulmasına yönelik düzenleme bulunmaktadır. Bu düzenleme kapsamında 2018 yılından bu yana bağımsız denetçiler için zorunlu eğitim fiilen uygulanmaktadır. Bununla birlikte, sürekli eğitim yükümlülüğünü yerine getirmeyen bağımsız denetçilerin bu yükümlülüklerini yerine getirene kadar denetim yapmaları mümkün olmayıp, denetim ekiplerinde görevlendirilmeleri söz konusu olamaz.[450]

Benzer şekilde sürekli eğitim zorunluluğu YMM'ler için de bulunmaktadır.[451] Sürekli mesleki geliştirme eğitim programlarına katılmayan YMM'ler hakkında "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği"'nin hükümlerinin uygulanacağı; katılım zorunluluğu yerine getirilinceye kadar, çalışanlar listesine kayıtlı YMM'lerin, çalışanlar listesi kayıt ve faaliyet belgesi alma taleplerinin YMM Odaları tarafından yerine getirilmeyeceğine yönelik düzenleme

[448] 660 sayılı KHK'nın 24'üncü maddesi; Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 33'üncü maddesi.

[449] Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 34'üncü maddesi.

[450] Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 25'inci maddesi.

[451] 23 Haziran 2018 tarihli Resmi Gazete'de TÜRMOB tarafından yayımlanan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği Sürekli Mesleki Geliştirme Eğitim Yönetmeliği ile YMM ve SMMM'lere zorunlu sürekli eğitim getirildi.

yapılmıştır.[452] Ancak YMM'ler için getirilen söz konusu zorunlu eğitim pandemi nedeniyle hala fiilen uygulanmaya başlamamıştır.

v) Denetçi Seçimi Açısından Karşılaştırma

Türk Ticaret Kanununda şirketlerin bağımsız denetçilerinin, şirket genel kurulunca, topluluk bağımsız denetçisinin ise, ana şirketin genel kurulunca seçileceği belirtilmiştir. Bağımsız denetçinin, her faaliyet dönemi ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan eder.[453] Şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi, yönetim kurulunun ya da sermayenin yüzde onunu, halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerinin, istemi üzerine, ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyerek, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı hâlinde, başka bir denetçi atayabilir. Buna karşın tam tasdik denetiminde, şirketlerde denetçinin kim tarafından seçileceğine yönelik bir düzenleme bulunmamaktadır.

y) Konsolide Finansal Tabloların Denetimi Açısından Karşılaştırma

Türk Ticaret Kanununda konsolide finansal tabloları hazırlamakla yükümlü işletmeler ile konsolidasyon kapsamına giren işletmelerin belirlenmesinde ve ilgili diğer konularda "Türkiye Muhasebe Standartları"'nın geçerli olduğu belirtilmiştir. Gerçek ve tüzel kişiler konsolide finansal tablolarını düzenlerken, KGK tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır. Bağımsız denetimde şirketler topluluğun konsolide finansal tablolarının ve Türk Ticaret Kanununda belirtildiği şekilde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içinde olup olmadığını belirtip açıklayacak şekilde yapılır. Bu açıklamalardan anlaşılayacağı üzere bağımsız denetimde konsolide finansal tabloların da denetiminin yapılması esası vardır. Tam tasdik denetiminde bu konuya ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

---

[452] 3568 sayılı Kanunu'nun 44'üncü maddesi ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği Sürekli Mesleki Geliştirme Eğitim Yönetmeliği'nin 10'uncu maddesi.

[453] Özsoy, İ. (2013), "Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirketlerde Denetim", *Vergi Dünyası*, 382: s.167.

z) Denetimin Türleri, Vergisel İçeriği, Birlikte Yapılması ve Kullanıcılarının Algısı ile Diğer Açılardan Karşılaştırma

3568 sayılı Kanunda, bağımsız denetim konusu açıkça düzenlenmemekle birlikte, 660 sayılı KHK'nın 2'nci maddesinde bağımsız denetçi olabilmek için öncelikli olarak SMMM ya da YMM olmak gerektiği belirtildiğinden 3568 sayılı Kanunun dolaylı olarak bağımsız denetimi de ilgilendirdiğini söylemek yanlış olmaz. Bağımsız denetimden farklı olarak tasdik müessesesi 3568 sayılı Kanunda düzenlenmiş olup, bu Kanuna dayanılarak çıkarılan yönetmelik ve tebliğlerde tasdike ait düzenlemelere yer verilmiştir.

Önceki bölümlerde ayrıntısına değinildiği üzere; bağımsız denetçiler, bağımsız denetim standartları uyarınca mali tablo denetimi gerçekleştirirler. Bu kapsamda, bağımsız denetçilerin, vergisel yükümlülüklerin de yer aldığı mali tablolar üzerinde yaptıkları denetimde şirketlerin, kurumlar vergisi hesaplamasındaki yükümlülüklerin de dikkate alındığı düşünülürse, bağımsız denetim ile tam tasdik denetimi arasında bir bağ olduğu söylenebilir.

Tam tasdik denetiminde ise işletmelerin kurumlar vergisinin doğru hesaplanıp hesaplanmadığı amacıyla Vergi Kanunları çerçevesinde uygunluk denetimi yapılmaktadır. Bundan dolayı tam tasdik, detaylı bir vergi denetimidir.[454]

Bu açıdan bakıldığında, her iki denetimde de işletmelerin Kurumlar Vergisi Kanununa göre kurumlar vergisinin doğru hesaplanıp hesaplanmadığına yönelik denetim yapılmaktadır. Dolayısıyla, bağımsız denetim de uygunluk denetimini içermektedir. Ancak tam tasdik denetiminde hesaplanan kurumlar vergisinin mevzuata uygun olup olmadığı hususunda bağımsız denetime göre daha detaylı çalışmalar yapılmaktadır.

Bununla birlikte, temelde uygunluk denetimi olan tam tasdik denetimi aynı zamanda finansal tablo denetimini de içermektedir.

Tam tasdik denetimi yaptırılması, bağımsız denetimde olduğu gibi yaptırılma zorunluluğu bulunmamakla birlikte aşağıda bahsedilen nedenlere bağlı olarak şirketler açısından tam tasdik denetiminin yaptırılması ayrı bir önem arz etmektedir.

Buna göre; sık sık değişikliğe uğrayan vergi düzenlemeleri, vergisel teşviklerde yapılan değişiklik ve/veya iyileştirmeler, vergi istisnaları ile çeşitli vergi indirimlerinden faydalanmak, bir

---

[454] Türker, M. (2004), *Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Beyannamelerini İmzalaması ve Maliye Bakanlığına Bir Öneri*, Ankara: TÜRMOB Yayınları, s.50.

takım vergisel cezalara maruz kalmamak, bu sayede vergi riskini azaltmak gibi hususların yanı sıra ilgili vergi kanunları uyarınca vergisel sorumluluğun, müteselsil olarak tam tasdik denetimini yapan YMM ile paylaşılması, özellikle vergi ile ilgili konularında şirket çalışanlarına ve hatta şirket yönetimine doğru ve güncel bilgi aktarımı yapılarak, ilgililerin vergi konularındaki farkındalıklarına katkı verilmesi, şirketin paydaşlarına ve sınırlı da olsa kredi sağlayan kredi kuruluşlarına karşı güvence sunulması gibi nedenlere bağlı olarak da tam tasdik denetimi tercih edilmektedir.

Her ne kadar tam tasdik denetiminin bağımsız denetim ile ortak noktaları ve karşılıklı bilgi akışı olsa da tam tasdik uygulamasında; uluslararası alanda kabul gören finansal tablo denetim hizmeti verilememekte ve mali tabloların tasdikinin yapılmış olması ulusal ve/veya uluslararası kuruluşları ile kredi işlemlerinde şirketler için bir referans kaynağı olmamaktadır.

Buna mukabil bağımsız denetim uygulamasında; kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasının yanı sıra vergi ile ilgili konularda ilgili tarafların ihtiyaç duydukları bilgiyi tüm boyutlarıyla sunamamaktadır. Her iki denetim yaklaşımında, aynı işlemlerden hareketle farklı muhasebe kayıtları oluşmakta bunun sonucu olarak düzenlenmiş farklı mali tablolar denetlenmektedir.[455]

Konuya ilişkin olarak Durak (2013), TMS/TFRS'nin uygulanmaya başlanmasının çok isabetli olduğunu; ancak TTK'nın 64/5'inci maddesi gereğince vergi bazlı muhasebe sistemine devam edilmesi nedeniyle iki faklı muhasebe sisteminin uygulanmasına yol açıldığını; bu durumunda iki farklı finansal raporlamayı gerektirdiğini; bu ikili yapının, TMS/TFRS'lerin kullanım zorunluluğunun genişletilmesi suretiyle giderilebileceğini ifade etmiştir.[456]

Diğer yandan, Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde belirlenen şirketlerin finansal tablolarının bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi zorunludur.

Aynı şirketin gerek bağımsız denetiminin gerek tam tasdik denetiminin zaman zaman aynı dönemlere rastlaması başka bir deyişle şirketin her iki denetimi birlikte yaptırması nedeniyle YMM'ler ve bağımsız denetçiler birbirlerinin çalışmalarından yararlanmaları söz konusu olabilmektedir. Ancak Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan düzenlemeler uyarınca bir yandan YMM'lik yapan bir yandan da bağımsız denetçilik yapan meslek mensubunun (aynı kişinin) hem tam tasdik denetimini hem de bağımsız denetimini aynı şirket için birlikte yasal olarak yapması mümkündür. Bundan dolayı, her iki denetiminde aynı denetçi tarafından yapıldığı durumlar oluşabilmektedir.

---

[455] Kesik (2020), a.g.e., s.82.

[456] Durak, G. (2013), "Uluslararası Alanda Bağımsız Denetim ve Türkiye", *Vergi Dünyası*, 378: s.96.

Diğer taraftan, tam tasdik denetimi ile bağımsız denetim hizmetinin ortak yönleri olmakla birlikte her iki denetim yaklaşımının sorumluluklarında önemli farklar bulunmaktadır.[457]

Şirketlerin, bağımsız denetim hizmeti ve tam tasdik hizmetini beraber almaları durumunda, her iki denetimin şirketlere getireceği maliyetin azaltılması düşüncesinden hareketle her iki denetimin ortak alanları dikkate alınarak bağımsız denetim ve tam tasdik denetiminin birlikte yapılması ile denetim maliyetlerini azaltılabileceğine yönelik yaklaşımlar bulunmaktadır.[458] Söz konusu durumun mümkün hale gelebilmesi için de yapılacak bir yasal düzenleme ile bağımsız denetim raporlarına vergi tasdiki ile ilgili bir bölüm eklenerek bu sorunun çözülmesinin mümkün olabileceğine yönelik öngörüler bulunmaktadır.[459]

Konuya ilişkin olarak Saygılıoğlu (2015), vergi mükelleflerinin yaptırdığı tam tasdikin vergi incelemesi risk analiz sürecinde dikkate alınmadığını, bu durumda incelenen vergi mükelleflerinin YMM'lere dönüp neden tam tasdik yaptıklarını sorduklarını, YMM'lerin de bu durumu izah edemediğini; bunun sonucu olarak şirketler nezdinde ödenen denetim ücretlerinin ve yüksek maliyetlerin sorgulandığını; büyük mükellefler için günümüzde bu maliyetlere bağımsız denetim ücretlerinin de eklendiği; bağımsız denetimin kapsamının artışı ile bu çarpıklığın daha da artacağını ifade etmiştir.[460]

Bununla birlikte, Türker (2016), "*Hem bağımsız denetim hem tasdik hizmeti alan işletmelerce, iki ayrı denetim yaptırmanın maliyeti nedeniyle denetim ve tasdik olgusuna itiraz yapılmaktadır. Bu nedenle iki denetim türündeki benzer aşamaları teke indiren ve iki denetim türü arasında geçiş sağlayarak denetim maliyetlerini azaltma yönündeki ihtiyacın kurumsal olarak giderilmesi gereği doğmaktadır.*"[461] şeklinde ifade etmiştir. Diğer taraftan; iki denetim çeşidi arasındaki geçişleri gerçekleştirmek amacıyla bazı "küçük ve orta ölçekli YMM'lik ve bağımsız denetim şirketleri" kendi

---

[457] Teraman, Ö. (2019), Bağımsız Denetçinin Denetlediği Finansal Tabloların Vergisel Sonuçları Karşısında Sorumluluğu, https://www.tnbakademi.com/post/ba%C4%9Fimsiz-denet%C3%A7i-ni-n-denetledi-%C4%9Fi-fi-nansal-tablolarin-vergi-sel-sonu%C3%A7lari-kar%C5%9Fisinda-sorumlulu%C4%9Fu [Erişim Tarihi: 28.09.2021].

[458] Kesik (2020), a.g.e., s.83-84.

[459] Teraman (2019), a.g.e. Bu makalede Tereman (2019), " *Bir kesim, vergi denetimi olarak da adlandırılan tam tasdik hizmeti ile bağımsız denetim hizmetinin aynı kapsamda değerlendirilmesi gerektiği, işletme sahip ve yöneticilerinin iki ayrı hizmet adı altında ücretlendirilip, ilave maliyetten dolayı son derece rahatsız olduklarını ileri sürmektedir. Elbette çok da haksız sayılmayabilirler. Maliye Bakanlığı ve Kamu Gözetim Kurumu arasında yapılacak bir düzenleme ile bağımsız denetim raporlarına vergi tasdiki ile ilgili bir bölüm eklenerek sorunun çözülebileceğini savunmaktadırlar.*" şeklinde düşüncelerini ifade etmiştir.

[460] Saygılıoğlu (2015), a.g.e., s.13.

[461] Türker (2016), a.g.e., s.2.

ihtiyaçları için özel teknikler ve çalışma kağıtları oluşturarak kendilerine özgün metodoloji geliştirdiklerini; "*Ancak bu özgün metodolojilerin yaygın uygulanması ve genel kabul edilebilir nitelikte olmasının sağlanması için bir standardın geliştirilmesi ve gerekli düzenlemelerin yapılması*"nın gerekli olduğunu;[462] "*vergi mevzuatındaki düzenlemelerin amacı; vergi matrahını tespit etmek için kuralları*" belirlemek olduğundan "*önce bağımsız denetim raporunun hazırlanması ardından tasdik raporunun hazırlanması*" nın gerekli olduğunu; bu konuda Hazine ve Maliye Bakanlığının "*standart niteliğinde düzenleme yapması*"[463] gerektiğini belirtmiştir.

Bunun yanı sıra, Gül ve Toprak (2020), her iki denetim arasında bulunan farklılıklardan en önemlisinin bağımsız denetimde risk esaslı denetim anlayışının hakim olması olduğunu, bu yaklaşımdan dolayı bağımsız denetçilerin "*görüş vereceği hususun tümünü incelemek yerine belirli prosedürler uygulayarak daha verimli (zaman, insan kaynağı gibi yönünden) bir yürütebilmekte ve tasdik hizmetinin sonucunda olduğu gibi yüksek düzeyde güvence seviyesine*" ulaşılabildiğini, bu nedenle günümüzde bağımsız denetimin tam tasdik denetimine göre daha "*uygun bir çalışma*" olduğunun değerlendirildiğini belirtmişlerdir.

Öte yandan, YMM'lerin yaptığı tam tasdikin bağımsız denetimden tamamen farklı bir iş olduğuna, ikisinin birbirinin alternatifi ve karşıtı olmadığına, her iki mesleğin asgari müştereklerde birleşmesi durumunda her iki meslek açısından çok olumlu sonuçlar elde edilebileceğine yönelik görüşler de bulunmaktadır.[464]

Diğer yandan, bağımsız denetimin, şirketin vergisel yükümlülükleri bağlamında bağımsız denetçinin (denetim kuruluşunun) de tam tasdik denetimini yapan YMM gibi şirket ile birlikte müteselsilen bir sorumluluğunun bulunup bulunmadığı da ayrı bir tartışma konusudur.

Bu kapsamda, her iki denetim hizmetinin ortak yanları olmakla birlikte bağımsız denetim tarafından denetimden geçirilmiş finansal bilgilerden ve bunlara ilişkin düzenlenen raporlardan istifade eden ekonomik karar alıcılar ile söz konusu karar alıcılara karşı bağımsız denetçilerin sorumlulukları çok farklıdır.[465]

---

[462] Türker (2016), a.g.e., s.2.

[463] Türker (2016), a.g.e., s.13.

[464] Baş, S. A., Dereli, O., Onaral, S. (2014), "Bağımsız Denetimde Son Gelişmeler", İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası 24 Aralık 2014 Aylık Toplantısı.

[465] Teraman (2019), a.g.e.

250 nolu "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması" başlıklı BDS'ye göre; "*işletme faaliyetlerinin mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlama ve bundan kaynaklı finansal tablolarda raporlanan tüm tutar ve açıklamalardan işletme yönetiminin sorumlu olduğu*" belirtilerek, devamında da; "*denetçinin de söz konusu mevzuata aykırılıklarından sorumlu olmadığı ve söz konusu aykırılıkları tespit etmesi de beklenemez*" denilmektedir.

Burada belirtilen mevzuat kelimesi işletme faaliyetlerinden dolayı uymakla yükümlü olduğu diğer mevzuatlarla birlikte vergi mevzuatını da kapsamaktadır.[466] Söz konusu düzenlemeden de anlaşıldığı üzere, bağımsız denetçinin mevzuata aykırı olası işlemlerden ötürü bir sorumluğunun olmadığı, dolayısıyla bağımsız denetime tabi tutulmuş finansal tablolarda sonradan çıkacak herhangi bir sorundan dolayı bağımsız denetçi, şirket ile birlikte müteselsilen sorumlu tutulamayacaktır.

Bununla birlikte, bağımsız denetçinin, finansal tabloların denetiminde mevzuatı dikkate alma sorumluluğunu düzenleyen BDS 250 Standardının 6/a ve 6/b paragraflarında belirtilen hususlar itibariyle, bağımsız denetçinin mevzuata uygunluğa ilişkin bir takım sorumlulukları bulunmakta olup, bu sorumlulukları ise birbirinden farklılık arz etmektedir.

Buna göre; (a) paragrafındaki;

"Vergi ve sosyal güvenlik mevzuatı gibi, finansal tablolarda yer alan önemli tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olduğu genel olarak kabul edilen mevzuat hükümleri ile"

(b) paragrafındaki;

"Finansal tablolarda yer alan tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olmayan diğer mevzuat,"

şeklindeki düzenlemeler uyarınca; (a) paragrafına göre, bağımsız denetçinin sorumluluğu, mevzuatın amir hükümlerine uygunluğun sağlandığına dair uygun ve yeterli kanıtı temin etmektir. (b) paragrafında yapılmış düzenlemeye göre ise bağımsız denetçinin sorumluluğu; finansal tablolarda önemli olacak düzeyde etkiye sahip olup, diğer mevzuata aykırılıkların ortaya konulmasına yardımcı olmak üzere gerekli denetim prosedürlerinin uygulanması ile sınırlıdır.

Bunun dışında yine bahse konu Standarttın 29'uncu paragrafına göre; bağımsız denetçi; ilgili mevzuatına aykırılık tespit ettiği veya herhangi bir aykırılığa ilişkin şüphe duyduğu bir durumla

[466] Teraman (2019), a.g.e.

karşılaşması halinde, aykırılığını tespit ettiği veya şüphelendiği durum her neyse, bu durumu; yetkili bir kuruma rapor etmesinin zorunluluk arz edip etmediğine ve bu şekilde rapor etmesinin uygun olup olmadığına ilgili mevzuat ve bağımsız denetime ilişkin etik hükümleri çerçevesinde karar verir.

Şayet, bağımsız denetçi; söz konusu durumu, yetkili bir kuruma bildirmesinin zorunlu ve uygun olduğuna karar verirse, tespit ettiği ya da şüphe duyduğu aykırılığı yetkili kuruma rapor etmesi gerekir.

Bu çerçevede, Standarttın 6/a ve 6/b paragraflarında yer verilen sınıflandırmanın kapsamına girebilecek mevzuatın neler olabileceği de söz konusu Standardın "Mevzuat Sınıfları" başlıklı A.6 paragrafında örneklendirmek suretiyle belirtilmiştir. Buna göre;

"• *Dolandırıcılık, yolsuzluk ve rüşvet.*

• *Kara para aklama, terörün finansmanı ve suç gelirleri.*

• *Menkul kıymet piyasası ve menkul kıymetlerin alım-satımı.*

• *Bankacılık ve diğer finansal ürün ve hizmetler.*

• *Verinin korunması.*

• *Vergi ve sosyal güvenlik yükümlülükleri ve ödemeleri.*

• *Çevre koruma ve*

• *Kamu sağlığı ve güvenliği"*

ile ilgili yasal düzenlemelere aykırılıkların tespit edilmesi ya da şüphe duyulması halinde, bağımsız denetçinin yetkili bir kuruma durumu rapor etmesi gerekir.

Buna karşın, gerek vergi idaresi tarafından gerekse Türk Ticaret Kanunu kapsamında bağımsız denetçiye Standarttın öngördüğü şekilde bir sorumluluk yüklenmemiştir.

Ancak vergi idaresi ya da 6102 sayılı TTK'nın bağımsız denetçiye böyle bir sorumluluk yüklememesinin, 250 numaralı Standartın düzenlemelerini ortadan kaldırmayacağını söylemek yanlış olmayacaktır. Diğer taraftan, Gelir Vergilerine ilişkin TMS 12 Standardı gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin) muhasebeleştirilmesi ve muhasebe kârı ile vergiye tabi kâr farklılığının etkilerini gidermeye yönelik uygulamaları düzenlemek amacıyla yayımlanmış olduğundan bağımsız denetim sürecinde şirketlerin kurumlar vergisi açısından riski bulunup bulunmadığının ortaya

konulması için 315 nolu Türkiye Denetim Standardı uyarınca[467] vergisel risklerin de değerlendirilmesi gerekmektedir. Bundan dolayı, bağımsız denetim sürecinde uygunluk kapsamında kurumlar vergisi açısından da denetim çalışması gerçekleştirilmelidir.[468] Böylece, bağımsız denetçiler, finansal tablolarda yer alan kurumlar vergisi karşılığında (dönem karı vergi yükümlülüğü kalemi) önemli bir yanlışlık olup olmadığını netleştirmelidir. Bu husus nedeniyle bağımsız denetim ve tam tasdik denetimi kesişmektedir.

[467] Söz konusu Standardın 11 ve A.27'nci maddeleri uyarınca bağımsız denetçileri, işletme ve çevresinin tanınmasında geçerli finansal raporlama çerçevesi dâhil, ilgili sektör, mevzuat/düzenlemeler ve diğer dış etkenler dahil bir çok husus hakkında kanaat edinmesi gerekmektedir. Bu hususlara vergilendirme (kurumlar vergisi ve diğerleri) dahildir.

[468] Türker (2016), a.g.e., s.1.

4. İSO 500 LİSTESİNDEKİ ŞİRKETLERİN BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETİ YANINDA NEDEN TAM TASDİK HİZMETİ DE ALDIKLARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın buraya kadar olan bölümlerinde literatür taramasını takiben tam tasdik denetiminin ve bağımsız denetimin ne olduğunu hangi ölçütlere göre nasıl uygulandığı ve bu iki denetimin birbirine benzer ve birbirinden ayrışan yönleri ayrıntılı bir şekilde ortaya konulmuştur. Çalışmanın bu bölümünde ise bu bilgiler ışığında Türkiye'de hem bağımsız denetim hizmeti hem de tam tasdik hizmeti alan şirketlerin neden bu iki denetimi birden aldıklarını anlamak ve iki denetimin fayda maliyeti temelinde tam tasdik denetiminin gerekli olup olmadığına dair bir tespit ortaya koymak amacıyla bir araştırma yapılmıştır. Araştırmanın konusu, amacı, yöntemi ve sonuçları aşağıda verilen alt başlıklar altında açıklanmıştır.

4.1. Araştırmanın Konusu, Amacı ve Yöntemi

Araştırmanın konusunu ülkemizde hem zorunlu bağımsız denetime tabi olan hem de tam tasdik denetimi alan şirketlerde bu iki denetimin faydası ve maliyeti temelinde tam tasdik denetimine ihtiyaç olup olamadığını tespit etmek oluşturmaktadır. Bilindiği üzere ülkemizde belli büyüklükteki şirketler zorunlu bağımsız denetime tabidir. Dolayısıyla daha anlamlı bir tespit ortaya koymak bakımından böyle bir araştırma için, her iki denetimi birlikte alma ihtimali yüksek olan İSO 500 listesindeki şirketler tercih edilmiştir.

Bu kapsamda araştırmanın temel amaçları şu şekilde belirlenmiştir:

a- İSO 500 listesinde yer alan bağımsız denetim yaptıran şirketlerin, tam tasdik denetimine ihtiyaç duyup duymadıkları anlamak,

b- İSO 500 listesinde yer alan bağımsız denetim yaptıran şirketlerin, tam tasdik denetiminden fayda elde edip etmediklerini, ediyorlarsa ne gibi faydalar elde ettiklerini ve fayda-maliyet analizi açısından değerlendirme yapıldığında, alınan hizmetin maliyetiyle faydasının örtüşüp örtüşmediğini tespit etmek,

c- İSO 500 listesinde yer alan bağımsız denetim yaptıran şirketlerin, yaptırdıkları tam tasdik denetiminin kalitesinin istenilen düzeyde olup olmadığına ve yaralandıkları her iki denetim hizmetinin birbirinin denetim kalitesine etki edip etmediğine yönelik düşüncelerini ortaya koymaktır.

Araştırmada amaca yönelik olarak saha araştırması yöntemi kullanılmıştır. Saha araştırmasında veri toplama aracı olarak anket yöntemi uygulanmıştır.

Anket çalışmasının hedef kitlesi olarak, yukarıda da ifade ettiğimiz üzere temelde bağımsız denetim ile tam tasdik denetimini birlikte yaptıran belli büyüklükteki şirketler belirlenmiştir. Belli büyüklük kriteri olarak İstanbul Sanayi Odası (İSO) tarafından ilan edilen 500 büyük sanayi kuruluşu esas alınmıştır.

Belirlenen anket kümesi ile önce telefonla görüşme yapılmak suretiyle anket hakkında bilgi verilip ankete katılmayı kabul edenlere elektronik ortamda hazırlanan olan anket (Google forms anket yoluyla) gönderilerek, alınan cevaplar üzerinden veriler toplanmıştır.

Bu şekilde anket için belirlenen kümenin tamamına anket gönderilmiştir. Anketin, şirketlerin aldığı denetim hizmetleri hakkında bilgi sahibi olan bir yönetici tarafından doldurulması istenmiştir.

Anketin anlaşılır olup olmadığını test etmek amacıyla da 20 ayrı şirketin konuyla ilgili temsilcileri ile yüz yüze ya da telefonla görüşülmüş, bahse konusu kimselerden taslak halindeki anketi cevaplandırmaları istenmiş, ankete verdikleri cevapların yanı sıra kendilerinden alınan geri bildirimler doğrultusunda ankete son şekli verilmiştir.

a) Örneklem Tasarımı

Araştırma için başladığımız tarihte en güncel bilgi olması nedeniyle İstanbul Sanayi Odası tarafından yayınlanan Türkiye'nin 500 büyük sanayi kuruluşu 2018 yılı listesinde yer alan kuruluşlar seçilmiştir. Ankete, konuyla doğrudan ilgili olmaları sebebiyle bu şirketlerin mali işlerden sorumlu yöneticilerinden birinin cevap vermesi istenmiştir.

2018 yılı İSO 500 listesinde yer alan şirketlerin İstanbul Sanayi Odasının yayınladığı bilgilerde, aktif toplamlarının 146 milyon TL-35 milyar TL, net satışlarının 415 milyon TL-89 milyar TL[469] aralığında bulunduğu görülmüştür.[470]

b)Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın amacı bölümünde belirtildiği üzere temel amaç her iki denetim hizmetini birlikte alan/almış şirketlere erişebilmek ve bağımsız denetim hizmeti almak zorunda olan şirketlerin tam tasdik

[469] Net satışların toplamı 500,1 milyar TL'dir. Üretimden net satışların ise 413 milyon TL – 89 milyar TL aralığında olduğu bulunduğu görülmüştür. Üretimden net satışların toplamı 453,7 milyar TL'dir.

[470] 2018 yılı İSO 500 listesi

denetimine ihtiyaçları olup olmadığını anlamaktır. Dolayısıyla da tam tasdik denetimi şirketlere fayda sağlamakta mıdır sorusuna cevap almak için aşağıdaki hipotezler oluşturulmuştur:

Hipotez 1- İSO 500 listesinde yer alan bağımsız denetim yaptıran şirketler, tam tasdik denetimine de ihtiyaç duymaktadırlar.

Hipotez 2- İSO 500 listesinde yer alan bağımsız denetim yaptıran şirketler, yararlandıkları tam tasdik denetiminden de fayda elde etmektedirler.

Hipotez 3- - İSO 500 listesinde yer alan bağımsız denetim yaptıran şirketler, fayda-maliyet analizi açısından değerlendirme yapıldığında, yararlandıkları tam tasdik denetiminin kendilerine getirdiği maliyetle aldıkları hizmetin faydasının örtüştüğünü düşünmektedirler.

Hipotez 4- İSO 500 listesinde yer alan bağımsız denetim yaptıran şirketler, yaptırdıkları tam tasdik denetiminin kalitesinin istedikleri düzeyde olduğunu düşünmektedirler.

Hipotez 5- İSO 500 listesinde yer alan bağımsız denetim yaptıran şirketler, aynı zamanda tam tasdik denetimi de yaptırdıkları durumda, her iki denetimin birbirinin denetim kalitesini olumlu etkilediğini düşünmektedirler.

c) Anketin Tasarımı ve Uygulanması

Daha önce de belirtildiği üzere araştırmada saha çalışmasına dayalı anket yöntemi tercih edilmiştir. Bu yöntemin belirlenmesinde araştırma sorusu belirleyici olmuştur.

Anket sorularının oluşturulma sürecinde, tam tasdik denetimi ve bağımsız denetime ilişkin yürürlükteki yasal düzenlemeler ile konuya ilişkin literatürde yer alan teorik ve ampirik çalışmalardaki değerlendirmelerin yanı sıra, şirketler nezdinde daha önce yapılan denetimlerde karşılaşılmış sorunlar ile şirketlerin denetim hizmetlerinden beklentileri de dikkate alınmıştır. Buradan elde edilen bilgiler ve görüşler çerçevesinde anket soruları hazırlanmıştır.

Bu şekilde hazırlanmış anketin ilk taslağını oluşturmak için tam tasdik ve bağımsız denetim yaptıran şirket temsilcileri ve meslek mensuplarıyla (YMM ve bağımsız denetçi) görüşmeler yapılmıştır. Ayrıca İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası ile irtibata geçilerek konuya ilişkin olarak fikir alışverişinde bulunulmuştur.

Ankete son hali verilmeden önce 20 kişiyle bir geçerlilik çalışması yapılmış olup alınan geri bildirimlerle de ankete son şekli verilmiştir.

Tüm bu süreçlerin sonunda hazırlanan anket, dört bölüm ve toplam 38 sorudan oluşmaktadır (Ek: 1). Anketin ilk bölümünde, katılımcıların yetkinlik seviyesi konusunda anlamlı bir çıkarım yapabilmek amacıyla yaşı, iş tecrübesi, halen çalıştığı işletmedeki çalışma süresi, mesleki yetkinlik

belgeleri (varsa), işletmedeki pozisyonu ve bu pozisyondaki çalışma süresi gibi kişisel bilgilerini derlemeye ilişkin sorulara yer verilmiştir. İkinci bölümde, katılımcının çalıştığı işletmeye ilişkin bilgilere, üçüncü bölümde, alınan denetim hizmetlerine ilişkin bilgilere ve dördüncü bölümde ise tam tasdik ve bağımsız denetim uygulamasına ilişkin değerlendirmelere yönelik sorulara yer verilmiştir.

Sorulardan bir kısmı likert ölçeği kullanılarak "*Kesinlikle katılmıyorum./Katılmıyorum./Ne katılıyorum ne de katılmıyorum./Katılıyorum./Kesinlikle katılıyorum.*" şeklinde seçeneklendirilmiştir. Bir kısmında; "*evet*", "*hayır*" cevap seçenekleri kullanılmış, bazı soruların da ise 0 ila 5 arası sayısal değerlerin (*hiç, çok az, az, orta, fazla, çok fazla*) işaretlenmesi suretiyle cevaplandırılması istenmiştir.

Araştırmada, İstanbul Sanayi Odası tarafından yayımlanan ve 2018 yılı listesinde (İSO 2018) yer alan Türkiye'nin 500 büyük sanayi kuruluşunun ilgili yetkili temsilcilerine (mali işlerden sorumlu genel müdür yardımcısı, mali işler müdürü, muhasebe müdürü, vergi müdürü vb. unvanlar) telefonla ulaşılmaya çalışılmış, İSO 500 listesindeki sıralamada yer aldığı halde söz konusu listede şirket bilgileri yer almadığından 20 şirketin temsilcileri ile temas edilememiştir. Geriye kalan toplam 480 şirketten 462'sinin konuyla ilgili yetkilileri ile pandemi koşullarında telefonda görüşme gerçekleştirilmiş; bunu takiben ankete katılmayı kabul edenlere, "Google Forms" yoluyla, e-posta adreslerine gönderilen anketlerden 249'una cevap alınmıştır.

Sonuç olarak anket, her şirketten yalnızca bir yönetici tarafından cevaplandırılmış olup anket verileri, 249 şirkete ilişkin görüşü yansıtmaktadır.

d) Analiz Yöntemleri ve Ölçek Güvenilirliği

Anket gönderilen şirketlerden 249'unun soruları cevaplandırdığı anketten elde edilen verilerin SPSS uygulamasında analiz edilmesi sonucunda cevapların genel güvenilirliğinin (Cronbach's Alpha sayısının) 0,935 olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuç, anketin ölçek güvenirliğinin yüksek düzeyde olduğunu göstermektedir.

Krejcie ve Morgan'ın belirli kitleden çekilecek örneklem miktarının anlamlı olması için yeter sayının en az ne kadar olması gerektiği ile ilgili yaptığı çalışmada kullandığı kriterler ampirik çalışmaların genelinde dikkate alınmaktadır.[471] Söz konusu kriterler çerçevesinde anketin hedef kitlesi olan 500 şirketten 249'u ankete cevap verdiğinden örneklem miktarının anlamlı olması için gerekli en az 217 yeter sayısının fazlasıyla sağlandığı görülmüştür.

[471] Krejcie, R. V., Morgan, D. W. (1970), Determining sample size for research activities. *Educational and psychological measurement, 30*(3), 607-610.

Bu çalışmada binom parametresi için hipotez sınaması kullanılmıştır. Bu kapsamda, çalışmanın konusu itibariyle anketin ihtiyaç bulunan bölümlerinde ankete katılanların verdiği cevapların önem derecesinin değerlendirmesinde, binom parametresi için hipotez sınaması analizi kullanılarak istatistiksel sonuçlar elde edilmiştir. Yapılan analiz ile değerlendirmenin önem derecesinden yola çıkarak belirleyici olup olmadığına karar verilmesi hedeflenmiştir. Test sonucunda bulunan Z0 değerinin mutlak halinin 1,64' den büyük ya da küçük olmasına göre sonucun kabul veya ret bölgesinde olduğuna karar verilmiştir. Bu test için, H0 ve H1 hipotezleri, %95 güven düzeyinde diğer bir deyişle α=0,05 anlamlılık ile test edilmiştir.[472]

4.2. Araştırma Verilerinin Analizi ve Değerlendirilmesi

Yukarıda yöntemi hakkında bilgi verdiğimiz saha araştırması sonucunda elde ettiğimiz veriler ve değerlendirmelerimiz aşağıda verilen alt başlıklar altında açıklanmıştır.

4.2.1. Ankete Cevap Veren Şirketlerin Yararlandığı Denetim Hizmetlerine İlişkin Bilgiler

Ankete katılan 249 şirketin yararlandığı denetim hizmetlerine ilişkin bilgiler aşağıda Tablo 10'da verilmiştir.

Tablo 10: Ankete Katılan Şirketlerin Aldığı Denetim Hizmetlerine İlişkin Bilgiler

Denetim Hizmetine İlişkin Bilgiler	Cevap Verenlerin Toplamı	Yanıtlar	Cevap Veren Şirket Sayısı	Yüzde %
Şirketin Halihazırda Aldığı Denetim Hizmetleri	249	Yalnızca tam tasdik denetimi	5	2,0
		Yalnızca bağımsız denetim	18	7,2
		Tam tasdik denetimi + bağımsız denetim	225	90,4
		Hiçbiri	1	0,4
Şirket Halihazırda Tam Tasdik Denetimi Yaptırmıyorsa Geçmiş Yıllarda Yaptırmış mı?	19	Evet	9	47,4
		Hayır	10	52,6

[472] Armutlulu, İ. H. (2014), *İşletme İstatistiğine Giriş* (3.Baskı), İstanbul: Alfa Basım Yayım, s.341-347, 374-377; Gamgam, H., Altunkaynak, B. (2013), *SPSS Uygulamalı Parametrik Olmayan Yöntemler* (5.Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık, s.95-106; Güriş, S., Astar, M. (2015), *Bilimsel Araştırmalarda SPSS ile İstatistik* (Genişletilmiş 2.Basım), İstanbul: Der Yayınları, s.95.

10 nolu tablodaki verilere göre; ankete cevap veren 249 şirketin, halihazırda %90,4'ünün (225'inin) tam tasdik denetimi ile bağımsız denetimi birlikte aldığı, %2'sinin (5'inin) yalnızca tam tasdik denetimi, %7,2'sinin (18'inin) ise yalnızca bağımsız denetim yaptırdığı görülmüştür. Bununla birlikte sadece bir işletmenin halihazırda hiçbir denetim hizmetinden faydalanmadığı anlaşılmıştır.

249 şirketten 19'unun halihazırda tam tasdik denetimi yaptırmadığı; bu şirketlerden tam tasdik denetiminden geçmişte yararlanmış şirket sayısının da 9 olduğu görülmüştür.

Sonuç olarak, ankete katılan şirketlerinden 239'unun tam tasdik denetimi yaptırdığı/yaptırmakta olduğu tespit edilmiştir. Anket verilerinin analizinde, söz konusu 239 şirketin, aynı zamanda bağımsız denetim de yaptırdığı ya da yaptırmakta olduğu anlaşılmıştır. Dolayısıyla ankete katılan 249 şirketten 239'unun her iki denetimi birlikte yaptırmış olması, örneklem tasarımının araştırma için ihtiyacı karşıladığını göstermektedir.

Diğer taraftan, 249 şirketten 243'ünün halihazırda bağımsız denetim yaptırdığı görülmüştür. Anket verilerinin analizinde, kalan 6 şirketin tamamının geçmişte bağımsız denetimden yararlanmış olduğu belirlenmiştir. Netice itibarı ile ankete katılan şirketlerin tamamının bağımsız denetim yaptırdığı/yaptırmakta olduğu tespit edilmiştir.

Araştırmanın temel amacı, İSO 500 listesinde olup hem zorunlu bağımsız denetime tabi olan hem de tam tasdik denetiminden yararlanan şirketlerde bu iki denetimin faydası ve maliyeti temelinde tam tasdik denetimine ihtiyaç olup olmadığını tespit etmek olduğundan ve bu amaç çerçevesinde geliştirilen hipotezlerin test edilmesi için şirketlerin her iki denetimi birlikte yaptırma tecrübesi bulunması gerekliliğinden hareket ederek toplanan verilerin analizinde her iki denetimi geçmişte veya halihazırda birlikte yaptıran 239 şirketin cevapları esas alınmıştır. Başka bir ifadeyle, geçmişte ve halihazırda tam tasdik denetim hizmetinden yararlanmayan ve yalnızca bağımsız denetim yaptıran 10 şirketin cevapları değerlendirme dışı bırakılmıştır.

Sonuç olarak, geçmişte ve halihazırda bağımsız denetim yaptıran, bunun yanı sıra geçmişte ve hali hazırda tam tasdik denetiminden yararlanan 239 şirketin cevapları üzerinden analiz yapılmıştır. Bunun sonucu olarak, Tablo 10'da yer alan şirketlerin halihazırda yararlandığı denetim hizmetlerinden yalnızca bağımsız denetim hizmeti alan şirket sayısı 18'den 8'e düşmüş, diğerleri ise aynı kalmıştır.

Tüm bu verilerden, İSO 500 listesinde yer alan şirketlerin bağımsız denetim ile birlikte genellikle tam tasdik denetim hizmetinden de yararlandıkları, tam tasdik denetim hizmeti almayan ya da alırken vazgeçen şirket sayısının sınırlı olduğu anlaşılmıştır.

4.2.2. Ankete Katılan Şirketlere ve Katılımcılarına İlişkin Bilgiler

Yapılan ankete katılan ve cevapları analiz edilen 239 şirkete ilişkin bilgiler, aşağıda Tablo 11'de verilmiştir.

Tablo 11: Ankete Katılan Şirketlere İlişkin Bilgiler

İşletmeye İlişkin Bilgiler	Yanıtlar	Şirket Sayısı	Yüzde %
İşletmenin Halka Açıklık Durumu	Halka Açık Değil	187	78,2
	Halka Açık	52	21,8
Çalışılan İşletmenin Sermaye Yapısı	%100 Yerli Sermaye	180	75,3
	%100 Yabancı Sermaye	23	9,6
	Yerli Ağırlıklı Yerli + Yabancı Sermaye	25	10,5
	Yabancı Ağırlıklı Yerli + Yabancı Sermaye	11	4,6
Çalışılan İşletmenin Faaliyet Alanı	İmalat (Üretim)	231	96,7
	İmalat ve Ticaret (Satış ve Pazarlama)	3	1,25
	Ticaret (Satış ve Pazarlama)	3	1,25
	Hizmet	2	0,8
Çalışılan İşletmenin Faaliyet Gösterdiği Sektör	Metal	50	20,9
	Gıda	40	16,7
	Kimya, Petrol, Lastik ve Plastik	29	12,1
	Otomotiv	26	10,9
	Tekstil, Hazır Giyim ve Deri	26	10,9
	Ağaç İşleri, Kağıt ve Kağıt Ürünleri	15	6,3
	Cam, Çimento ve Toprak	10	4,2
	Enerji	9	3,8
	Maden	9	3,8
	Elektrik malzemeleri, kablo, enerji kablosu imalatı	3	1,3
	Sağlık Sektörü (İlaç)	3	1,3
	Tarım ve Hayvancılık	3	1,3
	İnşaat	3	1,3
	Savunma Sanayi	3	1,3
	Makine / İklimlendirme	2	0,8
	Diğer	8	3,3

11 nolu tabloda ankete katılan 239 şirkete ilişkin bilgilerden, şirketlerin; %21,8'inin halka açık olduğu, %75,3'ünün %100 yerli sermayeli, %9,6'sının %100 yabancı sermayeli, %10,5'inin yerli ağırlıklı yerli + yabancı sermayeli, %4,6'sının yabancı ağırlıklı yerli + yabancı sermayeli kuruluş olduğu, %96,7'sinin faaliyet alanının imalat (üretim) olduğu, %20,9'unun metal, %16,7'sinin gıda, %12,1'inin kimya, petrol, lastik ve plastik, %10,9'unun otomotiv, %10,9'unun tekstil, hazır giyim ve deri sektörlerinde faaliyet gösterdiği görülmektedir.

Araştırma için yapılan ankete 239 şirket adına katılan 239 yöneticinin demografik bilgilerine ilişkin veriler ise aşağıda Tablo 12'de verilmiştir.

Tablo 12: Ankete Katılan Şirket Yöneticilerine İlişkin Demografik Bilgiler

Kişisel Bilgiler	Yanıtlar	Kişi Sayısı	Yüzde %
Katılımcıların Yaşı	30 - 35	16	6,7
	36 – 40	39	16,3
	41 – 45	58	24,3
	46 – 50	57	23,8
	51 – 55	39	16,3
	56 - 60	26	10,9
	61 ve üstü	4	1,7
Katılımcının Toplam İş Tecrübesi (Yıl)	1 – 5	1	0,4
	6 – 10	4	1,7
	11 – 15	35	14,6
	16 – 20	45	18,8
	21 – 25	56	23,4
	26 – 30	55	23,0
	31 ve üstü	43	18,0
Katılımcının Halen Çalıştığı İşletmedeki Çalışma Süresi (Yıl)	1 – 5	49	20,5
	6 – 10	53	22,2
	11 – 15	28	11,7
	16 – 20	49	20,5
	21 – 25	26	10,9
	26 – 30	22	9,2
	31 ve üstü	12	5,0
Sahip Olunan Mesleki Yetkinlik Belgeleri	SMMM	194	81,2
	Bağımsız Denetçi	54	22,6
	SPK Lisansı	7	2,9
	YMM	5	2,1
	CIA	2	0,8
	CA, CGAP, CRMA, CICP (Birer kişi)	4	16

Kişisel Bilgiler	Yanıtlar	Kişi Sayısı	Yüzde %
Katılımcının Çalıştığı İşletmedeki Unvanı	Muhasebe Müdürü	116	48,5
	Mali İşler Müdürü	67	28,0
	Mali İşlerden Sorumlu Genel Müdür Yardımcısı (CFO)	27	11,3
	Muhasebe Yetkilisi/Şefi/Uzmanı	10	4,2
	Finans Müdürü	3	1,3
	Maliyet ve Finansal Raporlama Müdürü	2	0,8
	Muhasebe Müdür Yardımcısı	2	0,8
	Muhasebe ve Yatırımcı İlişkileri Müdürü, Mali Kontrol Müdürü, Genel Muhasebe ve Vergi Müdürü, Risk Yönetimi Müdürü, Vergi Müdürü, Muhasebe ve Finansman Müdür Yardımcısı, Vergi Uygunluk Şefi, İç Denetim Uzmanı, Kontrolör, Mali İşler Kıdemli Uzmanı, Mali Müşavir, Resmi Yükümlülükler Uzmanı (Birer kişi)	12	4,8
Katılımcının Halen Yapmakta Olduğu Görevdeki Çalışma Süresi (Yıl)	1 – 5	91	38,1
	6 – 10	72	30,1
	11 – 15	28	11,7
	16 ve üstü	48	20,1

12 nolu tablodaki kişisel bilgilerden, ankete katılanların; %77'sinin 41 yaş ve üstü olduğu, %97,9'unun iş tecrübesinin 11 yıl ve üstü olduğu, %79,5'inin halen çalışmakta olduğu şirketteki çalışma süresinin 6 yıl ve üstü olduğu, %61,9'unun halen yapmakta olduğu görevdeki çalışma süresinin 6 yıl ve üstü olduğu, %81,2'sinin SMMM, %22,6'sının bağımsız denetçi ve %2,1'inin YMM belgesine sahip olduğu, %48,5'inin muhasebe müdürü, %28'inin mali işler müdürü, %11,3'ünün mali işlerden sorumlu genel müdür yardımcısı olduğu görülmektedir.

2018 yılı İSO 500 listesinde yer alan şirketler adına ankete katılan yöneticilerin işletmedeki pozisyonu ve bu pozisyondaki çalışma süresi, toplam iş tecrübesi süresi, halen çalıştığı işletmedeki çalışma süresi, mesleki yetkinlik belgeleri gibi kişisel bilgileri göz önünde bulundurulduğunda araştırmanın amaçlarına ulaşması için anketin sağlıklı verileri topladığı düşünülmektedir.

4.2.3. Ankete Katılan Şirketlerin Yararlandığı Denetim Hizmetlerine İlişkin Bilgilerin Değerlendirilmesi

Ankete katılan ve verileri analiz edilen 239 şirketin, yararlandıkları tam tasdik ve bağımsız denetim hizmetlerine ilişkin bilgiler ile her iki denetim hizmetinin şirketlere olumlu bir etkisinin olup olmadığı ve her iki denetimin birbiriyle olan ilişkilerini ortaya koymak üzere hazırlanan sorulara verilen cevaplar ve bunlara ilişkin değerlendirmeleri aşağıdaki başlıklar altında açıklanmıştır.

a) Ankete Cevap Veren Şirketlerin Yararlandığı Tam Tasdik Denetim Hizmetinin Süresi ve Tasdik Denetim Türlerine İlişkin Bilgiler

Ankete katılan tam tasdik denetim hizmetinden yararlanan 239 şirketin, kaç yıldır tam tasdik denetim hizmeti aldığına ve hangi tasdik denetim türlerinden yararlandığına ilişkin bilgiler aşağıda Tablo 13'de verilmiştir.

Tablo 13: Ankete Katılan Şirketlerin Aldığı Tam Tasdik Denetim Hizmetinin Süresi ve Tasdik Denetim Türlerine İlişkin Bilgiler

Denetim Hizmete İlişkin Bilgiler	Cevap Verenlerin Toplamı	Yanıtlar	Cevap Veren Şirket Sayısı	Yüzde %[473]
Alınan Toplam Tam Tasdik Denetim Hizmeti Süresi (Yıl)	236	1-5	6	2,5
		6-10	33	13,8
		11-15	43	18,0
		16-20	41	17,2
		20 yıl ve üzeri	113	47,3
Bugüne Kadar Alınan Tasdik/Denetim Hizmetleri[474]	239	Sürekli Tam Tasdik	236	98,7
		Vergi İadesi (KDV gibi) ve İstisna/Muafiyet (AR-GE gibi) için alınan denetim	121	50,6

13 nolu tablodaki verilere göre; tam tasdik denetimi yaptırmış ya da yaptırmakta olan 239 şirketten, 230'nun (%96,2'sinin) 6 yıl ve üstü, 197'sinin (%82,4'ünün) 11 yıl ve üstü, 113'ünün (%47,3'ünün) ise 20 yıl ve üstü süredir tam tasdik denetimi yaptırmış ya da yaptırmakta olduğu anlaşılmıştır. Halihazırda tam tasdik denetimi yaptırmakta olan 3 şirket (%1,25'inin) ise tam tasdik denetim hizmeti süresine ilişkin anket sorusuna yanıt vermemiştir. Ankete katılım tarihine kadar şirketlerin aldıkları tasdik/denetim hizmetlerine ilişkin sorumuza cevap verenlerden, 236 (%98,7'sinin)

[473] Yüzde % = Cevap Veren Şirket Sayısı / Tam Tasdik Denetimi Yaptıran Şirket Sayısı (239 şirket)

[474] Bu bilgilere ilişkin anket sorusunda birden fazla seçeneği işaretlemek mümkündü.

şirketin sürekli tam tasdik denetimi yaptırmış ya da yaptırmakta olduğu, 121 (%50,6'sının) şirketin ise vergi iadesi (KDV gibi) ve istisna/muafiyet (AR-GE gibi) için vergi denetim hizmeti aldığı görülmüştür.

Bu sonuçlardan anketimize katılan şirketlerin tam tasdik denetim hizmetinden yararlanma tecrübesinin yüksek düzeyde olduğu anlaşılmıştır.

Bağımsız denetimle birlikte tam tasdik denetiminden de yararlanan şirketlerden 197'sinin (%82,4'ü) 11 yıl ve üstünde sürekli tam tasdik hizmetinden yararlanması şirketlerin bu denetim hizmetine ihtiyaç duyduklarını ve fayda elde ettiklerini gösterdiği düşünülmektedir.

Diğer taraftan, her iki denetimi halihazırda yaptırmakta olan 225 şirketin, 217'si (% 96,4'ü) 6 yıl ve üzerinde, 187'si (%83,1'i) 11 yıl ve üzerinde, 146'sı (%64,9'u) 16 yıl ve üzerinde, 110'u (%48,9'u) ise 20 yıl ve üzerinde süredir tam tasdik denetimi yaptırmaktadır. Bir başka bakış açısıyla, ankete katılan 249 şirketin 225'i (%90,4'ü) hali hazırda her iki denetimi birlikte yaptırmaktır. Bu şirketlerin %99,1'i sürekli tam tasdik denetimi yaptırdıklarını belirtmiştir. Bu bilgilere göre bağımsız denetim yanında 11 yıldan daha uzun süredir tam tasdik hizmeti alan şirketlerin önemli bir kısmı (%64,9) tam tasdike ihtiyaç duymaktadır ki bunların önemli bir kısmı 16 yılı aşkın bir süredir bu hizmetten yararlanıyor.

b) Ankete Katılan Şirketlerin Tam Tasdik Denetim Hizmeti Alma Sebeplerine İlişkin Bilgiler

Ankete katılan tam tasdik hizmetinden yararlanan 239 şirketin bu denetim hizmetini alma sebeplerine ilişkin bilgiler aşağıda Tablo 14'de verilmiştir.

Tablo 14: Ankete Katılan Şirketlerin Tam Tasdik Denetim Hizmeti Alma Sebeplerine İlişkin Bilgiler

Şirketin Tam Tasdik Denetim Hizmeti Alma Sebepleri [475]	Cevap Veren Şirketlerin Toplamı	Seçeneği İşaretleyen Şirket Sayısı	Yüzde %
Mali risklerini iyi yönetebilmek için	239	182	76,2
Kanuni zorunluluk olduğu için		178	74,5

[475] Bu bilgilere ilişkin anket sorusunda birden fazla seçeneği işaretlemek mümkündü.

14 nolu tablodaki verilerde de görüleceği üzere, birden fazla seçeneği işaretlemenin mümkün olduğu şirketlerin tam tasdik denetim hizmeti alma sebeplerine ilişkin anket sorusuna cevap verenlerin, %76,2'si (182 şirket) mali risklerini iyi yönetebilmek için, %74,5'i (178 şirket) kanuni zorunluluk olduğu için şirketlerinin tam tasdik yaptırdığını belirtmişlerdir. Bu sonuç, aslında yasal olarak tam tasdik yaptırmak zorunlu olmamasına rağmen şirketlerin, tam tasdik denetiminin sağladığı yararlar nedeniyle kendilerini kanuni olarak tam tasdik denetimi yaptırmaya zorunlu hissetmekte olduklarını göstermektedir.

Buna karşın, 178 şirketin verileri analiz edildiğinde bunlardan 155'inin (%87,1'inin) kanuni zorunluluk olmasa dahi tam tasdik denetim hizmeti alınmasında fayda gördükleri anlaşılmıştır.

Her ne kadar 178 Şirket yetkilisi vermiş olduğu cevaplarda tam tasdik denetimini kanuni zorunluluk gereği yaptırdıklarını söyleselerde diğer soru seçeneklerinde bu hizmeti faydalı bulduklarını da ifade etmişlerdir.

Bu konuya ilişkin anket sorusunun cevap seçenekleri arasında yer alan diğer seçeneğini dolduran 5 şirketin yetkililerinin cevaplarında birer adet şu yanıtları verdikleri de görülmüştür:

-Tam Tasdikin Gelir İdaresi nezdinde işe yaradığı için,

-Vergi mevzuatı dinamik bir mevzuat olduğundan gelişmeleri ve firmayı etkileyebilecek yeni uygulamaları yakından takip edebilmek için,

-Vergi danışmanlığı ve planlaması için,

-Kurumsal işleyişin açıklık, adillik ve hesap verilebilirlik ilkelerini ön plana çıkarmak için,

-Bilgi düzeyini arttırmak ve yaygınlaştırmak için.

Verilen bu cevapları birlikte değerlendirmemiz gerekirse önemli sayıdaki şirketler tam tasdik denetim hizmetinin (zorunlu hissetme) bir vergi denetiminden öte ağırlıklı olarak mali (vergisel) sorunlarını yönetmede yardımcı olarak görmekteler ve aldıkları zorunlu bağımsız denetim bu ihtiyacı karşılamıyor.

Diğer taraftan, daha önce de bahsedildiği üzere ankete katılanlar arasında bağımsız denetim yaptırmasına rağmen hiç tam tasdik denetimi yaptırmayan 10 şirket bulunmaktadır. Bu şirketlerin tam tasdik denetimi yaptırmama nedenlerine ilişkin bilgiler aşağıda Tablo 15'de verilmiştir.

Tablo 15: Ankete Katılan Şirketlerin Tam Tasdik Denetimi Yaptırmama Nedenlerine İlişkin Bilgiler

Tam Tasdik Denetimi Yaptırmamanın Nedenleri	Cevap Veren Şirket Sayısı
Yasal olarak zorunlu olmadığı için	2
Bağlı bulundukları holding bünyesinde bulunan vergi uzmanlarından destek alındığı için	1
Şirket politikası gereği	1
Şirketin halka açık olması	1
Tam tasdik denetiminin sağladığı herhangi bir faydanın bulunmaması	1
Ücret nedeniyle	1
Şirket için gerekli olmadığı	1
Şirketin YMM'sinin bulunması	1
Mali işler gruplarının kurumsal ve tecrübeli bir ekipten oluşması, tam tasdik ücretlerinin yüksekliği ve ekibin kalitesinden dolayı bu yüksek ücretlere katlanmanın anlamsız olması. Bununla birlikte dışarıdan danışmanlık hizmeti aldıkları bir YMM'lik şirketi ile çalıştıkları.	1

15 nolu tablodaki verilere göre; az sayıda da olsa halihazırda ve geçmişte tam tasdik denetimi yaptırmayan şirketlerin bu hizmeti almama sebepleri arasında bu denetimin şirketleri için faydalı ya da gerekli olmaması, denetim ücretinin yüksekliği, denetimin yasal olarak zorunlu olmaması, bağlı bulundukları holding bünyesinde bulunan vergi uzmanlarından destek alınması, şirket politikası gereği, şirketin halka açık olması ya da şirketin danışmanlık hizmeti aldığı YMM'sinin bulunması yer almaktadır.

c) Ankete Katılan Şirketlerin Tam Tasdik Denetimi Yaptırmaktan Vazgeçme Nedenlerine İlişkin Bilgiler

Ankete katılanlar arasında tam tasdik denetimi yaptırmaktan vazgeçen 9 şirket bulunmaktadır. Bu şirketlerin tam tasdik denetimi yaptırmaktan vazgeçme nedenlerine ilişkin bilgiler aşağıda Tablo 16'da verilmiştir. Söz konusu 9 şirketten 6'sı anket sorusuna cevap vermiştir.

Tablo 16: Ankete Katılan Şirketlerin Tam Tasdik Denetimi Yaptırmaktan Vazgeçme Nedenlerine İlişkin Bilgiler

Tam Tasdik Denetiminden Vazgeçme Nedeni	Cevap Veren Şirket Sayısı
Yönetim kurulu başkanının YMM'lerden danışmanlık hizmeti alması, tam tasdik yaptırmaya gerek görmemesi	1
Bağımsız denetim yaptırılmasından dolayı	1
Tam tasdik maliyetleri	1
Gerekli/faydalı görülmemesi	1
Hizmet almaları nedeniyle	1
Diğer nedenler	1

16 nolu tablodaki verilere göre; ankete katılan şirketlerin tam tasdik denetiminden vazgeçme nedenleri arasında bağımsız denetim yaptırılması, tam tasdik maliyetleri, şirket için gerekli/faydalı görülmemesi, YMM'lerden danışmanlık hizmeti alınması yer almaktadır.

Cevap veren 6 kişi, şirketlerinin sırasıyla 2000, 2013, 2014, 2016, 2018 ve 2019 yıllarında tam tasdik denetiminden vazgeçtiğini ifade etmişlerdir. Sebep belirtmeyen bir şirket ise 2014 yılında tam tasdik denetimi yaptırmaktan vazgeçtiğini belirtmiştir.

Buna göre, ankete katılanların verdikleri cevaplar itibariyle; şirketlerin tam tasdik denetiminden vazgeçme durumunun sınırlı olduğu anlaşılmıştır. Bununla birlikte, iki şirketin cevaplarında, danışmanlık hizmeti alınmasından dolayı tam tasdik denetimi hizmeti alınmasından vazgeçilmesi danışmanlık fonksiyonunun ağırlığını destekleyici bilgi olarak değerlendirilmiştir.

d) Şirketlerin Tam Tasdik Denetim Hizmetini Aldıkları YMM'yi veya YMM Şirketini Tercih Ederken Belirleyici Olan Etkenlere İlişkin Bilgiler

Ankete katılanlara tam tasdik denetim hizmetini aldıkları YMM'yi veya YMM şirketini tercih ederken hangi etkenlerin belirleyici olduğu sorulmuştur. Ankette belirtilen etkenlerin kendileri için belirleyici değil ise 0'ı, eğer belirtilen etkenlerden biri kendileri için belirleyici ise önem derecesine göre 1-5 arası seçeneklerden birini işaretlemeleri istenmiştir. Önem derecesi: 0=hiç, 1=çok az, 2=az, 3=orta, 4=fazla, 5=çok fazla'yı ifade etmektedir.

Tam tasdik denetim hizmeti alınan YMM'yi veya YMM şirketini tercih ederken belirleyici olan etkenlere verilen cevapların önem derecesinin değerlendirmesinde binom parametresi için hipotez sınaması analizi kullanılarak, istatistiksel sonuçlar elde edilmiştir.

Bu analizi yaparken cevapların kendi içerisinde anlamlılık derecesini artırmak için, verilen cevaplar; "önem vermeyenler" ve "önem verenler" şeklinde ikiye ayrılmıştır. "Önem vermeyenler" olarak nitelendirilen grup; cevapları hiç (0), çok az (1) ve az (2) olanlardan oluşturulmuş, "önem verenler" grubuna ise orta (3), fazla (4), çok fazla (5) şeklinde cevap verenler dahil edilmiştir.

Bu analiz ile etkenin önem derecesinden yola çıkarak belirleyici olup olmadığına karar verilmesi hedeflenmiştir. Test sonucunda bulunan Z0 değerinin mutlak halinin 1,64' den büyük ya da küçük olmasına göre sonucun kabul veya ret bölgesinde olduğuna karar verilmiştir. Bu test için;

H0 : Cevaplayıcıların "……." etkenine verdikleri önem açısından anlamlı bir fark yoktur.

H1 : Cevaplayıcıların "……." etkenine verdikleri önem açısından anlamlı bir fark vardır.

hipotezleri, %95 güven düzeyinde diğer bir deyişle α=0,05 anlamlılık ile test edilerek[476] aşağıda yer alan sonuçlar elde edilmiştir. Test sonucunda H0 hipotezinin ret edilmesi "*Etkenin önem derecesi istatistiksel olarak yüksektir. Cevaplayıcıların etkene verdikleri önem açısından anlamlı bir fark vardır.*" sonucunu; H0 hipotezinin ret edilemeyeceği ise "*Cevaplayıcıların etkene verdikleri önem açısından anlamlı fark yoktur.*" sonucunu ifade etmektedir.

Ankete katılanların çalıştığı şirketlerin tam tasdik denetim hizmetini aldıkları YMM'yi veya YMM şirketini tercih ederken belirleyici olan etkenlere yönelik ankete katılanların değerlendirmelerine ilişkin bilgiler aşağıda Tablo 17'de verilmiştir.

[476] Armutlulu (2014), a.g.e.,s.341-347; Gamgam, Altunkaynak (2013), a.g.e., s.10-18, 95-106; Güriş, Astar (2015),a.g.e., s.95, 173-178.

Tablo 17: Şirketlerin Tam Tasdik Denetim Hizmetini Aldıkları YMM'yi veya YMM Şirketini Tercih Ederken Belirleyici Olan Etkenlere İlişkin Bilgiler [477]

Etkenler	Cevap Veren Şirketlerin Toplamı	Hiç	Çok az	Az	Orta	Fazla	Çok Fazla	Test İstatistiği Değeri (Z0)	Karar
İstendiği Anda Ulaşılabilirlik	206	2 %0,8	3 %1,3	0 %0,0	8 %3,3	58 %24,3	135 %56,5	13,66	H0 reddedilir.
Güvenilir denetçi	237	1 %0,4	2 %0,8	3 %1,3	5 %2,1	33 %13,8	193 %80,8	14,62	H0 reddedilir.
Güvenilir görüş verme, önceden yönlendirme ve proaktif olma	236	4 %1,7	1 %0,4	2 %0,8	11 %4,6	37 %15,5	181 %75,7	14,45	H0 reddedilir.
Uluslararası ve kurumsallaşmış denetim şirketlerinden biri olması	235	17 %7,1	6 %2,5	15 %6,3	29 %12,1	59 %24,7	109 %45,6	10,37	H0 reddedilir.
Bağımsız denetim ile tam tasdik hizmetini aynı denetim grubunun birlikte yürütmesi	236	96 %40,2	19 %7,9	15 %6,3	44 %18,4	20 %8,4	42 %17,6	-1,56	H0 reddedilemez.

[477] Hiç, Çok az, Az, Orta, Fazla, Çok Fazla sütunları ankete verilen yanıtları ifade etmektedir. Her bir etken için ilk satır bu seçeneği işaretleyen cevap veren şirket sayısını, ikinci satır ise bu sayının yüzdesini göstermektedir.

Yüzde % = Cevap Veren Şirket Sayısı / Tam Tasdik Denetimi Yaptıran Şirket Sayısı (239 şirket)

Etkenler	Cevap Veren Şirketlerin Toplamı	Hiç	Çok az	Az	Orta	Fazla	Çok Fazla	Test İstatistiği Değeri (Z0)	Karar
Ana merkezin yönlendirmesi	236	47 %19,7	13 %5,4	21 %8,8	44 %18,4	48 %20,1	63 %26,4	4,82	H0 reddedilir.
İş tecrübesinin sektörde bilinirliği	237	1 %0,4	0 %0,0	9 %3,8	19 %7,9	70 %29,3	138 %57,7	14,10	H0 reddedilir.
Ücret	237	10 %4,2	16 %6,7	25 %10,5	81 %33,9	69 %28,9	36 %15,1	8,77	H0 reddedilir.
Maliye Bakanlığı tecrübesi	234	15 %6,3	5 %2,1	23 %9,6	47 %19,7	75 %31,4	69 %28,9	9,67	H0 reddedilir.

Binom parametresi için hipotez sınaması analizi sonucuna bulunan 17 nolu tablodaki verilere göre; bağımsız denetim ile tam tasdik hizmetini aynı denetim grubunun birlikte yürütmesi etkeni hariç kalan etkenler için cevaplayıcıların verdikleri önem açısından anlamlı bir fark vardır. Bu etkenlere, ankete katılanlar önem vermektedir. Bağımsız denetim ile tam tasdik hizmetini aynı denetim grubunun birlikte yürütmesi etkeni için ise cevaplayıcıların etkene verdikleri önem açısından anlamlı fark yoktur.

17 nolu tablodaki verilere göre; ankete katılan 239 şirketin tam tasdik denetim hizmetini aldıkları YMM'yi veya YMM şirketini tercih ederken belirleyici olan etkenlere ilişkin verdiği cevaplardan; denetçi seçiminde, %96,7'sinde güvenilir denetçiliğin, %95,8'inde güvenilir görüş vermenin, önceden yönlendirme ve proaktif olmanın, %95'inde iş tecrübesinin sektörde bilinirliğinin, %84,1'inde istendiği anda ulaşılabilirliğin, %82,4'ünde uluslararası ve kurumsallaşmış denetim şirketlerinden biri olmasının, %79,9'unda Maliye Bakanlığı tecrübesinin, %77,8'inde ücretin, %64,9'unda ana merkezin yönlendirmesinin etkili olduğu görülmüştür.

Anketin bu sorusunda bulunan diğer seçeneğine verilen yukarıdakilerden farklı 14 cevapta YMM tercih ederken belirleyici olan etkenlere ilişkin aşağıdaki yanıtlar bulunmaktadır:

-Zamanında danışmanlık hizmeti,

- YMM'nin şirkete birebir ayırabildiği süre,

- Otoritelerden önemli bir yaptırım almamış olması,

- Şeffaf olması,

- Uzun zamandır aynı YMM şirketinden tam tasdik hizmeti alınmasından dolayı kurumsal hafızaya da hakim olmaları, ekibi tanımaları ve bunun da etkisiyle çok daha hızlı, güvene dayalı bir iletişim olması,

- Kurumsal yönetimine yapacağı katkı,

- Maliye Bakanlığı ile hızlı ve etkin iletişime geçebilme,

- Piyasa ve sektör tecrübesi ile referansları,

- Dış Temsil yetenekleri-Vergi İdaresi, TOBB vs.,

- Eğitim ve web hizmetleri,

- Yeterli ekibinin bulunması ve zamanında cevap verme kabiliyetleri,

- Yabancı dil bilmeleri,

- İşine sadıklığı ve bağlılığı,

- Mali kayıtların tutulmasında Mali mevzuattaki tam netlik oluşturmayan uygulamalar nedeniyle hata yapılması olasılığından dolayı vergi denetimlerinde Maliye Bakanlığının denetim yaklaşımına ve yorumuna hakim olması,

- Aynı il sınırları içerisinde her an ulaşılıp yüz yüze görüşme imkanı,

- Şirkete denetim hizmetini tam bağımsız olarak ve zamanında yerine getirmesi,

- Ana holding şirketiyle uyumlu olacak şekilde ilerlemenin sağlanması.

Bu cevaplar bir önceki paragrafta verilen "önceden yönlendirme ve proaktif olma, ve erişilebilirlik" nedenleriyle YMM'nin tercih edilmesi şeklinde verilen cevaplarla birlikte değerlendirildiğinde YMM'lerin tercih edilmesinde mali risklerinin yönetiminde YMM'den hizmet alma isteği olduğu sonucunu çıkarmak mümkündür.

e) Ankete Katılan Şirketlerin Bağımsız Denetim Hizmeti Alma Süresi ve Sebeplerine İlişkin Bilgiler

Yapılan ankete katılan ve cevapları analiz edilen 239 şirketin, kaç yıl bağımsız denetim hizmeti aldığına ilişkin bilgiler aşağıda Tablo 18'de verilmiştir.

Tablo 18: Ankete Katılan Şirketlerin Bağımsız Denetim Hizmeti Alma Süresine İlişkin Bilgiler

Alınan Toplam Bağımsız Denetim Hizmeti Süresi (Yıl)	Cevap Verenlerin Toplamı	Seçeneği İşaretleyen Şirket Sayısı	Yüzde %[478]
1-5	237	28	11,7
6-10		88	36,8
11-15		36	15,1
16-20		19	7,9
20 yıl ve üzeri		66	27,6

[478] Yüzde % = Cevap Veren Şirket Sayısı / Bağımsız Denetim Yaptıran Şirket Sayısı (239 şirket)

18 nolu tablodaki verilere göre; bağımsız denetim yaptırmış ya da yaptırmakta olan 239 şirketten, sorumuza cevap verenlerin (237 şirketin), 209'unun (%87,4'ünün) 6 yıl ve üstü, 121'inin (%50,6'sının) 11 yıl ve üstü, 66'sının (%27,6'sının) ise 20 yıl ve üstü süredir bağımsız denetim yaptırmış ya da yaptırmakta olduğu anlaşılmıştır. Bağımsız denetim yaptırmış/yaptırmakta olan 2 şirket ise bağımsız denetim hizmeti süresine ilişkin anket sorusuna yanıt vermemiştir. Söz konusu şirketlerin, halihazırda 233'ü hala bağımsız denetim yaptırmaktadır. Dolayısıyla, 239 şirketin uzun zamandır / uzun zaman bağımsız denetim hizmetinden yararlanlandığı görülmüştür.

Bu sonuçlardan anketimize katılan şirketlerin, bağımsız denetim hizmetinden yararlanma tecrübesinin yüksek düzeyde olduğu anlaşılmıştır.

Yapılan ankete katılan ve cevapları analiz edilen 239 şirketten bağımsız denetim hizmeti alma gerekçelerine ilişkin anket sorusuna cevap alınan 236 şirketin bilgileri Tablo 19'da verilmiştir.

Tablo 19: Ankete Katılan Şirketlerin Bağımsız Denetim Hizmeti Alma Sebeplerine İlişkin Bilgiler

Bağımsız Denetim Hizmeti Alma Sebepleri	Cevap Veren Şirket Sayısı	Yüzde %[479]
Türk Ticaret Kanunu uyarınca Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ile belirlenen ölçütlere girmeleri	150	62,8
Sermaye Piyasası Kanunu mevzuatına tabi olmaları	56	23,4
Yabancı sermayeli ortaklarının isteği	20	8,4
Bankacılık, Sigortacılık ya da Enerji mevzuatına tabi olmaları	1	0,4

19 nolu tablodaki verilere göre; şirketlerin bağımsız denetim hizmeti alma sebeplerine ilişkin sorumuza cevap verenlerin (236 kişi), 150'si (%62,8'i) Türk Ticaret Kanunu uyarınca Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ile belirlenen ölçütlere girmelerinden, 56'sı (%23,4'ü) Sermaye Piyasası Kanunu mevzuatına tabi olmalarından, 20'si (%8,4'ü) yabancı sermayeli ortaklarının istemesinden ve 1'i (%0,4'ü) ise Bankacılık, Sigortacılık ya da Enerji mevzuatına tabi olmalarından dolayı şirketlerinin bağımsız denetim yaptırdığını belirtmişlerdir. Bağımsız denetim yaptırmış/yaptırmakta olan 3 şirket ise anketin bu sorusuna yanıt vermemiştir.

[479] Yüzde % = Cevap Veren Şirket Sayısı / Bağımsız Denetim Yaptıran Şirket Sayısı (239 şirket)

Bu konuya ilişkin anket sorusunun cevap seçenekleri arasında yer alan diğer seçeneğini dolduran 9 şirketin (%3,8'i) bağımsız denetim hizmeti alma sebepleri için şu yanıtları verdikleri görülmüştür:

- Grup politikası ve kreditörlerle olan ilişkiler, performans yönetimi (3 şirket),
- Kredi kullanılan bankaların zorunlu tutması nedeniyle (1 şirket),
- Kredi kullanımında katkısı ve dışarıdan bir göz tarafından denetlenmenin faydaları nedeniyle (1 şirket),
- Yurtdışından alınan mal ve hizmetler ile ilgili ihtiyaç (1 şirket),
- Ulusal ve uluslararası çalışma ve raporlama standartlarına uyum sağlamak, faaliyet sonuçlarının bu standartlara uygun sunulabilmesini sağlamak (1 şirket),
- Kurumsal yapıya katkısı nedeniyle (1 şirket),
- Yurtdışı finansal kuruluş talepleri ve yönetim kurulu talebi (1 şirket).

Ankete katılan şirketlerin cevaplarından bağımsız denetimi genellikle yasal zorunluluk nedeniyle (207 şirket, %86,6'sı) yaptırdıkları anlaşılmıştır. Buna karşın, 207 şirketten 160'ının (%77,3'ü) kanuni zorunluluk olmasa dahi bağımsız denetim hizmeti alınmasında fayda gördükleri anlaşılmıştır.

4.2.4. Ankete Katılan Şirketlerin Denetim Hizmetleri Alındıktan Sonra Şirkete Olumlu Etkisi Olup Olmadığına İlişkin Değerlendirmeleri

Ankete katılan her iki denetimi birlikte yaptıran 239 şirketin, denetim hizmetleri alındıktan sonra işletmelerine olumlu etkisi olup olmadığına yönelik değerlendirmelerine ilişkin bilgiler aşağıda Tablo 20'de verilmiştir.

Tablo 20: Denetim Hizmetleri Alındıktan Sonra Şirketlerde Olumlu Etkisi Olup Olmadığına İlişkin Bilgiler

Denetim Hizmete İlişkin Soru	Denetim Yaptıran Şirket Sayısı	Ankete Cevap Veren Toplam Şirket Sayısı	Yanıtlar	Cevap Veren Şirket Sayısı	Yüzde % [480]
Tam Tasdik Denetim Hizmeti Aldıktan Sonra Şirkette Olumlu Değişiklik Oldu mu?	239	236	Evet	205	85,8
			Hayır	31	13,0
Bağımsız Denetim Hizmeti Aldıktan Sonra Şirkette Olumlu Değişiklik Oldu mu?	239	237	Evet	197	82,4
			Hayır	40	16,7

20 nolu tablodaki verilere göre; her iki denetimi birlikte yaptıran 239 şirkette ankete katılanların %85,8'i (205 kişi) tam tasdenetim hizmeti almaya başladıkları tarihten itibaren şirketlerinde olumlu değişiklik olduğunu; %13'ü (31 kişi) ise olumlu değişiklik olmadığını düşünmektedir.

Bağımsız denetim konusunda ise katılımcıların %82,4'ü (197 kişi) şirketlerinde olumlu değişiklik olduğunu, %16,7'si (40 kişi) ise olumlu değişiklik olmadığını düşünmektedir.

Bu konuya ilişkin tam tasdikle ilgili sorumuza 3 şirket, bağımsız denetimle ilgili olana ise 2 şirket cevap vermemiştir.

Sonuç olarak, bağımsız denetim yaptıran şirketlerin aldıkları tam tasdik denetim hizmetinden olumlu etkilendikleri anlaşılmıştır.

4.2.5. Şirketlerin Tam Tasdik ve Bağımsız Denetim Hizmetlerini Almaya Başladıkları Tarihten İtibaren İşletmelerinde Meydana Gelen Olumlu Değişikliklere İlişkin Değerlendirmeleri

Ankete katılanlara tam tasdik ve bağımsız denetim hizmetini almaya başladıkları tarihten itibaren şirketlerinde ne gibi olumlu değişiklikler olduğu sorulmuştur. Ankette belirtilen olumlu değişikler şirketlerinde gerçekleşmemiş ise 0'ı, eğer belirtilen olumlu değişiklerden biri sağlanmışsa önem derecesine göre 1-5 arası seçeneklerden birini işaretlemeleri istenmiştir. Önem derecesi: 0=hiç, 1=çok az, 2=az, 3=orta, 4=fazla, 5=çok fazla'yı ifade etmektedir.

[480] Yüzde % = Cevap Veren Şirket Sayısı / Denetim Yaptıran Şirket Sayısı (239 şirket)

Tam tasdik ve bağımsız denetim hizmeti almaya başlanılan tarihten itibaren şirkette meydana gelen olumlu değişikliklerle ilgili verilen cevapların önem derecesinin değerlendirmesinde 5.9.4'üncü bölümde açıklandığı şekilde binom parametresi için hipotez sınaması analizi kullanılarak, istatistiksel sonuçlar elde edilmiştir.

Ankete katılan yöneticilerin, şirketlerinde tam tasdik denetim hizmeti alınmaya başladığı tarihten itibaren denetimin etkisi nedeniyle işletmelerinde meydana gelen olumlu değişikliklere yönelik değerlendirmelerine ilişkin bilgiler aşağıdaki Tablo 21'de verilmiştir.

Tablo 21: Tam Tasdik Denetim Hizmeti Almaya Başlanılan Tarihten İtibaren Şirketlerde Meydana Gelen Olumlu Değişikliklere İlişkin Bilgiler [481]

Olumlu Değişiklikler	Cevap Veren Şirketlerin Toplamı	Hiç	Çok az	Az	Orta	Fazla	Çok Fazla	Test İstatistiği Değeri (Z0)	Karar
Şirketin varlık kayıpları (suistimaller, amaç dışı kullanma, noksanlıklar, fazlalıklar, fireler) azaldı.	193	28 %13,7	27 %13,2	25 %12,2	42 %20,5	45 %22,0	26 %12,7	2,38	H0 reddedilir.
Vergi mevzuatına uyumda hatalar azaldı.	204	0 %0,0	4 %2,0	9 %4,4	24 %11,7	86 %42,0	81 %39,5	12,46	H0 reddedilir.
Şirketin defter, belge ve raporlama sistemini iyileştirdi.	201	10 %4,9	12 %5,9	18 %8,8	46 %22,4	65 %31,7	50 %24,4	8,53	H0 reddedilir.
Müşteri ve satıcılarla ilgili süreçlerin kayıt takibi iyileşti.	203	21 %10,2	19 %9,3	18 %8,8	60 %29,3	47 %22,9	38 %18,5	6,11	H0 reddedilir.

[481] Hiç, Çok az, Az, Orta, Fazla, Çok Fazla sütunları ankete verilen yanıtları ifade etmektedir. Her bir olumlu değişiklik için ilk satır bu seçeneği işaretleyen cevap veren şirket sayısını, ikinci satır ise bu sayının yüzdesini göstermektedir.

Yüzde % = Cevap Veren Şirket Sayısı / Tam Tasdik Denetim Hizmeti Alındıktan Sonra Şirkette Olumlu Değişiklik Olduğunu Belirten Toplam Şirket Sayısı (205 şirket)

Olumlu Değişiklikler	Cevap Veren Şirketlerin Toplamı	Hiç	Çok az	Az	Orta	Fazla	Çok Fazla	Test İstatistiği Değeri (Z0)	Karar
Vergiye etkisi olan muhasebe politikaları daha bilinçli oluşturulmaya başlandı.	202	0 %0,0	1 %0,5	9 %4,4	18 %8,8	78 %38,0	96 %46,8	12,81	H0 reddedilir.
Vergi incelemelerinde eleştiri ile karşılaşma riskini azalttı.	204	0 %0,0	4 %2,0	8 %3,9	21 %10,2	80 %39,0	91 %44,4	12,60	H0 reddedilir.
Mali mevzuattaki gelişmeler hakkında bilgilendirip değişikliklere uyum sağlanmasına yardımcı oldu.	202	0 %0,0	0 %0,0	4 %2,0	15 %7,3	75 %36,6	108 %52,7	13,65	H0 reddedilir.
Şirketimiz faaliyetlerinde yapılacak değişikliklerin vergisel etkilerinin doğru bir şekilde analiz edilmesine ve strateji belirlenmesine katkı sağladı.	203	3 %1,5	4 %2,0	8 %3,9	34 %16,6	77 %37,6	77 %37,6	12,14	H0 reddedilir.
Daha nitelikli muhasebe ve vergi personeliyle çalışmamızı sağladı.	203	19 %9,3	12 %5,9	20 %9,8	50 %24,4	56 %27,3	46 %22,4	7,09	H0 reddedilir.
Vergi planlaması politikalarının oluşturulmasına katkı sağlandı.	198	6 %2,9	3 %1,5	15 %7,3	32 %15,6	77 %37,6	65 %31,7	10,66	H0 reddedilir.

Binom parametresi için hipotez sınaması analizi sonucuna bulunan 21 nolu tablodaki verilere göre; şirkette tam tasdik denetimi nedeniyle meydana gelen tüm değişiklikler için cevaplayıcıların verdikleri önem açısından anlamlı bir fark vardır. Bu değişikliklerin tamamına ankete katılanlar önem vermektedir.

21 nolu tablodaki verilere göre; olumlu fayda sağladıklarını ileten katılımcıların (205 şirket), tam tasdik denetim hizmeti almaya başlanılan tarihten itibaren şirketlerinde tespit ettikleri olumlu gelişmeler ve bu görüşe sahip olanların oranı aşağıda belirtilmiştir:

1. %96,6'sının mali mevzuattaki gelişmeler hakkında bilgilendirip değişikliklere uyum sağlanmasına yardımcı olduğuna,

2. %93,7'sinin vergiye etkisi olan muhasebe politikalarının daha bilinçli oluşturulmaya başladığına,

3. %93,7'sinin vergi incelemelerinde eleştiri ile karşılaşma riskini azalttığına,

4. %93,2'sinin vergi mevzuatına uyumda hataların azaldığına,

5. %91,7'sinin şirketlerinin faaliyetlerinde yapılacak değişikliklerin vergisel etkilerinin doğru bir şekilde analiz edilmesine ve strateji belirlenmesine katkı sağladığına,

6. %84,9'unun vergi planlaması politikalarının oluşturulmasına katkı sağlandığına,

7. %78,5'inin şirketin defter, belge ve raporlama sistemini iyileştirdiğine,

8. %74,1'inin daha nitelikli muhasebe ve vergi personeliyle çalışmalarını sağladığına,

9. %70,7'sinin müşteri ve satıcılarla ilgili süreçlerin kayıt takibini iyileştirdiğine,

10. %55,1'inin şirketin varlık kayıplarının (suistimallerin, amaç dışı kullanmanın, noksanlıkların, fazlalıkların, firelerin) azaldığına,

yönelik kanaate sahip oldukları belirlenmiştir.

Anketin bu sorusunda bulunan diğer seçeneğine verilen yukarıdakilerden farklı 4 cevapta şirketlerinde meydana gelen olumlu değişikliklere ilişkin aşağıdaki yanıtlar bulunmaktadır:

- YMM'nin sektörle ilgili uygulamalarda tecrübe aktarımını sağladığı belirtilmiştir.

- Şirketin mali işler bölümlerinde çalışanlarının kurumsal kapasitesini ve yönetim kalitesini daha iyi anlamalarını ve güçlü ve zayıf yönlerini görmelerini sağladığı belirtilmiştir.

- Şirketin halka açık ve kurumsal bir yapısı olduğu da belirtilerek tam tasdik denetiminin daha çok vergi süreçlerinde önemli ölçüde katkı sağladığı ifade edilmiştir.

- Yurtdışı grup veya grup dışı firmalar, çifte vergilendirme, transfer fiyatlandırması, sermaye-kar transferleri, dar/tam Mükellefiyet, expat vergi konuları, entegre finansal ve IT sistemlerinde danışmanlık sağladığı belirtilmiştir.

Sonuç olarak, tam tasdik denetim hizmeti alındıktan sonra şirketlerinde olumlu değişiklik olduğunu belirten 205 şirketin cevaplarından %96,6'sı ila %84,9'unun tam tasdik denetiminin mali mevzuattaki gelişmeler hakkında bilgilendirip değişikliklere uyum sağlanmasına yardımcı olduğuna, vergiye etkisi olan muhasebe politikalarının daha bilinçli oluşturulmaya başladığına, vergi mevzuatına uyumda hataların azaldığına, şirketlerinin faaliyetlerinde yapılacak değişikliklerin vergisel etkilerinin doğru bir şekilde analiz edilmesine, strateji belirlenmesine ve vergi planlaması politikalarının oluşturulmasına katkı sağlandığına yönelik kanaatlerinden denetimin danışmanlık fonksiyonunun şirketler üzerinde çok önemli etkileri olduğu belirlenmiştir. Bu noktada tam tasdik denetimi, danışmanlık fonksiyonu etkileriyle bağımsız denetimden ayrışmaktadır.

Ankete katılan yöneticilerin, şirketlerinde bağımsız denetim hizmeti alınmaya başladığı tarihten itibaren denetimin etkisi nedeniyle işletmelerinde meydana gelen olumlu değişikliklere yönelik değerlendirmelerine ilişkin bilgiler aşağıdaki Tablo 22'de verilmiştir.

Tablo 22: Bağımsız Denetim Hizmeti Almaya Başlanılan Tarihten İtibaren Şirketlerde Meydana Gelen Olumlu Değişiklikler İlişkin Bilgiler [482]

Olumlu Değişiklikler	Cevap Veren Şirketlerin Toplamı	Hiç	Çok az	Az	Orta	Fazla	Çok Fazla	Test İstatistiği Değeri (Z0)	Karar
Mali tabloların doğruluğuna güveni arttırdı.	180	0 %0,0	1 %0,5	7 %3,6	13 %6,6	65 %33,0	94 %47,7	12,22	H0 reddedilir.
Şirketin varlık kayıpları (suiistimaller, amaç dışı kullanma, noksanlıklar, fazlalıklar, fireler) azaldı.	197	25 %12,7	16 %8,1	36 %18,3	42 %21,3	49 %24,9	29 %14,7	3,06	H0 reddedilir.
Şirketin defter, belge ve raporlama sistemini iyileştirdi.	196	14 %7,1	8 %4,1	19 %9,6	42 %21,3	68 %34,5	45 %22,8	8,14	H0 reddedilir.
Yeni bir iç denetim sisteminin ve/veya risk yönetim modelinin uygulanmasını sağladı.	195	12 %6,1	10 %5,1	16 %8,1	51 %25,9	67 %34,0	39 %19,8	8,52	H0 reddedilir.

[482] Hiç, Çok az, Az, Orta, Fazla, Çok Fazla sütunları ankete verilen yanıtları ifade etmektedir. Her bir olumlu değişiklik için ilk satır bu seçeneği işaretleyen cevap veren şirket sayısını, ikinci satır ise bu sayının yüzdesini göstermektedir.

Yüzde % = Cevap Veren Şirket Sayısı / Bağımsız Denetim Hizmeti Alındıktan Sonra Şirkette Olumlu Değişiklik Olduğunu Belirten Toplam Şirket Sayısı (197 şirket)

Olumlu Değişiklikler	Cevap Veren Şirketlerin Toplamı	Hiç	Çok az	Az	Orta	Fazla	Çok Fazla	Test İstatistiği Değeri (Z0)	Karar
Müşteri ve satıcılarla ilgili süreçlerin kayıt takibi iyileşti.	194	15 %7,6	15 %7,6	28 %14,2	46 %23,4	55 %27,9	35 %17,8	5,60	H0 reddedilir.
Muhasebe politikaları daha bilinçli oluşturulmaya başlandı.	196	3 %1,5	11 %5,6	16 %8,1	38 %19,3	76 %38,6	52 %26,4	9,71	H0 reddedilir.
Türkiye muhasebe standartları kapsamında şirketin bağımsız denetime tabi tutulması ve finansal tablolarının muhasebe standartlarına göre oluşturulması şirketimizin diğer şirketler ile kıyaslanabilmesine olanak sağladı.	197	1 %0,5	6 %3,0	11 %5,6	14 %7,1	90 %45,7	75 %38,1	11,47	H0 reddedilir.
Kredi alma işlemlerini kolaylaştırdı/hızlandırdı.	197	16 %8,1	11 %5,6	6 %3,0	34 %17,3	60 %30,5	70 %35,5	9,33	H0 reddedilir.
Kredi alma maliyetlerimiz azaldı.	194	36 %18,3	13 %6,6	24 %12,2	38 %19,3	47 %23,9	36 %18,3	3,45	H0 reddedilir.
Yabancı ortak bulmamızı kolaylaştırarak yabancı ortak sayımızın artmasını sağladı.	194	121 %61,4	15 %7,6	10 %5,1	14 %7,1	19 %9,6	15 %7,6	-7,04	H0 reddedilir.

Olumlu Değişiklikler	Cevap Veren Şirketlerin Toplamı	Hiç	Çok az	Az	Orta	Fazla	Çok Fazla	Test İstatistiği Değeri (Z0)	Karar
Yurt dışı yatırımcıların daha çok ilgisini çektik.	190	84 %42,6	18 %9,1	12 %6,1	26 %13,2	32 %16,2	18 %9,1	-2,76	H0 reddedilir.
Maliyet ve yönetim muhasebesi sistemi geliştirilerek yönetim raporlama, sistemine geçildi/ sistemi iyileştirilmesini sağladı.	194	25 %12,7	15 %7,6	22 %11,2	46 %23,4	52 %26,4	34 %17,3	5,03	H0 reddedilir.
Yurtdışı müşteriler nezdinde şirketimizin itibarını arttırdı.	196	30 %15,2	10 %5,1	14 %7,1	44 %22,3	62 %31,5	36 %18,3	6,29	H0 reddedilir.
Daha nitelikli muhasebe personeliyle çalışmamızı sağladı.	193	30 %15,2	10 %5,1	27 %13,7	46 %23,4	50 %25,4	30 %15,2	4,25	H0 reddedilir.

Binom parametresi için hipotez sınaması analizi sonucuna bulunan 22 nolu tablodaki verilere göre; şirkette bağımsız denetim nedeniyle meydana gelen tüm olumlu değişiklikler için cevaplayıcıların verdikleri önem açısından anlamlı bir fark vardır. Bu değişikliklerin tamamının önem derecesi istatistiksel olarak yüksektir.

22 nolu tablodaki verilere göre; olumlu fayda sağladıklarını ileten katılımcıların (197 şirket), bağımsız denetim hizmeti almaya başlanılan tarihten itibaren şirketlerinde tespit ettikleri olumlu gelişmeler ve bu görüşe sahip olanların oranı aşağıda belirtilmiştir:

1. %90,9'unun Türkiye muhasebe standartları kapsamında şirketin bağımsız denetime tabi tutulmasının ve finansal tablolarının muhasebe standartlarına göre oluşturulmasının şirketlerinin diğer şirketler ile kıyaslanabilmesine olanak sağladığını,

2. %87,3'ünün mali tabloların doğruluğuna güveni artırdığını,

3. %84,3'ünün muhasebe politikalarının daha bilinçli oluşturulmaya başlandığını,

4. %83,2'sinin kredi alma işlemlerini kolaylaştırdığını/hızlandırdığını,

5. %79,7'sinin yeni bir iç denetim sisteminin ve/veya risk yönetim modelinin uygulanmasını sağladığını,

6. %78,7'sinin şirketin defter, belge ve raporlama sistemini iyileştirdiğini,

7.%72,1'inin yurtdışı müşteriler nezdinde şirketlerinin itibarını arttırdığını,

8. %69'unun müşteri ve satıcılarla ilgili süreçlerin kayıt takibini iyileştirdiğini,

9. %67'sinin maliyet ve yönetim muhasebesi sistemi geliştirilerek yönetim raporlama, sistemine geçildiğini/ sistemin iyileştirilmesini sağladığını,

10. %64'ünün daha nitelikli muhasebe personeliyle çalışmalarını sağladığını

11. %61,4'ünün kredi alma maliyetlerini azalttığını,

12.%60,9'unun şirketin varlık kayıplarının (suiistimallerin, amaç dışı kullanmanın, noksanlıkların, fazlalıkların, firelerin) azaldığını

düşündükleri belirlenmiştir.

Diğer taraftan, ankete katılanların; %61,4'ü yabancı ortak bulmalarını kolaylaştırarak yabancı ortak sayılarının artmasına, %42,6'sı ise yurt dışı yatırımcıların daha çok ilgisini çekmelerine etkisinin hiç olmadığını belirtmişlerdir. %12,7'si yabancı ortak bulmalarını kolaylaştırarak yabancı ortak

sayılarının artmasına, %15,2'sinin ise yurt dışı yatırımcıların daha çok ilgisini çekmelerine çok az ya da az etkisinin olduğunu ifade etmişlerdir.

Buna karşın ankete katılanların, %24,4'ü yabancı ortak bulmalarını kolaylaştırarak yabancı ortak sayılarının artmasına, %38,6'sı yurt dışı yatırımcıların daha çok ilgisini çekmelerine olumlu etkisinin olduğunu belirtmişlerdir. Bu yüzdeler orta, fazla ve çok fazla önem derecelerinin toplamıdır.

Anketin bu sorusunda bulunan diğer seçeneğine verilen yukarıdakilerden farklı 5 cevapta şirketlerinde meydana gelen olumlu değişikliklere ilişkin aşağıdaki yanıtlar bulunmaktadır:

-Uluslararası mali kültürün şirket çalışanlarına aktarımının sağlandığı,

-Kurumsal yapıya katkı sağladığı, şirketin muhasebe, bütçe ve denetim faaliyetlerinin kalitesini ve eksiklerini gördükleri,

-Şirketin halka açık ve bağımsız denetime tabi olmasının tüm süreçlerin iyileşmesi ve gelişmesine önemli ölçüde olumlu katkı sağladığı,

- Hissedarların şeffaf ve anlaşılır mali tablolara sahip oldukları,

- Finans kuruluşları nezdinde şirkete güvenin arttığı

ifade edilmiştir. Bağımsız denetimin şirkete olumlu etkisi olduğunu belirten bir katılımcı diğer bölümüne şu açıklamayı yapmıştır: "*Şirketimize olumlu etkilerinin sınırlı gibi görünmesinin sebebi yıllardır iç denetim sistemlerinin güçlü olması sebebiyle zaten birçok sistemin kurulu olmasından kaynaklanmaktadır.*"

Sonuç olarak; bağımsız denetim hizmeti alındıktan sonra şirketlerinde olumlu değişiklik olduğunu belirten 197 şirketin cevaplarından %90,9'u ila %87,3'ünün Türkiye muhasebe standartları kapsamında şirketin bağımsız denetime tabi tutulmasının ve finansal tablolarının muhasebe standartlarına göre oluşturulmasının şirketlerinin diğer şirketler ile kıyaslanabilmesine olanak sağladığına ve mali tabloların doğruluğuna güveni arttırdığına yönelik kanaatlerinden bağımsız denetim şirketlere dünyanın her yerinde kullanabileceği mali tablolar sağladığı anlaşılmıştır. Bunun bir sonucu olarak şirketlerin kredi alma işlemlerini kolaylaştırdığını/hızlandırdığı (%83,2'si), kredi alma maliyetlerini azalttığı (%61,4'ünün) ve yurtdışı müşteriler nezdinde şirketlerinin itibarını arttırdığı (%72,1'i) tespit edilmiştir. Şirketler için kredi işlemlerindeki etkisi nedeniyle bağımsız denetim çok önemli bir işlev görmektedir.

Diğer taraftan bağımsız denetim hizmetinin, şirketlere; muhasebe politikalarının daha bilinçli oluşturulmaya başlanmasına (%84,3'ü), yeni bir iç denetim sisteminin ve/veya risk yönetim modelinin

uygulanmasını sağlamasına (%79,7'si), defter, belge ve raporlama sistemini iyileştirmesine (%78,7'si), müşteri ve satıcılarla ilgili süreçlerin kayıt takibini iyileştirmesine (%69'u), maliyet ve yönetim muhasebesi sistemi geliştirilerek yönetim raporlama, sistemine geçilmesini/ sistemin iyileştirilmesini sağlamasına (%67'si), daha nitelikli muhasebe personeliyle çalışmalarını sağlamasına (%64'ü) yönelik faydaları ile kurumsal yönetimlerinin güçlenmesine katkı sağladığı anlaşılmıştır.

Bütün bu sonuçlara göre ankete katılanların çoğunluklu olarak tam tasdik ve bağımsız denetimin şirketlerine önemli derecede olumlu katkılar sağladığını düşündükleri tespit edilmiştir.

4.2.6. Cevapları Analiz Edilen Şirketlerin Yararlandıkları Her İki Denetime İlişkin Değerlendirmeleri

Ankete katılanlardan tam tasdik ve bağımsız denetim uygulamalarına ilişkin değerlendirmeler içeren ankette yer alan ifadelerle ilgili kanaatlerini verilen ölçeğe göre cevaplandırmaları istenmiştir. Ankette ifadelere verilen cevaplar sırasıyla "Kesinlikle katılmıyorum.", "Katılmıyorum.", "Ne katılıyorum ne de katılmıyorum.", "Katılıyorum." ile "Kesinlikle katılıyorum." dan oluşmaktadır.

Tam tasdik ve bağımsız denetim uygulamasına ilişkin değerlendirmelerle ilgili verilen cevapların önem derecesinin değerlendirmesinde 5.9.4'üncü bölümde açıklandığı şekilde binom parametresi için hipotez sınaması analizi kullanılarak, istatistiksel sonuçlar elde edilmiştir.

Bu analizi yaparken cevaplar, önem verenler ve vermeyenler şeklinde ikiye bölünmüştür. Önem vermeyenlere "Kesinlikle katılmıyorum." ve "Katılmıyorum." cevapları dahil edilmiştir. Önem verenler ise "Katılıyorum." ve "Kesinlikle katılıyorum." dan oluşmaktadır. "Ne katılıyorum ne de katılmıyorum." seçeneğini tercih edenlerin önem verip vermediği belli olmadığından binom parametresi için hipotez sınaması analizinde değerlendirme dışında tutulmuştur. Ancak bu seçenek cevapların yüzde dağılımında gösterilmiştir. Bu analiz ile değerlendirmenin önem derecesinden yola çıkarak belirleyici mi yoksa değil mi olduğuna karar verilmesi hedeflenmiştir.

Ankete katılan ve verileri analiz edilen 239 şirketin yalnızca tam tasdik denetim uygulamasına yönelik değerlendirmelerine ilişkin bilgiler aşağıda Tablo 23'de verilmiştir.

Tablo 23: Yalnızca Tam Tasdik Denetimi Uygulamasına İlişkin Değerlendirmeler

Katılımcıların Verilen Ölçeğe Göre Kanaatlerini Belirttikleri İfadeler	Cevap Veren Şirketlerin Toplamı	Kesinlikle katılmıyorum.	Katılmıyorum.	Ne katılıyorum ne de katılmıyorum.	Katılıyorum.	Kesinlikle katılıyorum.	Test İstatistiği Değeri (Z0)	Karar
Maliyet-fayda analizi açısından değerlendirme yapıldığında, tam tasdik denetim hizmetinin kuruluşumuza getirdiği maliyetle aldığımız hizmetin faydasının örtüştüğünü düşünüyorum.	239	5 %2,1	14 %5,9	23 %9,6	125 %52,3	72 %30,1	12,11	H0 reddedilir.
Kanuni zorunluluk olmasa dahi tam tasdik denetim hizmeti alınmasında fayda görüyorum.	239	5 %2,1	9 %3,8	16 %6,7	123 %51,5	86 %36,0	13,06	H0 reddedilir.
Tam tasdik denetim hizmeti kapsamında gerçekleştirilen çalışmaların sorunları tespit etmede yeterli olduğunu düşünüyorum.	239	6 %2,5	40 %16,7	55 %23,0	121 %50,6	17 %7,1	6,78	H0 reddedilir.
Tam tasdik denetiminde, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu KGK tarafından yayımlanmış bağımsız denetim standartlarının veya bu standartlarla uyumlu tam tasdik standartlarının (önemlilik, denetim planlama metodolojisi, risk bazlı denetim vb. içeren) uygulanması gerektiğini düşünüyorum.	239	1 %0,4	16 %6,7	34 %14,2	138 %57,7	50 %20,9	11,94	H0 reddedilir.

Binom parametresi için hipotez sınaması analizi sonucuna bulunan 23 nolu tablodaki verilere göre; tam tasdik denetim uygulamasına ilişkin ankete katılanların verilen ölçeğe göre kanaatlerini belirttikleri ifadeler için cevaplayıcıların verdikleri önem açısından anlamlı bir fark vardır. Bu ifadelerin tamamının önem derecesi istatistiksel olarak yüksektir.

23 nolu tablodaki verilere göre; ankete cevap veren şirketlerin tam tasdik denetim uygulamasına ilişkin verdiği cevaplardan ankete katılanların;

1. %82,4'ünün maliyet-fayda analizi açısından değerlendirme yapıldığında, tam tasdik denetim hizmetinin işletmelerine getirdiği maliyetle aldıkları hizmetin faydasının örtüştüğünü düşündükleri,

2. %87,4'ünün kanuni zorunluluk olmasa dahi tam tasdik denetim hizmeti alınmasında fayda gördükleri,

3. %57,7'sinin tam tasdik denetim hizmeti kapsamında gerçekleştirilen çalışmaların sorunları tespit etmede yeterli olduğunu düşündükleri,

4. %78,7'sinin tam tasdik denetiminde, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu KGK tarafından yayımlanmış bağımsız denetim standartlarının veya bu standartlarla uyumlu tam tasdik standartlarının (önemlilik, denetim planlama metodolojisi, risk bazlı denetim vb. içeren) uygulanması gerektiğini düşündükleri

belirlenmiştir.

Diğer taraftan ankete katılanların %23'ünün tam tasdik denetim hizmeti kapsamında gerçekleştirilen çalışmaların sorunları tespit etmede yeterli olduğuna ilişkin ifade için "Ne katılıyorum ne de katılmıyorum." seçeneğini işaretlediği görülmüştür.

Her iki denetimi birlikte yaptıran 239 şirketin 178'i (%74,5'i), aslında yasal zorunluluk olmamasına rağmen tam tasdik denetimi kanuni zorunluluk olduğu için aldığını belirtmiş, buna karşın bunlardan 155'inin (%87,1'inin) kanuni zorunluluk olmasa dahi tam tasdik denetim hizmeti alınmasında fayda gördükleri anlaşılmıştır. Yapılan araştırma ve anket sonucunda, fayda-maliyet analizi açısından değerlendirme yapıldığında, tam tasdik denetim hizmeti için şirketlerin katlandıkları maliyetle aldıkları hizmetin faydasının örtüştüğü anlaşılmıştır.

Bununla birlikte, 239 şirketten, 46'sı (%19,2'si) tam tasdik denetim hizmeti kapsamında gerçekleştirilen çalışmaların sorunları tespit etmede yeterli olmadığını düşünmektedir. 55'inin (%23'ünün) ise denetim yeterliliği konusunda olumlu ya da olumsuz bir görüşü olmadığı belirlenmiştir. Bu husus tam tasdik denetimin kalitesi üzerinde düşünülmesi gerektiğini göstermektedir.

Ankete katılan ve verileri analiz edilen 239 şirketin yalnızca bağımsız denetim uygulamasına yönelik değerlendirmelerine ilişkin bilgiler aşağıda Tablo 24'de verilmiştir.

Tablo 24: Yalnızca Bağımsız Denetim Uygulamasına İlişkin Değerlendirmeler

Katılımcıların Verilen Ölçeğe Göre Kanaatlerini Belirttikleri İfadeler	Cevap Veren Şirketlerin Toplamı	Kesinlikle katılmıyorum.	Katılmıyorum.	Ne katılıyorum ne de katılmıyorum.	Katılıyorum.	Kesinlikle katılıyorum.	Test İstatistiği Değeri (Z0)	Karar
Bağımsız denetim hizmetinin kuruluşumuza getirdiği maliyetle aldığımız hizmetin faydasının örtüştüğünü düşünüyorum.	239	4 %1,7	14 %5,9	37 %15,5	125 %52,3	59 %24,7	11,68	H0 reddedilir.
Kanuni zorunluluk olmasa dahi bağımsız denetim hizmeti alınmasında fayda görüyorum.	239	5 %2,1	14 %5,9	32 %13,4	116 %48,5	72 %30,1	11,75	H0 reddedilir.
Bağımsız denetimden geçen finansal tablolardan daha çok fayda sağlıyoruz.	239	6 %2,5	13 %5,4	48 %20,1	106 %44,4	66 %27,6	11,07	H0 reddedilir.
Bağımsız denetimin vergi matrahının doğru beyanına ve/veya vergi incelemesinde eleştiri ile karşılaşma riskinin azalmasına etkisi vardır.	239	18 %7,5	57 %23,8	46 %19,2	83 %34,7	35 %14,6	3,10	H0 reddedilir.

Katılımcıların Verilen Ölçeğe Göre Kanaatlerini Belirttikleri İfadeler	Cevaplayan Katılımcı Sayısı	Kesinlikle katılmıyorum.	Katılmıyorum.	Ne katılıyorum ne de katılmıyorum.	Katılıyorum.	Kesinlikle katılıyorum.	Test İstatistiği Değeri (Z0)	Karar
Bağımsız denetim hizmeti kapsamında gerçekleştirilen çalışmaların sorunları tespit etmede yeterli olduğunu düşünüyorum.	239	5 %2,1	47 %19,7	72 %30,1	107 %44,8	8 %3,3	4,88	H0 reddedilir.
Bağımsız denetimi gerçekleştiren bağımsız denetçinin Türkiye Muhasebe Standartlarına göre düzenlenmiş mali tablolarda yer alan vergi karşılıkları kaleminin doğruluğundan sorumlu olduğunu düşünüyorum.	239	7 %2,9	41 %17,2	32 %13,4	124 %51,9	35 %14,6	7,72	H0 reddedilir.

Binom parametresi için hipotez sınaması analizi sonucuna bulunan 24 nolu tablodaki verilere göre; bağımsız denetim uygulamasına ilişkin ankete katılanların verilen ölçeğe göre kanaatlerini belirttikleri ifadeler için cevaplayıcıların verdikleri önem açısından anlamlı bir fark vardır. Bu ifadelerin tamamının önem derecesi istatistiksel olarak yüksektir.

24 nolu tablodaki verilere göre; ankete cevap veren şirketlerin bağımsız denetim uygulamasına ilişkin verdiği cevaplardan ankete katılanların;

1. %77'sinin bağımsız denetim hizmetinin kuruluşlarına getirdiği maliyetle aldıkları hizmetin faydasının örtüştüğünü,

2. %78,7'sinin kanuni zorunluluk olmasa dahi bağımsız denetim hizmeti alınmasında fayda gördüklerini,

3. %72'sinin bağımsız denetimden geçen finansal tablolardan daha çok fayda sağladıklarını,

4. %49,4'ünün bağımsız denetimin vergi matrahının doğru beyanına ve/veya vergi incelemesinde eleştiri ile karşılaşma riskinin azalmasına etkisi olduğunu,

5. %48,1'inin bağımsız denetim hizmeti kapsamında gerçekleştirilen çalışmaların sorunları tespit etmede yeterli olduğunu,

6. %66,5'inin bağımsız denetimi gerçekleştiren bağımsız denetçinin Türkiye Muhasebe Standartlarına göre düzenlenmiş mali tablolarda yer alan vergi karşılıkları kaleminin doğruluğundan sorumlu olduğunu

düşündükleri belirlenmiştir.

Diğer taraftan ankete katılanların bağımsız denetim uygulamasına ilişkin verdiği cevaplardan;

1. %30,1'inin bağımsız denetim hizmeti kapsamında gerçekleştirilen çalışmaların sorunları tespit etmede yeterli olduğuna,

2. %19,2'sinin bağımsız denetimin vergi matrahının doğru beyanına ve/veya vergi incelemesinde eleştiri ile karşılaşma riskinin azalmasına etkisi olduğuna

ilişkin ifadeler için "Ne katılıyorum ne de katılmıyorum." seçeneğini işaretlediği görülmüştür.

Her iki denetimi birlikte yaptıran 239 şirketin 207'si (%86,6'sı), bağımsız denetimi yasal zorunluluk olduğu için aldığını belirtmiş, buna karşın bunlardan 160'ının (%77,3'ünün) kanuni zorunluluk olmasa dahi bağımsız denetim hizmeti alınmasında fayda gördükleri anlaşılmıştır. Yapılan

anket sonucunda, fayda-maliyet analizi açısından değerlendirme yapıldığında, bağımsız denetim hizmeti için şirketlerin katlandıkları maliyetle aldıkları hizmetin faydasının örtüştüğü anlaşılmıştır.

Bununla birlikte, 239 şirketten, 52'si (%21,8'i) bağımsız denetim hizmeti kapsamında gerçekleştirilen çalışmaların sorunları tespit etmede yeterli olmadığını düşünmektedir. 72'sinin (%30,1'i) ise denetim yeterliliği konusunda olumlu ya da olumsuz bir görüşü olmadığı belirlenmiştir. Bu husus bağımsız denetimin kalitesi üzerinde düşünülmesi gerektiğini göstermektedir.

Yapılan araştırma ve anket sonucunda, şirketlerin bağımsız denetimden geçen finansal tablolardan daha çok fayda sağladıkları anlaşılmıştır. Bununla birlikte; bağımsız denetimi gerçekleştiren bağımsız denetçinin Türkiye Muhasebe Standartlarına göre düzenlenmiş mali tablolarda yer alan vergi karşılıkları kaleminde önemli bir yanlışlık olup olmadığını bağımsız denetim çalışmaları kapsamında vergi uzmanlığı olan meslek mensuplarından destek de almak suretiyle kontrol ettikleri, bu konunun doğruluğundan sorumlu oldukları; bunun bir sonucu olarak da bağımsız denetimin kurumlar vergisi matrahının doğru beyanına ve/veya vergi incelemesinde eleştiri ile karşılaşma riskinin azalmasına etkisi olduğu belirlenmiştir.

Tüm bunlarla birlikte, her iki denetimi birlikte yaptıranlardan tam tasdik denetimi ile bağımsız denetimin uygulamasını ve birbirlerine etkilerini birlikte değerlendirilmesine ilişkin ankette yer alan ifadelerle ilgili kanaatlerini verilen ölçeğe göre cevaplandırmaları istenmiştir. Ankete katılan ve verileri analiz edilen 239 şirketin tam tasdik ile bağımsız denetimin uygulamalarını birlikte değerlendirmelerine ilişkin bilgiler aşağıda Tablo 25'de verilmiştir.

Tablo 25: Tam Tasdik Denetimi ile Bağımsız Denetimin Uygulamasının Birlikte Değerlendirilmesi Sonucunda Elde Edilen Bilgiler

Katılımcıların Verilen Ölçeğe Göre Kanaatlerini Belirttikleri İfadeler	**Cevap Veren Şirketlerin Toplamı**	**Kesinlikle katılmıyorum.**	**Katılmıyorum.**	**Ne katılıyorum ne de katılmıyorum.**	**Katılıyorum.**	**Kesinlikle katılıyorum.**	**Test İstatistiği Değeri (Z0)**	**Karar**
Tam tasdik denetimi mali konularda ayrı bir uzmanlık gerektiren bir alan olup bağımsız denetimden farklıdır.	239	7 %2,9	5 %2,1	7 %2,9	113 %47,3	107 %44,8	13,66	H0 reddedilir.
Bağımsız denetim ile tam tasdik denetimini birlikte yaptıran bir şirketin yaptırdığı bağımsız denetim, tam tasdik denetiminin kalitesini olumlu etkiler.	239	7 %2,9	24 %10,0	45 %18,8	108 %45,2	55 %23,0	9,48	H0 reddedilir.
Tam tasdik denetimi yaptırmayı bir maliyete katlanmak olarak değil, işletmenin yaptırdığı bağımsız denetimin kalitesini arttıran bir işlem olarak görüyorum.	239	4 %1,7	25 %10,5	40 %16,7	112 %46,9	58 %24,3	10,00	H0 reddedilir.
Bağımsız denetim ile tam tasdik denetimini yapan denetçilerin aynı denetim grubuna mensup olması durumunda da bağımsız denetçilerin / YMM'lerin bağımsızlıklarını koruyabildiklerini düşünüyorum.	239	18 %7,5	42 %17,6	54 %22,6	108 %45,2	17 %7,1	4,78	H0 reddedilir.

Binom parametresi için hipotez sınaması analizi sonucuna bulunan 25 nolu tablodaki verilere göre; tam tasdik denetimi ile bağımsız denetimin uygulamasının birlikte değerlendirilmesine ilişkin ankete katılanların verilen ölçeğe göre kanaatlerini belirttikleri ifadeler için cevaplayıcıların verdikleri önem açısından anlamlı bir fark vardır. Bu ifadelerin tamamının önem derecesi istatistiksel olarak yüksektir.

25 nolu tablodaki verilere göre; ankete cevap veren şirketlerin tam tasdik ile bağımsız denetim uygulamalarını birlikte değerlendirilmesine ilişkin verdiği cevaplardan ankete katılanların;

1. %92,1'inin tam tasdik denetiminin mali konularda ayrı bir uzmanlık gerektiren bir alan olup bağımsız denetimden farklılığı bulunduğunu,

2. %68,2'sinin bağımsız denetim ile tam tasdik denetimini birlikte yaptıran bir şirketin yaptırdığı bağımsız denetimin, tam tasdik denetiminin kalitesini olumlu etkilediğini,

3. %71,1'inin tam tasdik denetimi yaptırmayı bir maliyete katlanmak olarak değil, işletmenin yaptırdığı bağımsız denetimin kalitesini arttıran bir işlem olarak gördüklerini,

4. %52,3'ünün bağımsız denetim ile tam tasdik denetimini yapan denetçilerin aynı denetim grubuna mensup olması durumunda da bağımsız denetçilerin/YMM'lerin bağımsızlıklarını koruyabildiklerini,

düşündükleri belirlenmiştir.

Diğer taraftan, ankete cevap veren şirketlerin tam tasdik ile bağımsız denetim uygulamalarının birlikte değerlendirilmesine ilişkin verdiği cevaplardan ankete katılanların;

1. %18,8'inin bağımsız denetim ile tam tasdik denetimini birlikte yaptıran bir şirketin yaptırdığı bağımsız denetimin, tam tasdik denetiminin kalitesine olumlu etkisi olduğuna,

2. %16,7'sinin tam tasdik denetimi yaptırmayı bir maliyete katlanmak olarak değil, işletmenin yaptırdığı bağımsız denetimin kalitesini arttıran bir işlem olarak gördüklerine,

3. %22,6'sının bağımsız denetim ile tam tasdik denetimini yapan denetçilerin aynı denetim grubuna mensup olması durumunda da bağımsız denetçilerin/YMM'lerin bağımsızlıklarını koruduklarına

ilişkin ifadeler için "Ne katılıyorum ne de katılmıyorum." seçeneğini işaretlediği görülmüştür.

Yapılan araştırma ve anket sonucunda, tam tasdik denetiminin mali konularda ayrı bir uzmanlık gerektirdiği ve bağımsız denetimden farklı olduğu anlaşılmıştır. Her iki denetimin şirketlerde aynı anda yapılmasının her iki denetim kapsamında yapılan çalışmaları genellikle olumlu yönde etkilediği belirlenmiştir.

Diğer taraftan, her iki denetimi yapan denetçilerinin aynı denetim grubuna mensup olması durumunda bağımsız denetçilerin/YMM'lerin bağımsızlıklarını koruyabildikleri anlaşılmıştır. Ancak ankete verdikleri cevapları değerlendirilen 239 şirketin, %25,1'inin bunun aksini düşünmesi ve %22,6'sının bu konuya ilişkin olumlu ya da olumsuz bir kanaatinin olmaması, esasen denetimde bağımsızlık gibi hassas bir konuda sıkıntı olduğuna işaret etmektedir.

a) Tam Tasdik ve Bağımsız Denetim Hizmetlerinin Faydasına İlişkin Değerlendirmeleri

Önceki bölümlerde belirtilen binom parametresi için hipotez sınaması analizi yapılmak suretiyle ankete katılan her iki denetim hizmetinden yararlanan 239 şirketin tam tasdik ve bağımsız denetim uygulamalarını birlikte değerlendirmeleri sonucunda şirketlerinin her iki denetime ihtiyaçları olup olmadığına yönelik kanaatleri ile istatiksel hesaplamalara ilişkin bilgiler aşağıda Tablo 26'da verilmiştir.

Tablo 26: Tam Tasdik ve Bağımsız Denetim Uygulamalarının Birlikte Değerlendirilmesi Sonucunda Şirketlerin Bu Denetime İhtiyaçlarına Yönelik Bulgular

Katılımcıların Verilen Ölçeğe Göre Kanaatlerini Belirttikleri İfadeler	**Cevap Veren Şirketlerin Toplamı**	**Kesinlikle katılmıyorum.**	**Katılmıyorum.**	**Ne katılıyorum ne de katılmıyorum.**	**Katılıyorum.**	**Kesinlikle katılıyorum.**	**Test İstatistiği Değeri (Z0)**	**Karar**
Tam tasdik denetimi şirketlerin denetim ihtiyacını karşılamaktadır, bağımsız denetime gerek yoktur.	239	67 %28,0	113 %47,3	27 %11,3	27 %11,3	5 %2,1	-10,17	H0 reddedilir.
Bağımsız denetim, tam tasdik denetimine alternatif değildir. Fonksiyonları farklıdır. İki hizmeti de aynı anda almanın şirkete faydası olacaktır.	239	4 %1,7	14 %5,9	19 %7,9	120 %50,2	82 %34,3	12,41	H0 reddedilir.
Bir kuruluş bağımsız denetim hizmeti alıyorsa tam tasdik denetimine gerek yoktur. Çünkü bağımsız denetim, vergi denetiminden daha kapsamlı güvence sağlayan bir hizmettir.	239	59 %24,7	123 %51,5	26 %10,9	24 %10,0	7 %2,9	-10,35	H0 reddedilir.

Binom parametresi için hipotez sınaması analizi sonucuna bulunan 26 nolu tablodaki verilere göre; tam tasdik denetimi ile bağımsız denetim uygulamasının birlikte değerlendirilmesi sonucunda şirketlerin bu denetimlere ihtiyaçları olup olmadığına ilişkin ankete katılanların verilen ölçeğe göre kanaatlerini belirttikleri ifadeler için cevaplayıcıların verdikleri önem açısından anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiştir. Bu ifadelerin tamamının önem derecesi istatistiksel olarak yüksektir.

26 nolu tablodaki verilere göre ankete katılanların;

1. %75,3'ünün "Tam tasdik denetimi şirketlerin denetim ihtiyacını karşılamaktadır, bağımsız denetime gerek yoktur.",

2. %76,2'sinin "Bir kuruluş bağımsız denetim hizmeti alıyorsa tam tasdik denetimine gerek yoktur. Çünkü bağımsız denetim, vergi denetiminden daha kapsamlı güvence sağlayan bir hizmettir."

ifadelerine katılmadıkları belirlenmiştir. Bununla birlikte ankete katılanların;

1. %11,3'ünün "Tam tasdik denetimi şirketlerin denetim ihtiyacını karşılamaktadır, bağımsız denetime gerek yoktur.",

2. %10,9'unun "Bir kuruluş bağımsız denetim hizmeti alıyorsa tam tasdik denetimine gerek yoktur. Çünkü bağımsız denetim, vergi denetiminden daha kapsamlı güvence sağlayan bir hizmettir."

ifadelerine "Ne katılıyorum ne de katılmıyorum." seçeneğini işaretlediği görülmüştür.

Bu cevaplara paralel olarak ankete katılanların %84,5'inin "Bağımsız denetim, tam tasdik denetimine alternatif değildir. Fonksiyonları farklıdır. İki hizmeti de aynı anda almanın şirkete faydası olacaktır." ifadesine katıldıkları belirlenmiştir.

Diğer taraftan, ankete katılanların tam tasdik ve bağımsız denetim hizmetlerinin şirketlerine faydasına yönelik birden fazla seçenekli soruya verdikleri cevaplardan hareketle ulaştığımız değerlendirmelerine ilişkin bilgiler aşağıda Tablo 27'de verilmiştir.

Tablo 27: Ankete Katılanların Tam Tasdik ve Bağımsız Denetim Hizmetlerinin Şirketlerine Faydasına Yönelik Değerlendirmelerine İlişkin Bilgiler

Katılımcılarım Doğru Olduğunu Düşündüklerini İşaretlemeleri İstenilen İfadeler	**İşaretleyen Şirket Sayısı**	**Yüzde %**
Tam tasdik denetim hizmetinden daha fazla fayda elde edildiğini düşünüyorum.	26	10,9
Bağımsız denetim hizmetinden daha fazla fayda elde edildiğini düşünüyorum.	11	4,6
Her iki denetim hizmetinden de fayda elde edildiğini düşünüyorum.	197	82,4
Her iki denetim hizmetinden de fayda elde edilmediğini düşünüyorum.	5	2,1
Cevaplayan Toplam Şirket Sayısı	**239**	**100,0**

27 nolu tablodaki verilerden görüleceği üzere ankete katılan her iki denetim hizmetinden yararlanan 239 şirketin, %82,4'ü (197 şirket) her iki denetim hizmetinden de fayda elde edildiğini, %10,9'u (26 şirket) tam tasdik denetim hizmetinden, %4,6'sı (11 şirket) ise bağımsız denetim hizmetinden daha fazla fayda elde edildiğini düşünmektedir. Bununla birlikte %2,1'i (5 şirket) ise her iki denetim hizmetinden de fayda elde edilmediği kanaatine sahiptir.

Bu sorumuza analiz dışı bırakılan 10 şirketin cevapları da dahil edildiğinde ankete katılan 249 şirketin yöneticilerinin, %80,3'ü (200 şirket) her iki denetim hizmetinden de fayda elde edildiğini, %10,4'ü (26 şirket) tam tasdik denetim hizmetinden, %6,4'ü (16 şirket) ise bağımsız denetim hizmetinden daha fazla fayda elde edildiğini düşünmektedir. Bununla birlikte %2,8'i (7 şirket) ise her iki denetim hizmetinden de fayda elde edilmediği kanaatine sahiptir.

b)Ankete Katılanların "Tam tasdik denetimi şirketlerin denetim ihtiyacını karşılamaktadır, bağımsız denetime gerek yoktur." İfadesine Yönelik Değerlendirmelerinin Sebeplerine İlişkin Bilgiler

Ankete katılan ve her iki denetim hizmetinden yararlanan 239 şirketin "Tam tasdik denetimi şirketlerin denetim ihtiyacını karşılamaktadır, bağımsız denetime gerek yoktur." ifadesine yönelik değerlendirmelerinin sebepleri de kendilerine sorulmuş ve bu soruya cevap verenlerin sayılarına ilişkin icmal aşağıda Tablo 28'de verilmiştir.

Tablo 28: Ankete Katılan Her İki Denetim Hizmetinden Yararlananların "Tam tasdik denetimi şirketlerin denetim ihtiyacını karşılamaktadır, bağımsız denetime gerek yoktur." İfadesine Yönelik Değerlendirmelerinin Sebeplerine İlişkin Açıklama Yapanların İcmali

Verilen Ölçekler	**Cevap Veren Şirket Sayısı**	**Neden Belirtenlerin Sayısı**
Kesinlikle katılmıyorum.	67	39
Katılmıyorum.	113	71
Ne katılıyorum ne de katılmıyorum.	27	10
Katılıyorum.	27	10
Kesinlikle katılıyorum.	5	4
Cevaplayan Toplam Şirket Sayısı	**239**	**134**

(a) "Katılmıyorum/Kesinlikle katılmıyorum" Seçeneklerini Tercih Edenlerin Gerekçeleri

Ankette yer alan söz konusu ifade için "Katılmıyorum / Kesinlikle katılmıyorum" seçeneklerini işaretleyenlerin gerekçeleri aşağıda özetle verilmiştir:

1. Bağımsız denetim ile tam tasdik denetimi farklı amaçlar için kullanılmakta ve buna paralel olarak, denetlenen şirketlere farklı farklı faydalar sağlamaktadır. Öncelikle, her iki denetim de farklı bakış açıları ile farklı yöntemler kullanmaktadır. Dolayısıyla, bağımsız denetim, tam tasdik denetimine alternatif değildir. Fonksiyonları farklıdır, iki hizmeti de aynı anda almanın şirkete faydası vardır.

2. Tam tasdik denetiminde VUK çerçevesinde Tek Düzen Hesap Planına göre düzenlenmiş mali tablolar denetlenir. Bağımsız denetimde ise uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu TMS/TFRS'ye göre hazırlanmış finansal tablolar denetlenmektedir. Dolayısıyla her iki denetimin denetlediği mali tabloların muhasebe standartları farklıdır.

3. Her iki denetimin dayandığı denetim standartları farklıdır.

4. Tam tasdik ile bağımsız denetim birbirinden tamamen farklıdır ancak bu hizmetler birbirinin tamamlayıcısıdır. Bir denetim hizmetinin diğerinin yerine geçmesi, bağlı oldukları ilkeler ve uygulama standartları açısından mümkün değildir. Sağlam bir kurumsal yapı için bu hizmetler bir zorunluluktur.

5. Tam tasdik denetimi şirketlerin işlemlerinin vergi mevzuatına uyumuna yönelik kurumlar/gelir vergi matrahının, bağımsız denetim ise mali tablo kalemlerinin doğruluğuna yönelik güvence verir.

6. Bağımsız denetim raporu ile tam tasdik denetim raporunun çıkar tarafları farklıdır. İki denetim farklı gereksinimleri karşılamaktadır.

7. Tam tasdik denetiminin uluslararası kabul edilebilirliği yoktur. Bağımsız denetimde ise tersi geçerlidir. Tam tasdik denetimini vergi idaresi dikkate almaktadır. Uluslararası muhasebe/raporlama standartlarına uyumlu TMS/TFRS kapsamında yapılan denetimin, standartları gereği yabancı yatırımcılar, daha şeffaf ve karşılaştırılabilir bulduğundan bağımsız denetim raporunu tercih etmektedir. Bu durum SPK mevzuatı kapsamında Borsada işlem görme hedefinde olan şirketler için de geçerlidir. Bu nedenle bağımsız denetim gereklidir.

8. Bağımsız denetimden geçen mali tablolar şirketin gerçek durumunu daha net gösterir. Tam tasdik temel olarak vergi süreçlerine yönelik iken, bağımsız denetim şirketin tüm varlıkları ve kaynaklarına ilişkin tüm süreçleri içermektedir. İki denetimin de kesiştiği ortak bir alan olmakla birlikte, esas denetim alanları birbirinden farklıdır. Ortaklar, yatırımcılar, bankalar, müşteriler, tedarikçiler vs. daha çok bağımsız denetim raporunun finansal bilgileri ve bulguları ile ilgilenirler. Kredi alma kolaylığı açısından bağımsız denetim daha etkilidir. Ayrıca yurtdışı bankalar bağımsız denetim raporunu aramaktadır.

9. Farklı denetim kurumlarının ayrı ayrı her iki denetimi şirkete yapmasının ayrı ayrı faydaları olmaktadır.

10. Tam tasdik zorunluluk nedeniyle yapılıyor. Tam tasdik yerine bağımsız denetimin yapılması daha faydalıdır. Bağımsız denetim şirketlerin finansal risklerinin doğru hesaplanmasını sağlamaktadır.

11. Bağımsız denetim çalışmalarında grubun yurtiçi-yurtdışı konsolide finansal tablo bilgilerine ulaşabilirken tam tasdik denetimi şirkete özel kalmaktadır.

12. Çokuluslu ve SPK'ya tabi şirketlerde, uluslararası kredibilitelerini artırmaları ve finansal tablolarında güvenilir tahmin ve analiz yapılmasını sağlamaları için bağımsız denetim gereklidir.

13. Tam tasdik denetiminin şirketlerin denetim ihtiyacını tam anlamı ile zaman ayrılması ve deneyim anlamında karşılayamadığı düşünülmektedir.

(b) "Ne Katılıyorum Ne de Katılmıyorum" Seçeneğini Tercih Edenlerin Gerekçeleri

Ankette yer alan söz konusu ifade için "Ne Katılıyorum Ne de Katılmıyorum" seçeneğini işaretleyenlerin gerekçeleri özetle aşağıda verilmiştir:

1. Bağımsız denetim raporları ne VUK'nunca ne de diğer paydaşlar tarafından (vergi daireleri, satıcılar, bankalar) dikkate alınmamaktadır.

2. VUK'un ve ikincil düzenlemeleri doğrultusunda hazırlanan mali tabloların, uluslararası muhasebe/raporlama standartlarına uyumlu TMS/TFRS ile tam uyumlu olmadıkça tam tasdik denetiminin uluslararası arenada kabul edilebilirliği olmayacaktır. Bu nedenle şirketler bağımsız

denetim yaptırmak zorundadır. Artık şirketlerin iki ayrı tablo değil tek bir finansal tablosu olması gerektiği belirtilmiştir.

3. Şirketin iç denetim mekanizmasının güçlü olması durumunda bunun mümkün olabileceği belirtilmiştir.

4. Tam tasdik ile bağımsız denetimin ülkemizdeki uygulama alanları farklı olduğundan iki ayrı mekanizmadan biri kaldırılarak tek çatı altında toplanmasının daha iyi olacağı belirtilmiştir. Tam tasdik denetimi yapan YMM'nin aynı zamanda bağımsız denetim raporunu da düzenleyerek daha da etkili olacağı ifade edilmiştir.

5. Tam tasdik ve bağımsız denetimin Devlet önünde hiçbir bağlayıcılığı olmadığı; sorumluluğun tamamıyla şirketlerinde olduğu belirtilmiştir.

6. Tam tasdik denetimi aynı zamanda danışmanlık ve olası hatayı önleme hizmeti vermektedir. Bağımsız denetim ise var olan durumu rapor etmektedir.

7. Tam tasdik denetim standartları, bağımsız denetim standartları gibi olmadığıdan bu seçenek tercih edilmiştir.

(c) "Katılıyorum/Kesinlikle katılıyorum" Seçeneklerini Tercih Edenlerin Gerekçeleri

Ankette yer alan söz konusu ifade için "Katılıyorum / Kesinlikle katılıyorum" seçeneklerini işaretleyenlerin gerekçeleri özetle aşağıda verilmiştir:

1. Tam tasdik ile bağımsız denetimin hiçbir farkı yoktur. Tam tasdik denetimi şirketlerin denetim ihtiyacını karşılamaktadır, bağımsız denetime gerek yoktur. Bu durum şirketlerin uluslararası arenada işlerinin bulunması durumunda değişecektir.

2. Şirket, bağımsız denetim hizmetinden fayda elde etmemektedir.

3. Halka açık olmayan firmalar için bağımsız denetim çok gerekli değildir.

4. Tam tasdik denetimi vergi mevzuatına uyum açısından faydalı görülmekte ancak bağımsız denetim resmi kurumlar ile uluslararası ilişkilerde daha çok kullanılmaktadır. Şirketler, bağımsız denetim tarafından hazırlanan mali tablolarını etkin bir şekilde kullanmamaktadır. Burada en önemli etken, mevzuatın yabancı kaynaklardan çeviri olmasından, ülke piyasa şartları ile örtüşmemesinden kaynaklanmaktadır.

5.Türkiye'de bağımsız denetim şirketlerinin/denetçilerinin yetkinliği konusu şüpheli olduğundan bağımsız denetime gerek görmediğinden bu seçenek tercih edilmiştir.

6. VUK düzenlemelerine göre şirketlerin vergi ödemesinden dolayı ya mevzuat uyumu sağlanmalı ya da tam tasdik denetimine uluslararası yeterlilik sağlanmalıdır.

7. Mevcut bağımsız denetim uygulaması muhasebe uygulamaları ile örtüşmemektedir.

8. Tam tasdik denetimi ağırlıklı vergilendirme ile ilgilenirken, bağımsız denetim ise şirketin sunduğu finansal tabloların ve performansın gerçekleri yansıtıp, yansıtmadığını ortaya koymaktadır.

9. Bir işletmenin gerçekleştirmiş olduğu işlemlerin tamamı vergisel etkiye sahiptir. Dolayısıyla K.V. tam tasdik işlemlerine yönelik denetim çalışmalarında işlemlerin vergi mevzuatına uygunluğu sağlanmaya çalışılmaktadır. Bağımsız denetimde ise bu kadar geniş çaplı denetim çalışması bulunmamaktadır.

c) Ankete Katılanların "Bağımsız denetim, tam tasdik denetimine alternatif değildir. Fonksiyonları farklıdır. İki hizmeti de aynı anda almanın şirkete faydası olacaktır." İfadesine Yönelik Değerlendirmelerinin Sebeplerine İlişkin Bilgiler

Ankete katılan ve her iki denetim hizmetinden yararlanan 239 şirketin "Bağımsız denetim, tam tasdik denetimine alternatif değildir. Fonksiyonları farklıdır. İki hizmeti de aynı anda almanın şirkete faydası olacaktır." ifadesine yönelik değerlendirmelerinin sebepleri de kendilerine sorulmuş ve bu soruya cevap verenlerin sayılarına ilişkin icmal aşağıda Tablo 29'da verilmiştir.

Tablo 29: Ankete Katılan Her İki Denetim Hizmetinden Yararlananların "Bağımsız denetim, tam tasdik denetimine alternatif değildir. Fonksiyonları farklıdır. İki hizmeti de aynı anda almanın şirkete faydası olacaktır." İfadesine Yönelik Değerlendirmelerinin Sebeplerine İlişkin Açıklama Yapanların İcmali

Verilen Ölçekler	**Cevap Veren Şirket Sayısı**	**Neden Belirtenlerin Sayısı**
Kesinlikle katılmıyorum.	4	2
Katılmıyorum.	14	6
Ne katılıyorum ne de katılmıyorum.	19	6
Katılıyorum.	120	39
Kesinlikle katılıyorum.	82	45
Cevaplayan Toplam Şirket Sayısı	**239**	**98**

(a) "Katılmıyorum/Kesinlikle katılmıyorum" Seçeneklerini Tercih Edenlerin Gerekçeleri

Ankette yer alan söz konusu ifade için "Katılmıyorum / Kesinlikle katılmıyorum" seçeneklerini işaretleyenlerin gerekçeleri özetle aşağıda verilmiştir:

1. Bu denetim hizmetlerinden fayda elde edilmemektedir/faydası kısıtlıdır.

2. Tam tasdik denetimi VUK uygulamalarına yönelik, bağımsız denetim ise TMS uygulamalarına yönelik, bu açıdan bu haliyle birbirinin alternatifi değildir. Bundan dolayı da şirkete faydası kısıtlıdır.

3. İki hizmet aynı anda alınırsa farklı farklı mali tablolar çıkmaktadır. Çünkü hesaplama şekilleri farklıdır. İkisinden birisinin uygulanması daha doğru olacaktır. Bankalar her iki raporu da almakta, ikisi arasında fark olduğu için sürekli sorular sormaktadır. Bu durum çok zaman kaybettirmektedir. Bir an önce ikisi birleştirilip tek mali rapora geçilmelidir.

(b) "Ne Katılıyorum Ne de Katılmıyorum" Seçeneğini Tercih Edenlerin Gerekçeleri

Ankette yer alan söz konusu ifade için "Ne Katılıyorum Ne de Katılmıyorum" seçeneğini işaretleyenlerin gerekçeleri özetle aşağıda verilmiştir:

1. Tam tasdik denetimi, vergi değerleme hükümleri TMS/TFRS değerleme hükümlerine uygun hale getirilirse alternatif olarak değil bağımsız denetime destek olabilir.

2. Uluslararası bir şirket değil iseniz sonuç değişmiyor. Ek bir külfete katlanılıyor. Bağımsız denetim tam tasdik denetiminin alternatifi değildir, ancak ek faydasının olacağı konusunda kararsız kalındığı belirtilmiştir.

3. Bağımsız denetimin kredi kuruluşları için yapılıyor kalıbından çıkması ve VUK ile uyumlu olması gerekmektedir.

4. Vergi sistemi değiştirilirse tam tasdik denetimine gerek kalmayacağı belirtilmiştir.

(c) "Katılıyorum/Kesinlikle katılıyorum" Seçeneklerini Tercih Edenlerin Gerekçeleri

Ankette yer alan söz konusu ifade için "Katılıyorum / Kesinlikle katılıyorum" seçeneklerini işaretleyenlerin gerekçeleri özetle aşağıda verilmiştir:

1.Her iki denetim uygulamada farklı alanlara bakıyor. Kullanım alanları/fonksiyonları farklıdır. Birbirini destekler/tamamlayıcı nitelikte olduğu düşünülmektedir. Her iki denetimin yapılması faydalı bulunmaktadır. Bununla birlikte, her iki denetimin aynı denetim şirketi tarafından yapılması durumunda şirketlerin denetimden kaynaklanan iş yükünün de biraz daha hafifleyebileceği belirtilmiştir. .

2.VUK hesap düzeni ile TFRS hesap düzeni birbirine yaklaştırılmadığı sürece, iki ayrı denetim hizmeti almak firmaların lehine olacaktır. Bununla birlikte, mali kayıtların TMS/TFRS standartlarına uygun tutulması zorunlu hale gelmesi durumda tek raporlamanın (bağımsız denetim raporu) yeterli olacağı ifade edilmiştir. Buna benzer şekilde, hukuki statüleri konsolide olursa birinin yeterli olacağı belirtilmiştir.

3. Tam tasdik denetimi şirketin vergiyle ilgili yasal sorumlulukları noktasında tam bir kontrol sağlarken, bağımsız denetim ise paydaşların doğru bilgilere dayanılarak şirketin mali durumu ve geleceğe yönelik beklentilerini daha iyi analiz etmesini sağlar. Her ikisinin de konsepti ayrıdır. Bakış açıları birbirinden farklıdır. Tam tasdik raporu, şirketlere bağımsız denetim raporu kadar her alanda detaylı bilgi vermez. Bağımsız denetim raporu ise şirketleri vergisel anlamda tam tasdik raporu kadar detaylı incelemez, esas olarak mali tablo kalemlerinin gerçeğe uygun gösterilmesiyle ilgilenmektedir. Ancak ücreti işletme tarafından ödenen bir denetimin (tam tasdik/bağımsız denetim), işletmenin misyon, vizyon ve gelecek kaygılarıyla şekilleneceği belirtilmiştir.

4. Her iki denetim şirketin kaynaklarını tüm açılardan (sadece vergi değil) doğru yönetmesine yardımcı olur. Ancak bunun alanında yetkin denetim şirketleriyle çalışılması durumunda mümkün olabileceği belirtilmiştir.

5.Her iki denetimde farklı muhasebe ve denetim standartlarına göre işlem yapılmaktadır. Gider hesaplanması, karşılık ayrılması, gerçeğe uygun ve zaman etkilerinden arındırılmış olması nedeniyle farklılıklar bulunmaktadır. Bu durum farklı mali tabloların oluşmasına sebep olmaktadır.

6. Vergi mevzuatının karışık ve değişken olması sebebiyle bu konu ayrı bir uzmanlık konusudur. Bağımsız denetim çalışmalarında tam tasdik konularına daha yüzeysel girilmektedir.

7. Uygulama olarak VUK'a göre hazırlanan mali tabloların denetimi ile TFRS'ye göre hazırlananın denetiminin farklı uzmanlık alanlarını içermesinden kaynaklıdır.

8. İki farklı doğrulama ile mali tabloların daha güvenli olduğu belirtilmiştir.

9. Bağımsız denetim ekibinin vergi kanunları hakkında bilgi eksikliği bulunmaktadır.

10. Her iki denetim de finansal tablolara yaklaşımı ve analizi ile paydaşlara daha farklı ışık tutar, iç denetimin kalitesini arttırır.

11. Sektörün ve şirketin dinamiklerine hakim bir bağımsız denetim, tam tasdik gibi şirketin iç aksiyonlarını düzeltmenin ve öngörülerin yanında, şirketin kurumlara ve sermaye piyasalarına oluşan duruşunu olgunlaştırır ve finansman maliyetleri, açıklanabilirlik gibi yatırım faaliyetlerini daha net çizgilerle sunar. Bağımsız denetim, yabancı kaynak sağlamayı kolaylaştırır.

12. Tam tasdik denetimi, vergi ve vergi uygulamaları yönünden vergi teşkilatına karşı hükümler içerirken bağımsız denetim firma ortaklarına, kredi kuruluşlarına ve/veya sektöre yatırım yapmak isteyen yatırımcılara fikir vermektedir. Şirketin işlemlerinin hem muhasebe standartlarına (TMS/TFRS) uygunluğu hem de vergisel düzenlemelere uyumunun eş zamanlı olarak farklı perspektiflerden değerlendirilmesi gerekir.

13. Bağımsız denetim çerçevesinde hazırlanan mali tabloların, şirketin gerçek mali durumunu daha iyi yansıtması sebebiyle; mali tablo okuyucuları, iç ve dış müşterileri, finans dünyası vb. alanlarda daha itibarlı hareket edilmesini olanaklı kılarak şirketin maliyet minimizasyonunda katkı sağlayacaktır.

14. Bağımsız denetimden geçmiş mali tablolar uluslararası raporlama standartlarına göre yapıldığı için yabancı mali tablo okuyucuları (ulusal ve yabancı bankalar, borsalar, fonlar, vs) nezdinde kredibiliteye sahiptir. Uluslararası alanda faaliyet gösteren veya gösterecek olan firmaların bağımsız denetime ihtiyacı vardır. Tam tasdik denetiminden geçmiş mali tablolar bu ihtiyacı karşılamamaktadır.

15. Fonksiyonları ayrı olsa da her iki hizmetin birleştirilerek tek rapor ile ve tek denetim şirketinden alınması daha verimli olur. Tek şart bağımsızlığın güçlendirilmesi, denetim şirketinin kamuya ve denetlediği şirkete karşı sorumluluklarının artırılması gerekir. Örneğin: denetim ücretini ödeyen denetimi alan şirket olmamalıdır. KGK şirketlerden belirli kriterler dahilinde şirketlerden ödenek almalı ve denetim şirketini kendisi görevlendirmeli, ücreti kendisi ödemelidir.

16. İki hizmetin dayandığı esaslar ve uygulama hükümleri birbirinden farklı olup, paralel çalıştıkları kanaati ifade edilmiştir. Bir hizmetin diğerinin yerine geçmesi, bağlı oldukları ilkeler ve uygulama standartları açısından mümkün değildir. Ancak sağladıkları fayda paralel olup, şirkete her açıdan katkı sağladıkları bir gerçektir.

17. Mevcut mevzuat düzenlemelerine göre iki denetim türü de zorunludur.

d) Ankete Katılanların "Bir kuruluş bağımsız denetim hizmeti alıyorsa tam tasdik denetimine gerek yoktur. Çünkü bağımsız denetim, vergi denetiminden daha kapsamlı güvence sağlayan bir hizmettir." İfadesine Yönelik Değerlendirmelerinin Sebeplerine İlişkin Bilgiler

Ankete katılan ve her iki denetim hizmetinden yararlanan 239 şirketin "Bir kuruluş bağımsız denetim hizmeti alıyorsa tam tasdik denetimine gerek yoktur. Çünkü bağımsız denetim, vergi denetiminden daha kapsamlı güvence sağlayan bir hizmettir." ifadesine yönelik değerlendirmelerinin sebepleri de kendilerine sorulmuş ve bu soruya cevap verenlerin sayılarına ilişkin icmal aşağıda Tablo 30'da verilmiştir.

Tablo 30: Ankete Katılan Her İki Denetim Hizmetinden Yararlananların "Bir kuruluş bağımsız denetim hizmeti alıyorsa tam tasdik denetimine gerek yoktur. Çünkü bağımsız denetim, vergi denetiminden daha kapsamlı güvence sağlayan bir hizmettir." İfadesine Yönelik Değerlendirmelerinin Sebeplerine İlişkin Açıklama Yapanların İcmali

Verilen Ölçekler	Cevap Veren Şirket Sayısı	Neden Belirtenlerin Sayısı
Kesinlikle katılmıyorum.	59	36
Katılmıyorum.	123	50
Ne katılıyorum ne de katılmıyorum.	26	8
Katılıyorum.	24	3
Kesinlikle katılıyorum.	7	1
Cevaplayan Toplam Şirket Sayısı	**239**	**98**

(a) "Katılmıyorum/Kesinlikle katılmıyorum" Seçeneklerini Tercih Edenlerin Gerekçeleri

Ankette yer alan söz konusu ifade için "Katılmıyorum / Kesinlikle katılmıyorum" seçeneklerini işaretleyenlerin gerekçeleri özetle aşağıda verilmiştir:

1. Tam tasdik denetiminin kapsamı bağımsız denetimden çok daha farklıdır ve işlemlerin vergisel boyutuna odaklanır. Vergi mevzuatının karışık ve değişken olması sebebiyle tam tasdik denetimi ayrı bir uzmanlık gerektirir. Bağımsız denetim ise finansal tabloların tüm yönleri ile gerçeği yansıtıp yansıtmadığının rapor halinde sunulmasıdır. Tam tasdikte ise VUK'a göre vergi matrahının doğru olup olmadığının belirlenmesi amacı vardır. Sonuç olarak farklı amaçlara/fonksiyonlara hizmet eden denetimlerdir. Şirketler her iki denetime de ihtiyaç duymaktadır.

2. İkisi de farklı standartlara göre ve farklı amaçlar için hazırlandığından ikisinin de aynı anda alınması faydalı olacaktır. Her iki denetim birbirine paralel çalışmaktadır. Vergi denetiminin amaç, konu ve yöntemleri daha farklıdır. Her iki denetim, tek bir denetim olarak tanımlanmadıkça her iki hizmete de ayrı ayrı ihtiyaç vardır.

3. İki süreç de birbirleriyle ne kadar iç içe bir yapıya sahip olsa da vergi politikasının ve finansalların gerçeğe uygunluğunu kontrolü açısından iki denetim yapısı da şirketin sağlıklı yapısı için ayrı ayrı gereklidir.

4. Her ikisinin de baktığı çerçevede farklılıklar bulunmaktadır. Eğer bu farklar azaltılırsa, birbirini ikame etmek üzere kullanılabilir. Bunun için gerekli yasa ve ikincil düzenlemelerin değişmesi gereklidir. Sonuç olarak tam tasdik VUK uygulamalarına yönelik, bağımsız denetim ise TMS

uygulamalarına yönelik olup, bu iki mevzuatın birbiri ile uyumlu hale getirilmediği sürece böyle olacaktır.

5. Bağımsız denetim çerçevesinde TFRS'ye göre hazırlanan mali tablolar ile VUK düzenlemelerine göre hazırlanan mali tablolar arasında standartlar bakımından önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu durum önceden tespit edilmesi gereken olası vergi risklerinin tespitinde eksiklikler yaratabilir. Sonuç olarak her ikisinin denetim ve muhasebe standartları farklıdır.

6. Bağımsız denetim raporu hazırlanırken önemli vergi hususlarına da bakılır ve şirketin vergi riskleri de göz önüne alınır ama bu çalışma oldukça yüzeyseldir ve tam tasdik denetimi kadar detaylı bir çalışma değildir. Bu nedenle bağımsız denetim ekibi vergi mevzuatına göre detaylı/yeterli denetim yapmazlar. Buna karşın tam tasdik raporunu düzenleyen YMM müştereken sorumlu olarak güvence sağlamaktadır. Bağımsız denetim ise vergi mevzuatı açısından tam bir güvence sağlamaz.

7. Tam tasdik denetimi, mali tabloların daha güvenilir olması açısından bağımsız denetim tarafından onaylanacak verilerin güven düzeyini arttırmaktadır.

8. Mevcut mevzuat düzenlemelerine göre şirketleri için her iki denetim türünün de zorunlu olduğu belirtilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı süreçlerinde tam tasdik raporunu kullanmaktadır.

9. Bağımsız denetim raporu, yabancı kaynak sağlamada faydalıdır.

10. Tam tasdik denetiminin aynı zamanda şirketlerin alacağı kritik ve anlık kararlara ışık tuttuğu düşünülmektedir. Tam tasdikin vergi ve buna bağlı operasyonel (üretim, satış, dağıtım vb.) süreçlerin planlanması, doğru yönetilmesine önemli ölçüde katkısı vardır. Bağımsız denetim sonuç odaklı olup, tam tasdik uygulama odaklıdır. Tam tasdik denetimi aylık ve vergisel hataları anında düzeltmeye daha müsaittir. Oysa bağımsız denetim, takvim yılı bittikten sonra oluşan mali tabloların üzerinden hareketle işlem yapmakta; tam tasdik denetimi gibi sistemin kurulmasında ve işlemlerin yürütülmesinde etkin değildir. Sonuç olarak bağımsız denetim sonradan yapılan bir denetimdir.

11.Bağımsız denetim vergi mevzuatına hakim değil, vergi planlaması ya da stratejisinin oluşturulmasında da etkisiz kalıyor. Vergi, bağımsız denetime bırakılamayacak kadar karmaşık bir mevzuat içeriyor.

12. Bağımsız denetim vergi mevzuatına göre hazırlanıp onaylanmış mizan üzerinden denetim çalışmasını yapmakta, bu mizanı TFRS'ye uyumlu hale getirmekte ve sonrasında buna göre bir kar-zarar sonucu çıkarmaktadır.

13. Tam tasdik, şirketin vergi/kamu idaresi ilişkisine yoğunlaşır. Bağımsız denetim başta hissedarlar olmak üzere tüm paydaşlara yöneliktir.

(b) "Ne Katılıyorum Ne de Katılmıyorum" Seçeneğini Tercih Edenlerin Gerekçeleri

Ankette yer alan söz konusu ifade için "Ne Katılıyorum Ne de Katılmıyorum" seçeneğini işaretleyenlerin gerekçeleri özetle aşağıda verilmiştir:

1. Her ikisinin uzmanlık alanları birbirinden farklıdır. Vergide kurallar sıkıdır. Bağımsız denetimde ilkelerle hareket edilir. Bağımsız denetim vergi hesaplamasında birebir sorumlu değildir.

2. Firmalara fazladan bir mali yük yüklenmemelidir. Her iki denetimin birleştirilebileceği düşünülmektedir. İki denetimi ayrı ayrı almanın hem fazladan işgücü gerektirdiği hem de işletmeler maddi külfet oluşturduğu düşünülmektedir.

3. Bağımsız denetim riskin belirlenmesi ve karşılık ayrılması açısından gereklidir. Ama yeterli değildir.

4. Türkiye'deki VUK düzenlemeleri TMS/TFRS'ye geldiğinde bağımsız denetim için hazırlanan raporlardan, tam tasdik hizmeti (vergi) için düzeltmeler yapılması gereklidir. VUK'nun muhasebe düzenlemeleri TMS/TFRS'yle uyumlu hale gelir ise tam tasdik gerekli olmayabilir.

5. Şu anki işleyişte bağımsız denetim vergisel konularda her hangi bir katkı sağlamıyor. VUK'a hiç bakmıyor. Burada önemli olan VUK ile TFRS'nin örtüşmesini sağlamak ve tek mali tablo çıkarmaktır. Ancak bu durumda mali idarenin TFRS'ye göre hesaplanmış vergiye razı olması, diğer taraftan da mali idarenin insan kaynakları TFRS alanında kendisini geliştirmesi gerekmektedir.

(c) "Katılıyorum/Kesinlikle katılıyorum" Seçeneklerini Tercih Edenlerin Gerekçeleri

Ankette yer alan söz konusu ifade için "Katılıyorum / Kesinlikle katılıyorum" seçeneklerini işaretleyenlerin gerekçeleri özetle aşağıda verilmiştir:

1. Şirket varlıklarının, borç ve alacaklarının net bugünkü değer ile vergi karşılığının bulunması açısından kapsamlı sayılabilir.

2. Şirketin gerçek durumu gösterdiğinden bu seçenek tercih edilmiştir.

3. Vergi hesaplamasına dayalı bir mali tablo (tam tasdik) ve işletme gerçeğinin ortaya konduğu bir mali tablo (bağımsız denetim) için vergi koyan otorite bir seçim yapmalıdır. Vergi hesaplaması kesinlikle bu iki denetimin ortak müşterekte birleşiminden hesaplanmalıdır. Bu durum hem vergi gelirlerini artıracak hem de işlemi daha yalın ve amaca hizmet eder bir hale gelecektir. Bu kapsamda bağımsız denetim daha doğru bir tercih olacaktır.

4.2.7. Hipotezlerin Değerlendirilmesi ve Bulgular

Bu bölümde, çalışma kapsamında geliştirilen hipotezler, yapılan anket çalışması sonucu ulaşılan bulgular çerçevesinde değerlendirilmiştir.

a) "İSO 500 listesinde yer alan bağımsız denetim yaptıran şirketler, tam tasdik denetimine de ihtiyaç duymaktadırlar." Hipotezi

Ankete cevap veren İSO listesindeki 249 şirketin, halihazırda %90,4'ünün (225'inin) bağımsız denetim ile tam tasdik denetim hizmetini birlikte aldığı, %2'sinin (5'inin) yalnızca tam tasdik denetimi, %7,2'sinin (18'inin) ise yalnızca bağımsız denetim yaptırdığı görülmüştür. Bununla birlikte sadece bir işletmenin halihazırda hiçbir denetim hizmetinden faydalanmadığı anlaşılmıştır.

Dolayısıyla, 249 şirketten halihazırda 243'ü bağımsız denetim, 230'u ise tam tasdik denetimi yaptırmaktadır. Geçmişte yaptırılan denetimlerle birlikte ankete katılan tüm şirketlerin bağımsız denetim yaptırdığı anlaşılmıştır.

Diğer taraftan, ankete katılan 249 şirketten 19'unun ise halihazırda tam tasdik denetimi yaptırmadığı; bu şirketlerden tam tasdik denetiminden geçmiş dönemlerde yararlanmış şirket sayısının da 9 olduğu görülmüştür. Sonuç olarak, ankete katılan 249 şirketten 239'unun tam tasdik denetimi yaptırdığı/yaptırmakta olduğu tespit edilmiştir.

Bu şirketlerin, %76,2'si (182'si) mali risklerini iyi yönetebilmek için, %74,5'i (178'i) kanuni zorunluluk olduğu için şirketlerinin tam tasdik yaptırdığını belirtmişlerdir. Buna karşın, 178 şirketten 155'inin (%87,1'inin) kanuni zorunluluk olmasa dahi tam tasdik denetim hizmeti alınmasında fayda gördükleri anlaşılmıştır.

239 şirketin, 205'i (%85,8'i) tam tasdik hizmeti aldıktan sonra şirketlerinde olumlu değişiklik olduğunu düşünmektedir. Bunun yanı sıra, her iki denetimi birlikte almış 239 şirketin, %87,4'ünün kanuni zorunluluk olmasa dahi tam tasdik denetim hizmeti alınmasında fayda gördükleri tespit edilmiştir.

Her iki denetimi birlikte almış 239 şirketin, %92,1'inin tam tasdik denetiminin mali konularda ayrı bir uzmanlık gerektiren bir alan olduğundan bağımsız denetimden farklı gördükleri tespiti teyitlemektedir.

Bağımsız denetim yaptırmış ya da yaptırmakta olan 239 şirketten, sorumuza cevap verenlerin (237 şirketin), 209'unun (%87,4'ünün) 6 yıl ve üstü, 121'inin (%50,6'sının) 11 yıl ve üstü, 66'sının (%27,6'sının) ise 20 yıl ve üstü süredir bağımsız denetim yaptırmış ya da yaptırmakta olduğu anlaşılmıştır. Bu şirketlerden, 207'sinin bağımsız denetimi yasal zorunluluk nedeniyle yaptırdıkları

görülmüştür. Dolayısıyla uzun yıllardır denetim hizmeti alan 207 şirketten 160'ının (%77,3'ü) kanuni zorunluluk olmasa dahi bağımsız denetim hizmeti alınmasında fayda gördükleri tespit edilmiştir.

Diğer taraftan 239 şirketten, 197 adedinde (%82,4'ü) katılımcılar, bağımsız denetim alındıktan sonra şirketlerinde olumlu değişiklik olduğunu söylemektedir. Ayrıca, %78,4'ünün (188'inin) kanuni zorunluluk olmasa dahi bağımsız denetim hizmeti alınmasında fayda gördükleri; %77'sinin (184'ünün) bağımsız denetim hizmetinin kendilerine getirdiği maliyetle aldıkları hizmetin faydasının örtüştüğünü düşündükleri; %72'sinin (172'sinin) bağımsız denetimden geçen finansal tablolardan daha çok fayda sağladıkları anlaşılmıştır.

Her iki denetimi birlikte yaptıran 239 şirketin; %75,3'ünün "*Tam tasdik denetimi şirketlerin denetim ihtiyacını karşılamaktadır, bağımsız denetime gerek yoktur.*", %76,2'sinin "*Bir kuruluş bağımsız denetim hizmeti alıyorsa tam tasdik denetimine gerek yoktur. Çünkü bağımsız denetim, vergi denetiminden daha kapsamlı güvence sağlayan bir hizmettir.*" ifadelerine katılmadıkları belirlenmiştir. Buna karşın, ankete katılanların %84,5'inin "*Bağımsız denetim, tam tasdik denetimine alternatif değildir. Fonksiyonları farklıdır. İki hizmeti de aynı anda almanın şirkete faydası olacaktır.*" ifadesine katıldıkları belirlenmiştir.

Dolayısıyla çalışmamızın 5.9.9'uncu bölümünde detay bilgisi verilen araştırma sonuçlarına göre tam tasdik ve bağımsız denetim hizmetini birlikte alan 239 şirketin, her iki denetim hizmetine de ihtiyaç duydukları anlaşılmaktadır. Bu sonuç "*İSO 500 listesinde yer alan bağımsız denetim yaptıran şirketler, tam tasdik denetimine de ihtiyaç duymaktadırlar.*" hipotezini doğrulamaktadır.

b) . "İSO 500 listesinde yer alan bağımsız denetim yaptıran şirketler, yararlandıkları tam tasdik denetiminden de fayda elde etmektedirler." Hipotezi

5.10.1'de verilen bilgilerden görüleceği üzere her iki denetim hizmetini birlikte alan 239 şirketin bağımsız denetimle birlikte tam tasdik denetimine de ihtiyaç duyduğu anlaşılmaktadır. 239 şirketin, 205'i (%85,8'i) tam tasdik hizmeti aldıktan sonra şirketlerinde olumlu değişiklik olduğunu söylemiş ve tam tasdik denetim hizmeti almaya başlanılan tarihten itibaren kendilerinde meydana gelen olumlu değişikliklere ilişkin anket sorularına verdikleri cevaplarda;

- %96,6'sı mali mevzuattaki gelişmeler hakkında bilgilendirip değişikliklere uyum sağlanmasına yardımcı olduğuna,
- %93,7'sinin vergiye etkisi olan muhasebe politikalarının daha bilinçli oluşturulmaya başladığına,
- %93,7'sinin vergi incelemelerinde eleştiri ile karşılaşma riskini azalttığına,
- %91,7'sinin vergi mevzuatına uyumda hataların azaldığına,

- %91,7'sinin şirketlerinin faaliyetlerinde yapılacak değişikliklerin vergisel etkilerinin doğru bir şekilde analiz edilmesine ve strateji belirlenmesine katkı sağladığına,
- %84,9'unun vergi planlaması politikalarının oluşturulmasına katkı sağlandığına,
- %78,5'inin şirketin defter, belge ve raporlama sistemini iyileştirdiğine,
- %74,1'inin daha nitelikli muhasebe ve vergi personeliyle çalışmalarını sağladığına,
- %70,7'sinin müşteri ve satıcılarla ilgili süreçlerin kayıt takibini iyileştirdiğine,
- %55,1'inin şirketin varlık kayıplarının (suistimallerin, amaç dışı kullanmanın, noksanlıkların, fazlalıkların, firelerin) azaldığına

yönelik kanaate sahip olduklarını ifade etmişlerdir.

Bununla birlikte, her iki denetimi birlikte almış 239 şirketin; %87,4'ünün kanuni zorunluluk olmasa dahi tam tasdik denetim hizmeti alınmasında fayda gördükleri; %92,1'inin tam tasdik denetiminin mali konularda ayrı bir uzmanlık gerektiren bir alan olduğundan bağımsız denetimden farklı gördükleri; %82,4'ünün maliyet-fayda analizi açısından değerlendirme yapıldığında, tam tasdik denetim hizmetinin işletmelerine getirdiği maliyetle aldıkları hizmetin faydasının örtüştüğünü düşündükleri; %71,1'inin tam tasdik denetimi yaptırmayı bir maliyete katlanmak olarak değil, işletmenin yaptırdığı bağımsız denetimin kalitesini arttıran bir işlem olarak değerlendirdikleri anlaşılmıştır.

Ayrıca, ankete katılanların, %84,5'inin "*Bağımsız denetim, tam tasdik denetimine alternatif değildir. Fonksiyonları farklıdır. İki hizmeti de aynı anda almanın şirkete faydası olacaktır.*" ifadesine katıldıkları belirlenmiştir. Bunun yanı sıra, bağımsız ve tam tasdik denetimin şirketlerine faydasına ilişkin birden fazla seçenekli soruya 239 şirketin, %82,4'ü (197'si) her iki denetim hizmetinden de fayda elde edildiğini şeklinde cevap vermişlerdir.

Bu sonuçlar "*İSO 500 listesinde yer alan bağımsız denetim yaptıran şirketler, yararlandıkları tam tasdik denetiminden de fayda elde etmektedirler*." hipotezimizi doğrulamaktadır.

c) "İSO 500 listesinde yer alan bağımsız denetim yaptıran şirketler, fayda-maliyet analizi açısından değerlendirme yapıldığında, yararlandıkları tam tasdik denetiminin kendilerine getirdiği maliyetle aldıkları hizmetin faydasının örtüştüğünü düşünmektedirler." Hipotezi

Yapılan saha araştırmasında, her iki denetimi birlikte almış 239 şirketin; %82,4'ünün maliyet-fayda analizi açısından değerlendirme yapıldığında, tam tasdik denetim hizmetinin işletmelerine getirdiği maliyetle aldıkları hizmetin faydasının örtüştüğünü düşündükleri tespit edilmiştir. Bununla birlikte, bağımsız ve tam tasdik denetimin şirketlerine faydasına ilişkin birden fazla seçenekli soruya 239 şirketin, %82,4'ü (197'si) her iki denetim hizmetinden de fayda elde edildiği şeklinde cevap vermişlerdir.

Sonuç olarak tüm bu veriler, İSO 500 2018 yılı listesinde yer alan bağımsız denetim yaptıran şirketlerin, fayda-maliyet analizi açısından değerlendirme yapıldığında, yararlandıkları tam tasdik denetiminin kendilerine getirdiği maliyetle aldıkları hizmetin faydasının örtüştüğünü göstermektedir. Bu nedenle söz konusu hipotezin kabul edilebileceği öngörülmüştür.

d) "İSO 500 listesinde yer alan bağımsız denetim yaptıran şirketler, yaptırdıkları tam tasdik denetiminin kalitesinin istedikleri düzeyde olduğunu düşünmektedirler." Hipotezi

Her iki denetimi birlikte yaptıran 239 şirketin, %85,8'i (205'i) tam tasdik denetim hizmeti almaya başladıkları tarihten itibaren şirketlerinde olumlu değişiklik olduğunu düşünmektedir.

Bununla birlikte, 239 şirketin, %57,7'si (138'i) tam tasdik denetim hizmeti kapsamında gerçekleştirilen çalışmaların sorunları tespit etmede yeterli olduğunu düşünmektedir. %23'ünün ise bu konuya ilişkin sorumuza "*Ne katılıyorum ne de katılmıyorum.*" seçeneğini işaretlediği görülmüştür.

Diğer taraftan, 239 şirketin, %52,3'ü (124'ü) bağımsız denetim ile tam tasdik denetimini yapan denetçilerin aynı denetim grubuna mensup olması durumunda da bağımsız denetçilerin/YMM'lerin bağımsızlıklarını koruyabildiklerini ifade etmişlerdir. %22,6'sının ise bu sorumuza "*Ne katılıyorum ne de katılmıyorum.*" seçeneğini işaretlediği görülmüştür.

Ayrıca, 239 şirketin, %78,7'sinin (188'inin) tam tasdik denetiminde, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu KGK tarafından yayımlanmış bağımsız denetim standartlarının veya bu standartlarla uyumlu tam tasdik standartlarının (önemlilik, denetim planlama metodolojisi, risk bazlı denetim vb. içeren) uygulanması gerektiğini de düşündükleri belirlenmiştir.

Sonuç olarak tüm bu veriler ışığında, bağımsız denetim yaptıran 239 şirketin aldıkları tam tasdik denetim hizmetinin kalitesine ilişkin yapmış olduğu değerlendirmelerin oranı, bu denetimin faydasına ilişkin yapmış olduğu değerlendirmelerin oranı kadar yüksek olmasa da *"İSO 500 listesinde yer alan bağımsız denetim yaptıran şirketler, yaptırdıkları tam tasdik denetiminin kalitesinin istedikleri düzeyde olduğunu düşünmektedirler."* hipotezini doğrulamaktadır.

e) "İSO 500 listesinde yer alan bağımsız denetim yaptıran şirketlerin, aynı zamanda tam tasdik denetimi de yaptırdıkları durumda, her iki denetimin birbirinin denetim kalitesini olumlu etkilediğini düşünmektedirler." Hipotezi

Her iki denetimi birlikte yaptıran 239 şirketin; %71,1'i (170'i) tam tasdik denetimi yaptırmayı bir maliyete katlanmak olarak değil, işletmenin yaptırdığı bağımsız denetimin kalitesini arttıran bir işlem olarak gördükleri; %68,2'si (163'ü) bağımsız denetim ile tam tasdik denetimini birlikte yaptıran bir şirketin yaptırdığı bağımsız denetiminin, tam tasdik denetiminin kalitesini olumlu etkilediğini düşündükleri tespit edilmiştir.

Sonuç olarak bu veriler, İSO 500 2018 yılı listesinde yer alan bağımsız denetim yaptıran şirketlerin, aynı zamanda tam tasdik denetimi de yaptırdıkları durumda, her iki denetimin birbirinin denetim kalitesini olumlu etkilediğini göstermektedir. Bu nedenle, söz konusu hipotezin kabul edilebileceği öngörülmüştür.

5. SONUÇ

Çalışmamızın önceki bölümlerin de de açıkladığımız üzere Ülkemizde 1987 yılından beri yasal düzenlemeler çerçevesinde **SMMM/YMM** ünvanlı ve **Bağımsız Denetçi** lisanslı meslek mensuplarınca gerçekleştirilen bağımsız denetim hizmeti ile 1995 yılından beri yalnızca **Yeminli Mali Müşavir** ünvanlı meslek mensuplarınca gerçekleştirilen ve tam tasdik diye bilinen Kurumlar Vergisi beyan işlemlerinin doğruluğunu tasdik eden bağımsız vergi denetimi hizmeti, nitelik ve kapsam yönünden meslek mensupları ve odaları ile düzenleyiciler arasında hep tartışılan bir konu olmuştur.

Bu tartışma özellikle 01.07.2012 tarihinde uygulamaya konulan 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile bağımsız denetimin kapsamının genişletilmesiyle[483] ve bu denetimin uluslararası kalite ölçütlerinde muhasebe ve denetim standartlarına uygun standartlarla yürütülmesinin şart olması sebebiyle daha da artmıştır. Tartışmalar iki denetimin kapsamı, niteliği, kuruluşlara sağladığı yararlar üzerine bazı akademik çalışmaların yapılmasını da teşvik etmiştir. Çalışmamızın birinci bölümünde bilgisi verilen sınırlı sayıdaki bu akademik çalışmalar iki denetim hizmetinin genel bir karşılaştırmasının yapılmasından öteye gidememiştir. Daha sağlıklı tartışmalara dayanak oluşturmak amacıyla kapsamlı bir araştırmaya ihtiyaç olduğu düşüncesinden hareketle ele aldığımız çalışmamızda konu teorik ve ampirik bir çalışmaya dayalı olarak daha detaylı irdelenmiştir. Çalışmamızın önceki bölümlerinde açıkladığımız bilgiler ışığında geliştirerek yaptığımız bir araştırma ile ülkemizde her iki denetim hizmetinden yararlanan şirketlerin bu konuda ne düşündükleri, hangi denetimi neden daha çok tercih ettikleri anlaşılmaya çalışılmıştır.

Çalışmamızın 4.bölümünde bütün detaylarıyla anlatılan araştırmamızda ülkemizde her iki denetim hizmetinden yararlanma ihtimali yüksek olan İSO 500 2018 yılı listesinde yer alan şirketlerin konuyla ilgili yöneticilerinin tam tasdik ve bağımsız denetim hakkındaki görüş ve düşünceleri anket yöntemiyle derlenerek incelenmiştir. Araştırma, hem bağımsız denetim hizmeti hem de tam tasdik denetimi hizmeti alan işletmelerin yasal bir zorunluluk olmadığı halde neden ayrıca tam tasdik denetimine ihtiyaç duyduğunu ortaya koyma amacına yönelik olarak geliştirilen şu 5 hipoteze dayanılarak gerçekleştirilmiştir:

[483] Çalışmanın ilgili bölümlerinde daha önce belirtildiği üzere Türkiye'de bir yandan 2020 yılında yaklaşık on altı bini zorunlu, yaklaşık bin dokuzu ihtiyari olmak üzere toplam on yedi bin dokuz yüz şirket bağımsız denetim yaptırmakta iken yaklaşık olarak son yıllarda ortalama otuz bir bin şirket tam tasdik denetimi yaptırmaktadır.

Hipotez 1- İSO 500 listesinde yer alan bağımsız denetim yaptıran şirketler, tam tasdik denetimine de ihtiyaç duymaktadırlar.

Hipotez 2- İSO 500 listesinde yer alan bağımsız denetim yaptıran şirketler, yararlandıkları tam tasdik denetiminden de fayda elde etmektedirler.

Hipotez 3- - İSO 500 listesinde yer alan bağımsız denetim yaptıran şirketler, fayda-maliyet analizi açısından değerlendirme yapıldığında, yararlandıkları tam tasdik denetiminin kendilerine getirdiği maliyetle aldıkları hizmetin faydasının örtüştüğünü düşünmektedirler.

Hipotez 4- İSO 500 listesinde yer alan bağımsız denetim yaptıran şirketler, yaptırdıkları tam tasdik denetiminin kalitesinin istedikleri düzeyde olduğunu düşünmektedirler.

Hipotez 5- İSO 500 listesinde yer alan bağımsız denetim yaptıran şirketler, aynı zamanda tam tasdik denetimi de yaptırdıkları durumda, her iki denetimin birbirinin denetim kalitesini olumlu etkilediğini düşünmektedirler.

Ankete katılan şirketlerin genellikle her iki denetimden de uzun yıllardır yararlanmaları ve şirketler adına ankete cevap veren yöneticilerin işletmedeki pozisyonu ve bu pozisyondaki çalışma süresi, toplam iş tecrübesi süresi, halen çalıştığı işletmedeki çalışma süresi, mesleki yetkinlik belgeleri gibi kişisel bilgileri göz önünde bulundurulduğunda araştırmanın amaçlarına ulaşması için anketin sağlıklı verileri topladığı düşünülmektedir.

Araştırmanın temel sorusu çerçevesine uygun olarak hazırlanan anket sorularına ilgililerin verdikleri cevaplar ve bu cevapların birbirleri ile ilişkileri analiz edilmiş, elde edilen sonuçlar itibariyle değerlendirmelerimiz aşağıda özetlenmiştir.

2018 yılı İSO 500 listesinde yer alan şirketlerden ankete katılan 249 şirketin verdikleri cevaplar itibariyle; şirketlerin tam tasdik denetim hizmetinden yararlanmama durumunun sınırlı olduğu; ankete katılanların %92,4'ünün (230 şirketin) halihazırda yukarıda belirtilen nedenlerle tam tasdik denetim hizmetinden yararlandığı anlaşılmıştır. Buna karşın, geçmişte tam tasdikten yararlanan ancak halihazırda yaralanmayan 9 şirket ile hiç tam tasdik denetimi hizmeti almayan 10 şirket olmak üzere toplam 19 şirket (%7,6'sı) bu hizmeti almamaktadır. Tüm bu verilerden, İSO 500 listesinde yer alan şirketlerin bağımsız denetim ile birlikte genellikle tam tasdik denetim hizmetinden de yararlandıkları, tam tasdik denetim hizmeti almayan ya da alırken vazgeçen şirket sayının sınırlı olduğu anlaşılmıştır. Bu sonuca göre, İSO 500 listesinde yer alan ve bağımsız denetim yaptıran şirketlerin, ayrıca tam tasdik denetimine de ihtiyaç duydukları söylenebilir.

Diğer taraftan bağımsız denetimle birlikte tam tasdik denetiminden de yararlanan şirketlerden %82,4'ünün 11 yıl ve üstünde sürekli olarak tam tasdik hizmeti alması ve buna gerekçe olarak da mali

risklerini yönetmede YMM'den aldıkları danışmanlık hizmetini göstermeleri tam tasdik denetiminden fayda sağladıklarını göstermektedir. Şirketler ankete verdikleri cevaplarda bunun gerekçesini YMM'den aldıkları danışmanlık hizmetlerinin mali risklerini yönetmede önemli bir etkisi olduğu şeklinde ifade etmişlerdir.

Her iki denetimi birlikte yaptıran 239 şirketin temsilcilerinin %85,8'i tam tasdik denetimi, %82,4'ü ise bağımsız denetim hizmeti almaya başladıkları tarihten itibaren şirketlerinde olumlu değişiklik olduğunu söylemiştir. Bu şirketlerin %77'si ise her iki denetimden de olumlu etkilendiğini ifade etmiştir. Bununla birlikte, her iki denetimi birlikte yaptıran 239 şirketin, %87,4'ü tam tasdik denetimini, %78,7'si ise bağımsız denetim hizmetini kanuni zorunluluk olmasa dahi almakta fayda gördüğünü belirtmiştir. Söz konusu 239 şirketin; maliyet-fayda analizi açısından yaptığı değerlendirmeler dikkate alındığında şirketlerin %82,4'ü tam tasdik denetim hizmetinin, %77'si ise bağımsız denetim hizmetinin işletmelerine getirdiği maliyetle aldıkları hizmetin faydasının örtüştüğünü söylemiştir. Bu oranlara bakarak şirketlerin her iki denetime de ihtiyaç duydukları ve yararına inandıklarını ve hatta daha fazla oranda katılımcının tam tasdik hizmetinin gerekliliğine inandıklarını söyleyebiliriz.

Tam tasdik denetim hizmeti alındıktan sonra şirketlerinde olumlu değişiklik olduğunu belirten 205 şirketin cevaplarından %96,6'sı ila %84,9'unun tam tasdik denetiminin mali mevzuattaki gelişmeler hakkında bilgilendirip değişikliklere uyum sağlanmasına yardımcı olduğuna, vergiye etkisi olan muhasebe politikalarının daha bilinçli oluşturulmaya başladığına, vergi mevzuatına uyumda hataların azaldığına, şirketlerinin faaliyetlerinde yapılacak değişikliklerin vergisel etkilerinin doğru bir şekilde analiz edilmesine, strateji belirlenmesine ve vergi planlaması politikalarının oluşturulmasına katkı sağlandığına yönelik kanaatlerinden tasdik denetiminin danışmanlık fonksiyonunun şirketler üzerinde çok önemli etkileri olduğu anlaşılmaktadır. Bu noktada tam tasdik denetimi, kanuni çerçevesi belli danışmanlık fonksiyonu etkileriyle bağımsız denetimden ayrışmaktadır.

Bağımsız denetim hizmeti alındıktan sonra şirketlerinde olumlu değişiklik olduğunu belirten 197 şirketin cevaplarından ise %90,9'u ila %87,3'ü Türkiye muhasebe standartları kapsamında şirketin bağımsız denetime tabi tutulmasının ve finansal tablolarının muhasebe standartlarına göre oluşturulmasının şirketlerinin diğer şirketler ile kıyaslanabilmesine olanak sağladığına ve mali tabloların doğruluğuna güveni artırdığına yönelik kanaatleri olduğu, aynı bağlamda şirketlerin kredi alma işlemlerini kolaylaştırdığını/hızlandırdığı (%83,2'si), kredi alma maliyetlerini azalttığı (%61,4'ünün) ve yurtdışı müşteriler nezdinde şirketlerinin itibarını arttırdığı (%72,1'i) görüşünde olduğu anlaşılmaktadır. Bağımsız denetim sağladığı bu imkanlar nedeniyle vergi tabanlı muhasebeye göre oluşturulmuş mali tabloların vergi yasalarına göre doğruluğunu tasdik eden tam tasdik denetiminden ayrışmaktadır.

Her iki denetimi birlikte yaptıran 239 şirketin, %84,5'inin "*Bağımsız denetim, tam tasdik denetimine alternatif değildir. Fonksiyonları farklıdır. İki hizmeti de aynı anda almanın şirkete faydası olacaktır.*" ifadesine katıldıkları belirlenmiştir. Bununla birlikte, her iki denetim hizmetinden yararlanan 239 şirketin, %82,4'ü (197 şirket) her iki denetim hizmetinden de fayda elde edildiğini, %10,9'u (26 şirket) tam tasdik denetim hizmetinden, %4,6'sı (11 şirket) bağımsız denetim hizmetinden daha fazla fayda elde edildiğini, %2,1'i (5 şirket) ise her iki denetim hizmetinden de fayda elde edilmediğini düşündükleri belirlenmiştir.

Diğer taraftan, 239 şirketten, 46'sı (%19,2'si) tam tasdik denetim hizmeti kapsamında gerçekleştirilen çalışmaların sorunları tespit etmede yeterli olmadığını düşünmektedir. 55'inin (%23'ünün) ise denetim yeterliliği konusunda olumlu ya da olumsuz bir görüşü olmadığı belirlenmiştir. Bu husus tam tasdik denetimin kalitesi üzerinde düşünülmesi gerektiğini göstermektedir. Tam tasdik denetimde kalite kontrol sisteminin ve bağımsız denetimdeki gibi sistematik gözetim ve denetim fonksiyonunun olmamasının bu durumun oluşumuna etki edebileceğini söylemek yanlış olmaz.

Sonuç olarak Türkiye ekonomisine yön veren bir ağırlığı olan İSO 500 2018 yılı listesinde yer alan büyüklükleri sebebiyle zorunlu bağımsız denetim kapsamına giren şirketlerin;

1. Zorunlu olmasa da tam tasdik denetimine de ihtiyaç duydukları,

2. Yararlandıkları tam tasdik denetiminden de fayda elde ettikleri,

3. Fayda-maliyet analizi açısından değerlendirme yapıldığında, yararlandıkları tam tasdik denetiminin kendilerine getirdiği maliyetle aldıkları hizmetin faydasının örtüştüğünü düşündükleri,

4. Yaptırdıkları tam tasdik denetiminin kalitesinin istedikleri düzeyde olduğunu düşündükleri,

5. Aynı zamanda tam tasdik denetimi de yaptırdıkları durumda, her iki denetimin birbirinin denetim kalitesini olumlu etkilediğini düşündükleri

anlaşılmıştır.

Mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde anlaşılan o ki uygulamada bağımsız denetim, tam tasdik hizmetinin alternatifi olarak görülmemektedir. Şirketler, her iki denetimden farklı farklı faydalar elde etmektedir. Esasen bu faydalar şirketlerin kurumsallaşmasına dolayısıyla ekonomiye de fayda sağlamakta özellikle tam tasdik denetimi ile Hazine ve Maliye Bakanlığına vergi denetimi konusunda katkı sağlanmakta, devlet ve mükellef arasındaki vergi ilişkilerinin sağlıklı olarak yürütülmesinde önemli bir denge oluşturulmaktadır. Bu bağlamda tam tasdik denetimi disipline edilmiş bir vergi danışmanlığı müessesesi gibi çalışmaktadır.

Bu araştırma tam tasdik ile ilgili mesleki sorunlar ya da YMM'lik ve SMMM'lik gibi iki ünvanlı mesleki oluşumun sorunlarına yönelik bir çözüm ortaya koymamaktadır. Amacı da bu değildir. Ancak

diğer ülke uygulamalarından anlaşılacağı üzere şirketlerin alanında uzmanlaşmış meslek mensuplarından nitelikli vergi danışmanlığına her zaman ihtiyaç duyacağı aşikardır. Bu araştırma sonuçlarına dayanarak ülkemizde yasal çerçevesi çizilmiş tam tasdik kurallarıyla YMM'lerin bu anlamda önemli hizmet verdiğini ve mükelleflerin bu meslek mensuplarından büyük ölçüde yararlandıkları için bu hizmetten vazgeçmediklerini söylemek mümkündür.

KAYNAKLAR

Akbulut, A. (2014), "(TTK'ya Göre) Şirketlerin Denetiminde Yaşanan Karmaşa", *Vergi Dünyası*, 398: 30-35.

Akgiray, B. (2013), "Yeminli Mali Müşavirlerin Müteselsil Sorumluluklarının Danıştay Kararları Doğrultusunda Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası*, 386: 107-111.

Akıl, M., Canpolat, E. (2002), "Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin YMM Raporuyla İadesi ve Gecikme Zammının Durumu", *Vergi Dünyası*, 248: 99-103.

Alıç, A. (2017) 4.Yeminli Mali Müşavirlik Denetim ve Tasdik Sempozyumu 01-05 Kasım 2017 Kitabı, "Vergi İadeleri ve Vergi İncelemelerinde Yeminli Mali Müşavirlerin Rolü" Sunumu, İzmir, Nisan/2018.

Arens, A. A., Elder, R.J., Beasley, M. S., Hogan C. E., Jones, J. C. (2019), *Auditing: The Art and Science of Assurance Engagements*, Fourteenth Canadian (Ed.), Pearson.

Arıkan, Y., Aysan, M., Sayman, Y., Dural, F., Arabacıoğlu, O., Dursun, A. (1997), "Bağımlı Kavramının Dünyadaki Konumu ve Ülkemizdeki Uygulamalar), Panel.

Arıkan, Y. (2000) "Kamuoyunda Mesleki İtibarımızı Yok Eden Haksız Rekabete Gelin Hep Birlikte Son Verelim", Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 52: 2-4.

Arıkboğa, D., Şişmanoğlu, E. (2016), "Türkiye'de Bağımsız Denetimde Mesleki Yargı Kullanımında Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 49: 29-48.

Armutlulu, İ. H. (2014), *İşletme İstatistiğine Giriş* (3.Baskı), İstanbul: Alfa Basım Yayım.

Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R., Bozkurt, N. (2001), *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, İstanbul: Alfa.

Aydın, Ü. (1988), "İşletmelerde Denetimin Önemi", *Vergi Dünyası*, 78: 14-16.

Baş, S. A., Ekren, N., , Onaral, S., Durmuş, A. H., Kaya, M., Şirin, M., Özkoca, M. (2014), "Türkiye Denetim Standartları", İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası 13 Şubat 2014 Aylık Toplantısı.

Baş, S. A., Dereli, O., Onaral, S. (2014), "Bağımsız Denetimde Son Gelişmeler", İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası 24 Aralık 2014 Aylık Toplantısı.

Bayrak, A. (1988), "Yeminli Mali Müşavirlik", *Vergi Dünyası*, 58: s.8-10.

Bozkurt, N. (2010), *Muhasebe Denetimi* (5.Basım), İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti.

Cangir, N. (2001), "Muhasebecilik ve Müşavirlik Mesleği: Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Açısından Bir Değerlendirme", *Vergi Dünyası*, 241: 29-37.

Ceylan, M. A. (2012), "Ticaret Hukuku'nda Yeni Bir Denetim Anlayışı: Bağımsız Denetim", *Vergi Dünyası,* 366: 32-43.

Cömert, N. (2012) "Amerikan Kamu Muhasebecileri Örgütünün Açıklık Projesinin Bağımsız Denetim Uygulamalarına Etkisi", *İç Denetim Dergisi,* Sonbahar 2012: 22-27.

Cömert, N. (2016), "İşletmelerde Kontrol ve Denetim Kavramlarının Doğru Kullanılması Amacına Yönelik Kavramsal Bir İnceleme", *Marmara Business Review,* cilt.1, 1: 1-20.

Cömert, N., İbiş, C., Erer, M., Cömert, Ç. E., Çıtak, N., İbiş, T. Ş., Öğüz, A. A., Perek, A., Akarçay, Ç., Dumlu, T., Karataş, M. (2018), *İlk Uygulama Yılında Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı*, İstanbul: İSMMMO Yayınları:175.

Cömert, N., Kaya, M.A. (2023), "Türkiye'de ve Dünyada Mali İdarenin Dışındaki Vergi Denetimi ve Bağımsız Denetim Uygulamaları", *Vergi Dünyası,* 504: 6-51.

Çakmak, Ş. (1997), "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Gelişimi ve Geleceği", *Vergi Dünyası,* 194: 15-22.

Çakmak, Ş. (1998), "Gayrimenkullerin ve İştirak Hisselerinin Satışında Vergi İstisnası ve Bu İstisna Uygulamasında Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu", *Vergi Dünyası,* 198: s.3-15.

Çil, N. (2021), *Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğine Yönelik Kamuoyu Algısı*, Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yayını, İstanbul: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası.

Çilingir, A. İ. Ö., Yıldırım, M. (2005), "Meslek Mensubunun Denetimden Doğan Sorumluluğu", *Vergi Dünyası,* 268: 95-109.

Çolak, M. (Ed.) (2020), Mali Hukuk Alanında Güncel Konu ve Gelişmeler, Ankara: Adalet Yayınevi. [**Gül, H., Toprak, S.** (2020): "Bağımsız Denetim, Kapsamı, Niteliği ve Sisteme Katkıları, Tasdik Hizmetleri ile Mukayesesi ve Değerlendirilmesi" Bölümü s.309-334]

Demiroğlu, M. (1998), "Yeminli Mali Müşavirlerin Mali Sorumlulukları", *Vergi Dünyası,* 207: 77-89.

Denetim İlke ve Esasları 1.cilt (2003) (5.Baskı), İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları

Diliçıkık, A.(2013), "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketler Belirlendi", *Vergi Dünyası,* 378: 38-43.

Duman, Ö. (2008), *Muhasebe Denetimi ve Raporlama* (2. Baskı), Ankara: Tesmer Yayınları.

Durak, G. (2013), "Uluslararası Alanda Bağımsız Denetim ve Türkiye", *Vergi Dünyası,* 378: 84-100.

Esendemir, E. (2011), Bağımsız Denetim Kalitesi İle İlgili Yeni Yaklaşımlar ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma, Doktora Tezi, Manisa, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Gamgam, H., Altunkaynak, B. (2013), *SPSS Uygulamalı Parametrik Olmayan Yöntemler* (5.Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Gündoğdu, B. (2004), "Yeminli Mali Müşavirlerin Müteselsil Sorumluluğu", *Vergi Dünyası*, 274: 138-145.

Gürbüz, H. (1995), *Muhasebe Denetimi* (4.Baskı), İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.

Güredin, E. (2010), *Denetim ve Güvence Hizmetleri* (13. Baskı), İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Güriş, S., Astar, M. (2015), *Bilimsel Araştırmalarda SPSS ile İstatistik* (Genişletilmiş 2.Basım), İstanbul: Der Yayınları.

Güvemli, O., (2015), "Türkiye'de Muhasebe Meslek Örgütünün 20. Yılı Bir Değerlendirme" https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/426657 [Erişim Tarihi:01.08.2021]

Howard B. Levy, "History of the Auditing World, Part 1," The CPA Journal (Nov. 2020), https://www.cpajournal.com/2020/11/25/history-of-the-auditing-world-part-1/ [Erişim Tarihi: 13.02.2022]

Kalaycı, Ş. (Ed.), (2016), *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri* (7.Baskı), Ankara: Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti.

Karaaslan, A. (1989), "Yeminli Mali Müşavirlik", *Vergi Dünyası*, 77: 15-19.

Karabıyık, V. (1987), "Yeminli Mali Müşavir Denetimi: AUDİTİNG", *Vergi Dünyası*, 68: 16-33.

Karahan, M., (2020) "Türkiye'de Bağımsız Denetim ve Denetim Kültürünün Tarihsel Gelişim Süreci: Karşılaştırmalı Bir İnceleme", *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, Yıl: 2020, 12/22: 245-259.

Karkacier, A. (2016), Kurumsal yatırımcıların yatırım kararlarına bağımsız denetimin etkisi, Doktora Tezi, Tokat, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kavut, L., Taş, O., Şavlı, T.(2009), *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İSMMMO Yayın No: 130, İstanbul.

Kepekçi, C. (2000), *Bağımsız Denetim*, Ankara: Siyasal Kitabevi.

Kesik, M. F. (2020), Bağımsız denetim ve vergi denetiminin güvence hizmetleri yönüyle karşılaştırılması ve birlikte üstlenilmesi durumunun değerlendirilmesi, Yüksek Lisans, İstanbul, Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kishali, Y., Pehlivanlı, D. (2007), "Denetimde istatistiki olmayan örnekleme", *Muhasebe ve Finansman Dergisi,* 33:121-130.

Krejcie, R. V., Morgan, D. W. (1970), Determining sample size for research activities, Educational and psychological measurement, 30/3, 607-610.

Küçük, M. (1997), "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin VUK Uyarınca Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğu", *Vergi Dünyası*, 187: 81-91.

Lessambo, F. I. (2018), *Auditing, Assurance Services and Forensics*, Palgrave Macmillan.

Merchant, K. A. (1982), "The Control Function of Management", *MIT Sloan Management Review*, Magazine Summer 1982, https://sloanreview.mit.edu/article/the-control-function-of-management/ [Erişim Tarihi:29.01.2022]

Mert, V. (2014), Türkiye'de Bağımsız Denetimin Tasdik Denetimi ile Karşılaştırılması, Yüksek Lisans, İstanbul, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilimdalı, Muhasebe ve Denetim Programı.

Milton, S. F. (1989), "Internal Auditor's Manual and Guide The Practitioner's to Internal Auditing", Prentice Hall

Odak, B. (2013), "Türk Ticaret Kanunu'nda Denetim", *Vergi Dünyası*, 378: 110-122.

Orhun, O. N. (1993), "Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporları İle İlgili Bir İç Genelge", *Vergi Dünyası*, 147: 34-36.

Örmeci, M. (1990), "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Yetki ve Sorumluluk", *Vergi Dünyası*, 101: 21-28.

Örmeci, M. (1990), "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler ve Tasdik Konuları", *Vergi Dünyası*, 102: 42-49.

Örmeci, M. (1992), "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Sorunları ve Çözüm Önerileri", *Vergi Dünyası*, 133: 21-30.

Örmeci, M. (1997), "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Yetki ve Sorumluluk Sınırı", *Vergi Dünyası*, 195: 23-32.

Özerhan, Y., Sultanoğlu, B. (2018), *Uygulamalı BOBİ Finansal Raporlama Standardı*, Ankara: Gazi Kitabevi.

Özkanlı, M. S. (1991), "Çağdaş Vergi Denetimi ve Yeminli Mali Müşavirlik", *Vergi Dünyası*, 119: 18-24.

Özsoy, İ. (2013), "Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Anonim Şirketlerde Denetim", *Vergi Dünyası*, 382: 165-171.

Özşahin, M. (1986), "İşletmelerin İç ve Dış Denetiminde Vergi Denetiminin Yeri", *Vergi Dünyası*, 57: 3-5.

Pehlivan, O. (1986), "Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik", *Vergi Dünyası*, 62: 33-35.

Porter, B., Simon, J. ve Hatherly, D. (2008), *Principles of External Auditing*, West Sussex: John Wiley & Sons. Ltd.

PWC, (2019) "Ülkelere Göre Kurumlar Vergisi Bakımından Vergi Muhasebecisi ve Danışmanların Rolleri Sorumlulukları" adlı yayınlanmamış bilgi notu.

Saban, N. (1993), "Yeminli Mali Müşavirin Tasdikten Doğan Hukuki Sorumluluğu", *Vergi Dünyası*, 143: 56-68.

Sarısoy, Ö., (2020), "21.Yüzyılın Başında Bağımsız Denetimdeki Gelişmeler: Yeni Bağımsız Denetçi Raporunun Ortaya Çıkışı", *Mali Çözüm Dergisi*, 30/159: 195-222.

Saygılıoğlu, N. (2015), "Yeminli Mali Müşavirlerin Meslek Kariyerinde Hukukun Yeri", *Vergi Dünyası*, 409: s.8-14.

Selimoğlu, S.K., Özbirecikli, M., Uzay, Ş., Uyar, S. (2015), *Bağımsız Denetim Türkiye Denetim Standartlarıyla uyumlaştırılmış*, Ankara: TÜRMOB Yayınları.

Sermaye Piyasası Mevzuatı, Kanun, Yönetmelikler, Tebliğler ve İlgili Diğer Mevzuat (3. Baskı) 1.7.1994, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu.

Seviğ, V. (1985), "Serbest Muhasebecilik, Serbest Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasa Tasarısı Üzerine Bazı Görüşler", *Vergi Dünyası*, 45: 19-28.

Şavlı, T., "Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim Süreci" Sunumu, https://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM_10/sunumlar/TUBA SAVLI.pdf [Erişim Tarihi: 08.02.2022]

Şeker, H. N. (1994), *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi* (1.Basım), İstanbul: Beta Yayım Dağıtım A.Ş.

Teraman, Ö., Bağımsız Denetçinin Denetlediği Finansal Tabloların Vergisel Sonuçları Karşısında Sorumluluğu, https://www.tnbakademi.com/post/ba%C4%9Fimsiz-denet%C3%A7i-ni-n-denetledi-%C4%9Fi-fi-nansal-tablolarin-vergi-sel-sonu%C3%A7lari-kar%C5%9Fisinda-sorumlulu%C4%9Fu, [Erişim Tarihi: 28.09.2021].

Toroslu, M. V. (2016), *Finansal Tablolar Denetimi*, İstanbul: Seçkin Yayıncılık

Tüm, K. (2010), Denetim Birimi Olarak YMM'lerin Vergi Kaybını Önlemede Etkisi: YMM'ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma, Doktora Tezi, Adana, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Türker, İ. (2011), *Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Paralelinde Yapılan Düzenlemelerin Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerindeki Muhtemel Etkileri*, Ankara: TÜRMOB Yayınları.

Türker, İ. (2016), "Bağımsız Denetim ile Vergi Denetimi Arasındaki Geçişler", 2030 yılında Muhasebe Uzmanlarının Geleceği ve Ekonomik Gelişmelerdeki Rolü konulu VI. Türkiye Muhasebe Uzmanlığı Kongresi 17-18 Mart, 2016, İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Konferans Salonu. http://www.tmud.org.tr/tr/haber-detay/180 [Erişim Tarihi:15.12.2021]

Türker, M. (2004), *Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Beyannamelerini İmzalaması ve Maliye Bakanlığına Bir Öneri*, Ankara: TÜRMOB Yayınları.

Türker, M., Pekdemir, R., Selvi, Y., Yılmaz, F. (2003), *Sınırlı Uygunluk Denetimi*, Ankara: TÜRMOB Yayınları 198.

Uğur, O. (1999), "Türkiye'de Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları", *Vergi Dünyası*, 214: 38-56.

Uzunoğlu, N. (1994), "YMM'ler Tarafından Düzenlenen KDV İadesi Tasdik Raporları İle İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Vergi Dünyası*, 159: 58-67.

Yoruldu, M. (2019), Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Meslek Mensupları ve Bağımsız Denetçilerin Etkinliği: İzmir İli Örneği, Doktora Tezi, Aydın, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Zengin, H. (2016), Muhasebe Mesleğinde Meslek Mensubunun Problemleri ve Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler, Meslek Mensubunun Tutumu, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

REHBERLER, FAALİYET RAPORLARI VE BENZERİ KAYNAKLAR

American Accounting Association, Committee on Basic Auditing Concepts, A Statement of Basic Auditing Concepts (Sarasota, FL: American Accounting Association, 1973).

Association of International Certified Professional Accountants (2018), "Practice Aid Accounting and Financial Reporting Guidelines for Cash- and Tax-Basis Financial Statements", https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/centerforplainenglishaccounting/resources/downloadabledocuments/practice-aid-accounting-and-reporting-guidelines.pdf [Erişim Tarihi: 01.02.2022]

The AICPA's Guide to Clarified and Converged Standards for Auditing and Quality Control https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/asb/downloadabledocuments/clarity/aicpa_guide_to_clarity.pdf [Erişim Tarihi: 01.02.2022]

Audit Training of Trainers (2016), World Bank Group, Centre for Financial Reporting Reform, https://documents1.worldbank.org/curated/ru/371111550476782396/pdf/Audit-ToT-modules-FINAL.pdf [Erişim Tarihi: 08.02.2022]

IFAC Guide to Using ISAs in the Audits of Small and Medium Sized Entities Volume 1—Core Concepts (2018), Fourth Edition, https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-Guide-to-Using-ISAs-Vol-I-4th-edition.pdf [Erişim Tarihi: 08.02.2022]

Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Çalışma Raporu (01.01.2018-31.12.2018) ve (01.01.2020-31.12.2020)

Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları (2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 ve 2021 yılları)

Hazine ve Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporu 2021 yılı

İSO 500 listesi 2018 yılı

KGK "Kamu Gözetimi Kurumu Tanıtım Broşürü" https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Kariyer_Uzman%C4%B1.pdf [Erişim Tarihi: 12.12.2021]

KGK 2020 Dönemi Yıllık Gözetim Faaliyetleri Sonuç Raporu, https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Yillik_Gozetim_Faaliyetleri_Sonuc_Raporu_2020_D%C3%B6nemi.pdf [Erişim Tarihi: 10.12.2021]

KGK 2020 Yıllık İnceleme Raporu https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/KGK%202020%20Y%C4%B1ll%C4%B1k%20%C4%B0nceleme%20Raporu.pdf [Erişim Tarihi: 10.12.2021].

KGK'nın hazırladığı Türkiye Denetim Standartları'na İlişkin Genel Bilgi https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi_Notu_09_05_2019.pdf [Erişim Tarihi: 12.12.2021]

PWC Worldwide Tax Summaries Corporate Taxes 2018/19 https://taxsummaries.pwc.com/-/media/2F20E06E1D954786AB3E9AB7E7B93BB3.ashx?revision=d7d1e141-b6d3-4028-b895-b60dbf2c566d [Erişim Tarihi: 16.05.2022]

TÜRMOB Faaliyet Raporları (2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 ve 2021 yılları)

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporları (2018 ve 2021 yılları)

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının 11 Ekim 2017 tarihinde İstanbul YMM Odasında yaptığı sunum, https://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/sunumlar/20171011CalistaySunum/CalistaySunum1112Ekim2017.pdf [Erişim tarihi:29.01.2022]

KANUNLAR, YÖNETMELİKLER, TEBLİĞLER, KARARLAR, GENELGELER, STANDARTLAR

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

3568 sayılı Kanunun Gerekçesi

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

5411 sayılı Bankacılık Kanunu

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu

660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmeliği

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği Sürekli Mesleki Geliştirme Eğitim Yönetmeliği

Bağımsız Denetim Yönetmeliği

Bankaların Kredi İşlemlerine İlişkin Yönetmeliği

SM, SMMM ve YMM Kanunu Genel Tebliğleri (2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, Mülga 14, 25, 29, 31 seri no'lu)

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Asgari Ücret Tarifesi 2022 Yılı

KGK'nın 21.08.2014 tarihli Türkiye Muhasebe Standartları Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı

Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı (26.5.2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 26.3.2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı)

Bağımsız Denetim Standartları (200-810 aralığındaki tüm BDS'ler)

Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları (2400, 2410)

Güvence Denetimi Standartları (3400, 3420, 3402, 3000)

İlgili Hizmetler Standartları (4400, 4410)

Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil)

Kalite Kontrole ilişkin Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1)

Federal Law No.402-FZ "Accounting", https://minfin.gov.ru/en/key/accounting/?id_65=119278-federal_law_of_december_6_2011__402-fz_on_accounting [Erişim Tarihi: 29.01.2022]

Federal Law No.307-FZ "Audit", https://minfin.gov.ru/en/document/?id_4=7187-federal_law_of_december_30_2008__307-fz_on_auditing [Erişim Tarihi: 29.01.2022]

İNTERNET SİTELERİ

https://www.coso.org/Pages/default.aspx [Erişim Tarihi:29.01.2022]

https://www.iaasb.org/about-iaasb [Erişim Tarihi: 13.02.2022]

https://www.managementstudyguide.com/what-is-auditing-its-types-and-purposes.htm [Erişim Tarihi:29.01.2022]

https://www.compliancequest.com/compliance-audit/ [Erişim Tarihi:29.01.2022]

https://sozluk.gov.tr/ [Erişim tarihi: 10.10.2021]

https://tide.org.tr/page/26/Ic-Denetimin-Tanimi [Erişim Tarihi:29.01.2022]

Ulusal Finansal Raporlama Kurumunun Faaliyet Raporu (2018-19) [https://nfra.gov.in/sites/default/files/NFRA_Annual%20Report.pdf Erişim Tarihi: 08.02.2022]

Uluslarası Muhasebeciler Federasyonunun yayınladığı ülke bilgileri:

https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/united-kingdom [Erişim Tarihi: 29.01.2022]

https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/united-states-america [Erişim Tarihi: 29.01.2022]

https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/france [Erişim Tarihi: 29.01.2022]

https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/germany [Erişim Tarihi: 29.01.2022]

https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/netherlands[Erişim Tarihi: 29.01.2022]

https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/japan [Erişim Tarihi: 29.01.2022]

https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/india [Erişim Tarihi: 29.01.2022]

https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/romania [Erişim Tarihi: 29.01.2022]

https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/russian-federation [Erişim Tarihi: 29.01.2022]

https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/china [Erişim Tarihi: 29.01.2022]

https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/greece [Erişim Tarihi: 29.01.2022]

https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/albania [Erişim Tarihi: 29.01.2022]

https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/turkey [Erişim Tarihi: 29.01.2022]

https://hmb.gov.tr/vdk-vergi-mufettisi-dagilimi [Erişim Tarihi:06.03.2022]

KGK'nın web sayfası https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6725/Tablo-1-Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetim-So%CC%88zles%CC%A7mesi-Yapan-S%CC%A7irket-Say%C4%B1s%C4%B1 [Erişim Tarihi:16.1.2022]

TÜRMOB Çalışanlar İstatistik Tablosu web sayfası https://www.turmob.org.tr/istatistikler/98ffcbdc-4ebc-4670-ac57-006ffbc7d099/meslek-mensubu-dagilim-tablosu--ymm- [Erişim Tarihi:01.09.2021]

TÜRMOB Çalışanlar İstatistik Tablosu web sayfası https://www.turmob.org.tr/istatistikler/72930aad-2c4a-4592-b492-6b5f4df1c503/calisanlarin-kutuge-kayitli-olanlar---olmayanlar-ozet-tablosu [Erişim Tarihi: 16.08.2021]

https://taxsummaries.pwc.com/ [Erişim Tarihi: 16.05.2022]

EK : Soru Formu

SORU FORMU

Bu soru formu, Prof. Dr. Nuran CÖMERT'in danışmanlığında yürütmekte olduğumuz "Türkiye'de ve Dünyada Mali İdarenin Dışındaki Vergi Denetimi Uygulamaları ile Söz Konusu Uygulamaların Bağımsız Denetimle İlişkisinin İncelenmesi ve Türkiye'deki Uygulamaya Yönelik Bir Araştırma" konulu doktora tez çalışması için hazırlanmıştır. Soru ve ifadelere samimiyetle vereceğiniz yanıtlar bizim için çok değerli olup bilimsel çalışmaya önemli ölçüde katkı sağlayacaktır. Soru formumuzda yer alan hiçbir sorunun doğru veya yanlış yanıtı yoktur. Vereceğiniz yanıtlar yalnızca bilimsel amaçla kullanılacak olup araştırmacı, etik ilkeler gereği, soru formunun sahipliğine azami özeni gösterecek ve kişisel bilgileriniz dahil formdaki hiçbir bilgi kesinlikle başka bir kişi ya da kurumla paylaşılmayacaktır.

Sorularımızı yanıtsız bırakmadığınız için çok teşekkür ederiz.

Saygılarımızla,

Marmara Üniversitesi SBE Doktora Öğrencisi Mehmet Ali KAYA

https://www.linkedin.com/in/mehmet-ali-kaya-3597a19

E-posta: mkayadoktora@gmail.com

Cep Tel: 0 505 479 61 81

* Gerekli

I. BÖLÜM: Kişisel Bilgiler

1- Yaşınız?*
Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- ◯ 30-35
- ◯ 36-40
- ◯ 41-45
- ◯ 51-55
- ◯ 56-60
- ◯ 61 ve üstü

2- Toplam iş tecrübeniz (yıl)?*
Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- 1-5
- 6-10
- 11-15
- 16-20
- 21-25
- 26-30
- 31 ve üstü

3- Halen çalıştığınız işletmedeki çalışma süreniz (yıl)?*
Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- 1-5
- 6-10
- 11-15
- 16-20
- 21-25
- 26-30
- 31 ve üstü

4- Aşağıda belirtilen mesleki yetkinlik belgelerinden hangisine/hangilerine sahipsiniz? *
Uygun olanların tümünü işaretleyin.

- [ ] YMM
- [ ] SMMM
- [ ] Bağımsız Denetçi
- [ ] CA
- [ ] CAP
- [ ] CIA
- [ ] CGAP
- [ ] Diğer: _____

5- Çalıştığınız işletmedeki unvanınız?*
Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- ◯ Yönetim Kurulu Başkanı
- ◯ Yönetim Kurulu Üyesi
- ◯ Bağımsız Yönetim Kurulu Üyesi
- ◯ Denetim Komitesi Üyesi
- ◯ Genel Müdür (CEO)
- ◯ Mali İşlerden Sorumlu Genel Müdür Yardımcısı (CFO)
- ◯ Mali İşler Müdürü
- ◯ Muhasebe Müdürü
- ◯ Diğer: _____

6- Halen yapmakta olduğunuz görevdeki (mevcut unvanınızdaki) toplam çalışma süreniz (yıl)*
Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- ◯ 1-5
- ◯ 6-10
- ◯ 11-15
- ◯ 16 ve üstü

II. BÖLÜM: Çalıştığınız İşletmeye İlişkin Bilgiler

7- Çalıştığınız işletme halka açık mı?*
Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- ◯ Evet
- ◯ Hayır

8- Çalıştığınız işletmenin sermaye yapısını aşağıdaki seçeneklerden hangisi ifade eder?*
Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- ◯ % 100 yerli sermaye
- ◯ % 100 yabancı sermaye
- ◯ Yerli ağırlıklı yerli + yabancı sermaye
- ◯ Yabancı ağırlıklı yerli + yabancı sermaye

9- Çalıştığınız işletmenin faaliyet alanı?*
Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- ◯ Ticaret (Satış ve Pazarlama)
- ◯ İmalat (Üretim)
- ◯ Hizmet
- ◯ Finans
- ◯ Diğer: _____

10- Çalıştığınız işletmenin faaliyet gösterdiği sektör?*
Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- ◯ Metal
- ◯ Otomotiv
- ◯ Tekstil, Hazır Giyim ve Deri
- ◯ Gıda
- ◯ Enerji
- ◯ Maden
- ◯ Ulaştırma, Lojistik ve Haberleşme
- ◯ Ağaç İşleri, Kağıt ve Kağıt Ürünleri
- ◯ Bilişim Teknolojileri
- ◯ Cam, Çimento ve Toprak
- ◯ Kimya, Petrol, Lastik ve Plastik
- ◯ Ticaret (Satış ve Pazarlama)
- ◯ Turizm, Konaklama, Yiyecek-İçecek Hizmetleri
- ◯ İnşaat
- ◯ Diğer: _____

III. BÖLÜM: Alınan Denetim Hizmetleri

11- Hâlihazırda şirketiniz aşağıdaki denetim hizmetlerinden hangisinden/hangilerinden yararlanmaktadır? *
Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- ◯ Tam tasdik denetimi
- ◯ Bağımsız denetim
- ◯ Tam tasdik denetimi + bağımsız denetim
- ◯ Hiçbiri

Bu soruyu (12.1-12.4) yalnızca 11'inci soruda tam tasdik denetimi almadıklarını belirtenler cevaplandıracaktır. 11'inci soruda tam tasdik denetimi aldıklarını belirtenler cevaplandırmamalıdır.

12.1- Şirketiniz tam tasdik denetimi yaptırmıyor ise geçmiş yıllarda tam tasdik denetim hizmetinden yararlandı mı?

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- ◯ Evet
- ◯ Hayır

12.2- Cevabınız hayır ise şirketinizin tam tasdik denetimi yaptırmama nedenini kısaca belirtiniz.

_____

_____

_____

_____

_____

12.3- Cevabınız evet ise şirketiniz tam tasdik denetim hizmetini almaktan hangi yıl itibariyle vazgeçmiştir ?

Lütfen yıl bilgisi giriniz

_____

12.4- Şirketinizin tam tasdik denetim hizmetini almaktan vazgeçme nedenini kısaca belirtiniz.

_____

_____

_____

_____

13- Şirketiniz tam tasdik denetimi yaptırıyor veya geçmişte yaptırmışsa, kaç yıl tam tasdik denetim hizmeti almıştır?
Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- ◯ 1-5
- ◯ 6-10
- ◯ 11-15
- ◯ 16-20
- ◯ 20 yıl üzeri

14- İşletmeniz aşağıdaki tasdik/denetim hizmetlerinin hangisini/hangilerini almıştır veya almaktadır? (Birden fazla seçenek işaretleyebilirsiniz.)
Uygun olanların tümünü işaretleyin.

- ☐ Sürekli Tam Tasdik
- ☐ Vergi İadesi (KDV gibi) ve İstisna/Muafiyet (AR-GE gibi) için alınan denetim
- Diğer: ☐ _____

15- Şirketiniz sürekli tam tasdik denetim hizmetini aşağıdaki seçeneklerden hangisi/hangileri sebebiyle almış yada almaktadır? (Birden fazla seçenek işaretleyebilirsiniz.)
Uygun olanların tümünü işaretleyin.

- ☐ Kanuni zorunluluk olduğu için
- ☐ Mali risklerimizi iyi yönetebilmek için
- Diğer: ☐ _____

16.1- Tam tasdik denetim hizmetini aldığınız YMM'yi veya YMM şirketini tercih ederken hangi etkenler belirleyici olmaktadır? Aşağıda belirtilen etkenler sizin için belirleyici değil ise 0'ı işaretleyiniz. Eğer aşağıda belirtilen etkenlerden biri sizin için belirleyici ise önem derecesine göre 1-5 arası işaretleme yapınız.

Önem derecesi: 0=hiç, 1=çok az, 2=az, 3=orta, 4=fazla, 5=çok fazla

Etkenler:

İstendiği anda ulaşılabilirlik

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

	0	1	2	3	4	5	
hiç	◯	◯	◯	◯	◯	◯	çok fazla

Güvenilir Denetçi

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

	0	1	2	3	4	5	
hiç	◯	◯	◯	◯	◯	◯	çok fazla

Güvenilir görüş verme, önceden yönlendirme ve proaktif olma

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

	0	1	2	3	4	5	
hiç	◯	◯	◯	◯	◯	◯	çok fazla

Uluslararası ve kurumsallaşmış denetim şirketlerinden biri olması

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

	0	1	2	3	4	5	
hiç	◯	◯	◯	◯	◯	◯	çok fazla

Bağımsız denetim ile tam tasdik hizmetini aynı denetim grubunun birlikte yürütmesi

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

	0	1	2	3	4	5	
hiç	◯	◯	◯	◯	◯	◯	çok fazla

Ana merkezin yönlendirmesi

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

	0	1	2	3	4	5	
hiç	◯	◯	◯	◯	◯	◯	çok fazla

İş tecrübesinin sektörde bilinirliği

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

	0	1	2	3	4	5	
hiç	◯	◯	◯	◯	◯	◯	çok fazla

Ücret

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

	0	1	2	3	4	5	
hiç	◯	◯	◯	◯	◯	◯	çok fazla

Maliye Bakanlığı tecrübesi

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

	0	1	2	3	4	5	
hiç	◯	◯	◯	◯	◯	◯	çok fazla

Diğer(leri) (Lütfen yazınız. Önem derecesini (1-5) yanına belirtiniz.)

_____

_____

_____

_____

_____

17.1- Tam tasdik denetim hizmeti almaya başladığınız tarihten itibaren şirketinizde olumlu bir değişiklik oldu mu?

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

◯ Evet

◯ Hayır

17.2- Cevabınız evet ise tam tasdik denetim hizmeti almaya başladığınız tarihten itibaren şirketinizde ne gibi olumlu değişiklikler oldu? Aşağıda belirtilen olumlu değişikler şirketinizde gerçekleşmemiş ise 0'ı işaretleyiniz. Eğer tam tasdik denetimi şirketinizde aşağıda belirtilen olumlu değişiklerden birini sağlamışsa önem derecesine göre 1-5 arası işaretleme yapınız.

Önem derecesi: 0=hiç 1=çok az, 2=az, 3=orta, 4=fazla, 5=çok fazla

Olumlu Değişiklikler:

Şirketin varlık kayıpları (suistimaller, amaç dışı kullanma, noksanlıklar, fazlalıklar, fireler) azaldı.

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

	0	1	2	3	4	5	
hiç	◯	◯	◯	◯	◯	◯	çok fazla

Vergi mevzuatına uyumda hatalar azaldı.

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

	0	1	2	3	4	5	
hiç	◯	◯	◯	◯	◯	◯	çok fazla

Şirketin defter, belge ve raporlama sistemini iyileştirdi.

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

	0	1	2	3	4	5	
hiç	◯	◯	◯	◯	◯	◯	çok fazla

Müşteri ve satıcılarla ilgili süreçlerin kayıt takibi iyileşti.

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

	0	1	2	3	4	5	
hiç	◯	◯	◯	◯	◯	◯	çok fazla

Vergiye etkisi olan muhasebe politikaları daha bilinçli oluşturulmaya başlandı.

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

	0	1	2	3	4	5	
hiç	◯	◯	◯	◯	◯	◯	çok fazla

Vergi incelemelerinde eleştiri ile karşılaşma riskini azalttı.

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

	0	1	2	3	4	5	
hiç	◯	◯	◯	◯	◯	◯	çok fazla

Mali mevzuattaki gelişmeler hakkında bilgilendirip değişikliklere uyum sağlanmasına yardımcı oldu.

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

	0	1	2	3	4	5	
hiç	◯	◯	◯	◯	◯	◯	çok fazla

Şirketimiz faaliyetlerinde yapılacak değişikliklerin vergisel etkilerinin doğru bir şekilde analiz edilmesine ve strateji belirlenmesine katkı sağladı.

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

	0	1	2	3	4	5	
hiç	◯	◯	◯	◯	◯	◯	çok fazla

Daha nitelikli muhasebe ve vergi personeliyle çalışmamızı sağladı.

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

	0	1	2	3	4	5	
hiç	◯	◯	◯	◯	◯	◯	çok fazla

Vergi planlaması politikalarının oluşturulmasına katkı sağlandı.

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

	0	1	2	3	4	5	
hiç	◯	◯	◯	◯	◯	◯	çok fazla

Diğer(leri) (Lütfen yazınız. Önem derecesini (1-5) yanına belirtiniz.)

_____

_____

_____

_____

_____

18- Şirketiniz bağımsız denetim yaptırıyor veya geçmişte yaptırmışsa kaç yıl bağımsız denetim hizmeti almıştır?

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

◯ 1-5

◯ 6-10

◯ 11-15

◯ 16-20

◯ 20 yıl üzeri

19- Bağımsız denetim hizmetini hangi nedenle alıyorsunuz?

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

◯ Türk Ticaret Kanunu uyarınca Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ile belirlenen ölçütlere girmemiz

◯ Sermaye Piyasası Kanunu mevzuatına tabi olmamız

◯ Bankacılık, sigortacılık ya da enerji mevzuatına tabi olmamız

◯ Yabancı sermayeli ortağımızın isteği

◯ Diğer _____

20.1- Bağımsız denetim hizmetini almaya başladığınız tarihten itibaren şirketinizde olumlu bir değişiklik oldu mu?

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

◯ Evet

◯ Hayır

20.2- Cevabınız evet ise bağımsız denetim hizmetini almaya başladığınız tarihten itibaren şirketinizde ne gibi olumlu değişiklikler oldu? Aşağıda belirtilen olumlu değişikler şirketinizde gerçekleşmemiş ise 0'ı işaretleyiniz. Eğer bağımsız denetim şirketinizde aşağıda belirtilen olumlu değişiklerden birini sağlamışsa önem derecesine göre 1-5 arası işaretleme yapınız.

Önem derecesi: 0=hiç 1=çok az, 2=az, 3=orta, 4=fazla, 5=çok fazla

Olumlu Değişiklikler:

Mali tabloların doğruluğuna güveni arttırdı.

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

	0	1	2	3	4	5	
hiç	◯	◯	◯	◯	◯	◯	çok fazla

Şirketin varlık kayıpları (suiistimaller, amaç dışı kullanma, noksanlıklar, fazlalıklar, fireler) azaldı.

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

	0	1	2	3	4	5	
hiç	◯	◯	◯	◯	◯	◯	çok fazla

Şirketin defter, belge ve raporlama sistemini iyileştirdi.

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

	0	1	2	3	4	5	
hiç	◯	◯	◯	◯	◯	◯	çok fazla

Yeni bir iç denetim sisteminin ve/veya risk yönetim modelinin uygulanmasını sağladı.

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

	0	1	2	3	4	5	
hiç	◯	◯	◯	◯	◯	◯	çok fazla

Müşteri ve satıcılarla ilgili süreçlerin kayıt takibi iyileşti.

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

	0	1	2	3	4	5	
hiç	◯	◯	◯	◯	◯	◯	çok fazla

Muhasebe politikaları daha bilinçli oluşturulmaya başlandı.

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

	0	1	2	3	4	5	
hiç	◯	◯	◯	◯	◯	◯	çok fazla

Türkiye muhasebe standartları kapsamında şirketin bağımsız denetime tabi tutulması ve finansal tablolarının muhasebe standartlarına göre oluşturulması şirketimizin diğer şirketler ile kıyaslanabilmesine olanak sağladı.

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

	0	1	2	3	4	5	
hiç	◯	◯	◯	◯	◯	◯	çok fazla

Kredi alma işlemlerini kolaylaştırdı/hızlandırdı.

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

	0	1	2	3	4	5	
hiç	◯	◯	◯	◯	◯	◯	çok fazla

Kredi alma maliyetlerimiz azaldı.

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

	0	1	2	3	4	5	
hiç	◯	◯	◯	◯	◯	◯	çok fazla

Yabancı ortak bulmamızı kolaylaştırarak yabancı ortak sayımızın artmasını sağladı.

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

	0	1	2	3	4	5	
hiç	◯	◯	◯	◯	◯	◯	çok fazla

Yurt dışı yatırımcıların daha çok ilgisini çektik.

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

	0	1	2	3	4	5	
hiç	◯	◯	◯	◯	◯	◯	çok fazla

Maliyet ve yönetim muhasebesi sistemi geliştirilerek yönetim raporlama, sistemine geçildi/ sistemi iyileştirilmesini sağladı.

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

	0	1	2	3	4	5	
hiç	◯	◯	◯	◯	◯	◯	çok fazla

Yurtdışı müşteriler nezdinde şirketimizin itibarını arttırdı.

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

	0	1	2	3	4	5	
hiç	◯	◯	◯	◯	◯	◯	çok fazla

Daha nitelikli muhasebe personeliyle çalışmamızı sağladı.

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

	0	1	2	3	4	5	
hiç	◯	◯	◯	◯	◯	◯	çok fazla

Diğer(leri) (Lütfen yazınız. Önem derecesini (1-5) yanına belirtiniz.)

_____

_____

_____

_____

_____

IV. BÖLÜM: Tam Tasdik/Bağımsız Denetim Uygulamasına İlişkin Değerlendirmeler

21-34 Aşağıdaki ifadelerle ilgili kanaatinizi verilen ölçeğe göre belirtiniz.

21- Maliyet-fayda analizi açısından değerlendirme yapıldığında, tam tasdik denetim hizmetinin kuruluşumuza getirdiği maliyetle aldığımız hizmetin faydasının örtüştüğünü düşünüyorum. *

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

◯ Kesinlikle katılmıyorum.

◯ Katılmıyorum.

◯ Ne katılıyorum ne de katılmıyorum.

◯ Katılıyorum.

◯ Kesinlikle katılıyorum.

22- Kanuni zorunluluk olmasa dahi tam tasdik denetim hizmeti alınmasında fayda görüyorum. *

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

◯ Kesinlikle katılmıyorum.

◯ Katılmıyorum.

◯ Ne katılıyorum ne de katılmıyorum.

◯ Katılıyorum.

◯ Kesinlikle katılıyorum.

23- Bağımsız denetim hizmetinin kuruluşumuza getirdiği maliyetle aldığımız hizmetin faydasının örtüştüğünü düşünüyorum. *
Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- Kesinlikle katılmıyorum.
- Katılmıyorum.
- Ne katılıyorum ne de katılmıyorum.
- Katılıyorum.
- Kesinlikle katılıyorum.

24- Kanuni zorunluluk olmasa dahi bağımsız denetim hizmeti alınmasında fayda görüyorum. *
Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- Kesinlikle katılmıyorum.
- Katılmıyorum.
- Ne katılıyorum ne de katılmıyorum.
- Katılıyorum.
- Kesinlikle katılıyorum.

25- Tam tasdik denetimi mali konularda ayrı bir uzmanlık gerektiren bir alan olup bağımsız denetimden farklıdır. *
Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- Kesinlikle katılmıyorum.
- Katılmıyorum.
- Ne katılıyorum ne de katılmıyorum.
- Katılıyorum.
- Kesinlikle katılıyorum.

26- Bağımsız denetimden geçen finansal tablolardan daha çok fayda sağlıyoruz. *
Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- Kesinlikle katılmıyorum.
- Katılmıyorum.
- Ne katılıyorum ne de katılmıyorum.
- Katılıyorum.
- Kesinlikle katılıyorum.

27- Bağımsız denetim ile tam tasdik denetimini birlikte yaptıran bir şirketin yaptırdığı bağımsız denetim, tam tasdik denetiminin kalitesini olumlu etkiler. *
Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

Kesinlikle katılmıyorum.

Katılmıyorum.

Ne katılıyorum ne de katılmıyorum.

Katılıyorum.

Kesinlikle katılıyorum.

28- Tam tasdik denetimi yaptırmayı bir maliyete katlanmak olarak değil, işletmenin yaptırdığı bağımsız denetimin kalitesini arttıran bir işlem olarak görüyorum. *
Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

Kesinlikle katılmıyorum.

Katılmıyorum.

Ne katılıyorum ne de katılmıyorum.

Katılıyorum.

Kesinlikle katılıyorum.

29- Bağımsız denetimin vergi matrahının doğru beyanına ve/veya vergi incelemesinde eleştiri ile karşılaşma riskinin azalmasına etkisi vardır. *
Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

Kesinlikle katılmıyorum.

Katılmıyorum.

Ne katılıyorum ne de katılmıyorum.

Katılıyorum.

Kesinlikle katılıyorum.

30- Tam tasdik denetim hizmeti kapsamında gerçekleştirilen çalışmaların sorunları tespit etmede yeterli olduğunu düşünüyorum. *
Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- Kesinlikle katılmıyorum.
- Katılmıyorum.
- Ne katılıyorum ne de katılmıyorum.
- Katılıyorum.
- Kesinlikle katılıyorum.

31- Bağımsız denetim hizmeti kapsamında gerçekleştirilen çalışmaların sorunları tespit etmede yeterli olduğunu düşünüyorum. *
Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- Kesinlikle katılmıyorum.
- Katılmıyorum.
- Ne katılıyorum ne de katılmıyorum.
- Katılıyorum.
- Kesinlikle katılıyorum.

32- Tam tasdik denetiminde, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu KGK tarafından yayımlanmış bağımsız denetim standartlarının veya bu standartlarla uyumlu tam tasdik standartlarının (önemlilik, denetim planlama metodolojisi, risk bazlı denetim vb. içeren) uygulanması gerektiğini düşünüyorum. *
Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- Kesinlikle katılmıyorum.
- Katılmıyorum.
- Ne katılıyorum ne de katılmıyorum.
- Katılıyorum.
- Kesinlikle katılıyorum.

33- Bağımsız denetimi gerçekleştiren bağımsız denetçinin Türkiye Muhasebe Standartlarına göre düzenlenmiş mali tablolarda yer alan vergi karşılıkları kaleminin doğruluğundan sorumlu olduğunu düşünüyorum. *

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- ◯ Kesinlikle katılmıyorum.
- ◯ Katılmıyorum.
- ◯ Ne katılıyorum ne de katılmıyorum.
- ◯ Katılıyorum.
- ◯ Kesinlikle katılıyorum.

34- Bağımsız denetim ile tam tasdik denetimini yapan denetçilerin aynı denetim grubuna mensup olması durumunda da bağımsız denetçilerin / YMM'lerin bağımsızlıklarını koruyabildiklerini düşünüyorum. *

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- ◯ Kesinlikle katılmıyorum.
- ◯ Katılmıyorum.
- ◯ Ne katılıyorum ne de katılmıyorum.
- ◯ Katılıyorum.
- ◯ Kesinlikle katılıyorum.

35.1- "Tam tasdik denetimi şirketlerin denetim ihtiyacını karşılamaktadır, bağımsız denetime gerek yoktur." ifadesine *

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- ◯ Kesinlikle katılmıyorum.
- ◯ Katılmıyorum.
- ◯ Ne katılıyorum ne de katılmıyorum.
- ◯ Katılıyorum.
- ◯ Kesinlikle katılıyorum.

35.2- Çünkü: (Lütfen kısaca yazınız.)

_____

_____

_____

_____

_____

36.1- “Bağımsız denetim, tam tasdik denetimine alternatif değildir. Fonksiyonları farklıdır. İki hizmeti de aynı anda almanın şirkete faydası olacaktır.” ifadesine *

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- ◯ Kesinlikle katılmıyorum.
- ◯ Katılmıyorum.
- ◯ Ne katılıyorum ne de katılmıyorum.
- ◯ Katılıyorum.
- ◯ Kesinlikle katılıyorum.

36.2- Çünkü: (Lütfen kısaca yazınız.)

_____

_____

_____

_____

_____

37.1- “Bir kuruluş bağımsız denetim hizmeti alıyorsa tam tasdik denetimine gerek yoktur. Çünkü bağımsız denetim, vergi denetiminden daha kapsamlı güvence sağlayan bir hizmettir.” ifadesine *

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- ◯ Kesinlikle katılmıyorum.
- ◯ Katılmıyorum.
- ◯ Ne katılıyorum ne de katılmıyorum.
- ◯ Katılıyorum.
- ◯ Kesinlikle katılıyorum.

37.2- Çünkü: (Lütfen kısaca yazınız.)

_____

_____

_____

_____

_____

38- Tam tasdik ve bağımsız denetim hizmetlerinin şirketinize faydasına ilişkin aşağıdaki ifadelerden doğru olanı işaretleyiniz. (Sadece birini işaretleyiniz.) *

Yalnızca bir şıkkı işaretleyin.

- ◯ Tam tasdik denetim hizmetinden daha fazla fayda elde edildiğini düşünüyorum.
- ◯ Bağımsız denetim hizmetinden daha fazla fayda elde edildiğini düşünüyorum.
- ◯ Her iki denetim hizmetinden de fayda elde edildiğini düşünüyorum.
- ◯ Her iki denetim hizmetinden de fayda elde edilmediğini düşünüyorum.

İSTANBUL

2023