

T.C.
MUNZUR ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ



**MALİ MÜŞAVİRLERİN BAĞIMSIZ DENETÇİLİK MESLEĞİ ÜZERİNE
ALGILARININ TESPİT EDİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA: TUNCELİ-
ERZİNCAN ÖRNEĞİ**

BERKAN ÖZGÜREL

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI

DANIŞMAN
Dr. Öğr. Üyesi Zülkif YALÇIN

TUNCELİ – 2022

T.C.
MUNZUR ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

**MALİ MÜŞAVİRLERİN BAĞIMSIZ DENETÇİLİK MESLEĞİ ÜZERİNE
ALGILARININ TESPİT EDİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA: TUNCELİ-
ERZİNCAN ÖRNEĞİ**

BERKAN ÖZGÜREL
(19120319)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI

DANIŞMAN
Dr. Öğr. Üyesi Zülkif YALÇIN

TUNCELİ – 2022

T.C.
MUNZUR ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

MALİ MÜŞAVİRLERİN BAĞIMSIZ DENETÇİLİK MESLEĞİ ÜZERİNE
ALGILARININ TESPİT EDİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA:
TUNCELİ- ERZİNCAN ÖRNEĞİ

Berkan ÖZGÜREL
YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI

Bu tez 23/05/2022 tarihinde aşağıdaki jüri üyeleri tarafından **oy birliği** ile kabul edilmiştir.

İmza

Doç. Dr. Şule Yüksel
YİĞİTER
(Erzincan Binali YILDIRIM
Üniversitesi)

BAŞKAN

İmza

Dr. Öğr. Üyesi Zülkif
YALÇIN
(Munzur Üniversitesi)

DANIŞMAN

İmza

Dr. Öğr. Birgül
BOZKURT
(Munzur Üniversitesi)

ÜYE

Bu tez, Enstitümüz İşletme Anabilim Dalı'nda hazırlanmıştır.

Doç. Dr. Murat KORUNUR
Enstitü Müdürü

NOT: Bu tezde kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 sayılı “Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu”ndaki hükümlere tabidir.

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi ve hiçbir şekilde “intihal içermediğini” beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

İmza
Berkan ÖZGÜREL

Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Zülkif YALÇIN

TEŞEKKÜR

Tez çalışmamın hazırlama süreci boyunca desteğini hiç eksik etmeyen,engin bilgi birikimi ve deneyime sahip çok değerli, yüksek lisans hocam ve aynı zamanda danışmanım sayın Dr. Öğr. Üyesi Zülkif YALÇIN' a, lisans eğitimim boyunca gerek bilgi birikimi ve tecrübesi ise bana yol gösteren akademik çalışmama devam etme yolunda beni teşvik eden çok kıymetli hocam sayın Doç. Dr. Şule Yüksel YİĞİTER'e sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Berkan ÖZGÜREL
TUNCELİ-2022



İÇİNDEKİLER

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ	II
TEŞEKKÜR.....	III
İÇİNDEKİLER.....	IV
TABLolar LİSTESİ	VIII
KISALTMALAR.....	IX
ÖZET	X
ABSTRACT	XI
1. GİRİŞ VE AMAÇ	1
2. MUHASEBE VE DENETİM.....	3
2.1. İşletme ve Muhasebe Kavramı	3
2.1.1. İşletmenin tanımı, amacı ve türleri	3
2.1.2. Muhasebenin tanımı ve temel kavramlar.....	3
2.1.3. Genel olarak muhasebe mesleği ve türleri.....	5
2.1.3.1. Genel olarak muhasebe mesleği	5
2.1.3.2. Muhasebenin türleri.....	6
2.1.3.2.1. Genel muhasebe.....	7
2.1.3.2.2. Maliyet muhasebesi	7
2.1.3.2.3. Yönetim muhasebesi.....	7
2.2. Denetim Kavramı	7
2.2.1. Denetimin tanımı ve özellikleri	8
2.2.1.1 Denetimin tanımı	8
2.2.1.2 Denetimin özellikleri	9
2.2.1.2.1. Denetimin iktisadi bir birim için yapılması.....	9
2.2.1.2.2. Denetimin karşılaştırmalı olması.....	9
2.2.1.2.3. Denetimin uzman kişiler tarafından yapılması.....	10
2.2.1.2.4. Denetimde kanıt toplama ve değerlendirme	10
2.2.1.2.5. Denetim sonucu rapor düzenleme	10
2.2.1.2.6. Denetim bir süreçtir	10
2.2.2. Denetimin amaçları ve yararları	11
2.2.2.1. Denetimin amaçları.....	11
2.2.2.1.1. Finansal tablolarla ilgili bir görüşe ulaşmak	11
2.2.2.1.2. Hata ve hileleri ortaya çıkarmak.....	11
2.2.2.1.3. Hata ve hileleri önlemek.....	11
2.2.2.1.4. İşletme yönetimine önerilerde bulunmak	12
2.2.2.2. Denetimin yararları.....	12
2.2.3. Denetimin türleri	13
2.2.3.1. Amaç yönünden denetim türleri	13
2.2.3.1.1. Mali tablolar denetimi	13
2.2.3.1.2. Uygunluk denetimi	13
2.2.3.1.3. Faaliyet denetimi	14
2.2.3.2. Kapsam yönünden denetim türleri.....	14
2.2.3.2.1. Zorunlu denetim	14
2.2.3.2.2. İhtiyari denetim	14
2.2.3.2.3. Sürekli denetim.....	14
2.2.3.3. Statüsüne göre denetim türleri.....	15
2.2.3. Denetim Süreci	15
2.2.3.1. Müşteri seçimi ve kabul süreci	15

2.2.3.1.1. Müşteri hakkında bilgi toplama	15
2.2.3.1.2. Önceki denetçi ile görüşme	15
2.2.3.1.3. Kalite kontrol standartları ile müşteri işletmenin değerlendirilmesi	16
2.2.3.1.4. Denetim teklifinin kabul edilmesi ve sözleşme yapılması	16
2.2.3.2. Denetimin planlaması	16
2.2.3.2.1. Denetlenecek şirket hakkında bilgi toplanması	16
2.2.3.2.2. Denetim çalışmalarının bölümlenmesi	17
2.2.3.2.3. İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme ve kontrol riskini değerlendirme	17
2.2.3.2.4. Önemlilik düzeyi belirlenmesi	17
2.2.3.2.5. Denetim riski	17
2.2.3.2.6. Denetim amaçlarını belirleme	18
2.2.3.2.7. Denetim programının hazırlanması	18
2.2.3.3. Denetim programının yürütülmesi	18
2.2.3.4. Denetim sonuçlarının raporlanması	18
2.3. Bağımsız Denetim Kavramı	19
2.3.1. Bağımsız denetimin tanımı	19
2.3.2. Bağımsız Denetimin Amaç ve Kapsamı	20
2.3.3. Bağımsız denetimin yararları	21
2.3.3.1. Bağımsız denetimin işletmeye sağladığı yararlar	21
2.3.3.2. Bağımsız denetimin işletme ortaklarına sağladığı yararlar	21
2.3.3.3. Bağımsız denetimin işletme ile ilgisi olan üçüncü kişilere ve sermaye ve para piyasalarına olan yararlar	22
2.4. Tasdik Denetimi Kavramı	22
2.4.1. Tasdikin tanımı	22
2.4.2. Tasdikin niteliği	23
2.4.3. Denetimde tasdiki gerektiren sebepler	24
2.4.4. Tasdikin amacı	25
2.4.5. Tasdikin yararları	26
2.4.5.1. Tasdikin devlete sağladığı yararlar	26
2.4.5.2. Tasdikin mükelleflere sağladığı yararlar	26
3. BAĞIMSIZ DENETİM VE SORUMLULUK	28
3.1. Bağımsız Denetime Tabi Kuruluşlar ve Bağımsız Denetim Yapmaya Yetkili Olanlar	28
3.1.1. Bağımsız denetime tabi kuruluşlar	28
3.1.1.1. Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (kayıt)	28
3.1.1.2. Çeşitli ölçütlerine göre bağımsız denetime tabi kuruluşlar	28
3.1.1.2.1. Genel ölçütlere göre bağımsız denetime tabi kuruluşlar	29
3.1.1.2.1. Özel ölçütlere göre bağımsız denetime tabi kuruluşlar	29
3.1.2. Bağımsız denetim yapaya yetkili olanlar	29
3.2. Denetim Kuruluşlarının ve Bağımsız Denetçinin Yükümlülükleri	30
3.2.1. Güvenilirlik ve kalitenin denetimde sağlanması	30
3.2.2. Kalite kontrol sistemi	30
3.2.3. Mesleki etik ilkelere uyma zorunluluğu	31
3.2.4. Denetimde bağımsızlığın korunması	31
3.2.5. Reklam yasağı	32
3.2.6. Denetimde haksız rekabette bulunmama	33
3.2.7. Sürekli eğitim	33
3.2.8. Denetimde kısıtlamalar	33
3.2.9. Denetim ekipleri	34
3.2.10. Sorumlu denetçi olma şartları	35

3.2.11. Denetim sözleşmesi	35
3.2.12. Denetim sonucunda rapor düzenleme ve görüş bildirme yükümlülüğü	36
3.2.13. Bilanço Sonrası Ortaya Çıkan Olaylar	36
3.2.14. Denetimde ücret tarifiesi.....	37
3.2.15. Denetimde mesleki sorumluluk sigortası	37
3.2.16. Bildirim mecburiyeti	37
3.2.17. İbraz ve saklama yükümlülüğü.....	38
3.2.18. Şeffaflık raporunun hazırlanarak duyurulması yükümlülüğü.....	38
3.2.19. Türk Ticaret Kanunu’ndan gelen denetim şirketi yükümlülükleri	39
3.3. Denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin gözetimi ve denetimi	39
3.3.1. İnceleme ve denetimler.....	40
3.3.2. İdari yaptırımlar.....	41
3.3.2.1. Uyarı	41
3.3.2.2. Faaliyet iznini askıya alma	42
3.3.2.3. Faaliyet izninin iptali	42
3.3.2.4. İdari yaptırım kapsamındaki diğer hususlar	43
4. TASDİK DENETİMİ VE SORUMLULUK	45
4.1. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Gelişimi ve Tanımı	45
4.1.1. Yeminli mali müşavirlik mesleğinin gelişimi	45
4.1.2. Yeminli mali müşavirlik mesleğinin tanımı	46
4.2. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu ve Görevleri	47
4.2.1. Danışmanlık (müşavirlik)	47
4.2.2. Denetim	49
4.2.3. Tasdik	49
4.2.3.1 Tasdikin tanımı	50
4.2.3.2 Tasdikin niteliği.....	50
4.2.3.3. Tasdikin yararı	51
4.2.3.4. Tasdikin kapsamı	52
4.2.3.5. Denetim teknikleri	53
4.2.3.6. Tasdik işleminin rapor edilmesi	55
5. BAĞIMSIZ DENETİM VE TASDİK DENETİMİNİN SORUMLULUK VE DİĞER AÇILARDAN İNCELENMESİ VE KARŞILAŞTIRILMASI	57
5.1. Bağımsız Denetim ve Tasdik Denetiminin Niteliği, Yararları, Amaçları ve Konusu Açısından Karşılaştırma	58
5.2. Diğer Konular Açısından Bağımsız Denetim ve YMM Denetiminin Karşılaştırılması.....	61
5.3. Bağımsız Denetim ve Tasdik Denetiminin Bağımsızlık Açısından İncelenmesi.....	62
5.4. Bağımsız Denetim ve Tasdik Denetiminin Sorumluluk Açısından Karşılaştırılması ..	63
5.4.1. Yeminli mali müşavirlerin sorumlulukları	63
5.4.2. Denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçinin sorumlulukları	65
5.5. Sorunlar ve Çözüm Önerileri.....	66
5.5.1. Sorunlar	67
5.5.2. Çözüm önerileri	68
6. BAĞIMSIZ DENETİM VE TASDİK DENETİMİNİN SORUMLULUKLARININ DENETİM KALİTESİ YÖNÜNDEN İNCELENMESİ	70
7. TUNCELİ VE ERZİNCAN İLLERİNDE FAALİYETTE BULUNAN MALİ MÜŞAVİRLERİN, BAĞIMSIZ DENETÇİLİK MESLEĞİNE OLAN ALGILARINI ÖLÇMEYE YÖNELİK ARAŞTIRMA.....	73
7.1 Araştırmanın Veri Toplama Yöntemi.....	73
7.1.1. Araştırmanın evreni ve örnekleme	73

7.1.2. Araştırmanın amacı ve önemi.....	73
7.2. Hipotezlerin Analizi, Değerlendirilmesi ve Yorumlanması.....	79
7.2.1. Tunceli ve Erzincan illerindeki mali müşavirlerin bağımsız denetçilik mesleği üzerine algılarının, mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre analiz edilmesi.	83
7.2.2. Tunceli ve Erzincan illerindeki mali müşavirlerin bağımsız denetçilik mesleği üzerine algılarının, mali müşavirlerin yaşlarına göre analiz edilmesi.	91
8. SONUÇ	103
9. KAYNAKÇA.....	106



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 5.1. YMM ve bağımsız denetçi arasındaki farklar	57
Tablo 7.1. Çalışmaya katılan mali müşavirlerin demografik özellikleri.....	79
Tablo 7.2. Çalışmada kullanılan ifadelerin toplam cronbach alpha güvenirlik katsayısı ..	79
Tablo 7.3. Çalışmada kullanılan 13 ifadenin normallik analizi sonuçları	80
Tablo 7.4. Bağımsız denetçilikle ilgili ifadelerle ait katılımların frekans ve yüzde değerleri	81
Tablo 7.5. Bağımsız denetçilikle ilgili ifadelerle katılımların aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri.....	82
Tablo 7.6. Cinsiyetlere göre analiz edilen 1. Hipotezin analiz sonuçları	83
Tablo 7.7. Cinsiyetlere göre analiz edilen 2. Hipotezin analiz sonuçları.....	84
Tablo 7.8. Cinsiyetlere göre analiz edilen 3. Hipotezin analiz sonuçları.....	84
Tablo 7.9. Cinsiyetlere göre analiz edilen 4. Hipotezin analiz sonuçları.....	85
Tablo 7.10. Cinsiyetlere göre analiz edilen 5. Hipotezin analiz sonuçları.	85
Tablo 7.11. Cinsiyetlere göre analiz edilen 6. Hipotezin analiz sonuçları	86
Tablo 7.12. Cinsiyetlere göre analiz edilen 7. Hipotezin analiz sonuçları.	86
Tablo 7.13. Cinsiyetlere göre analiz edilen 8. Hipotezin analiz sonuçları.	87
Tablo 7.14. Cinsiyetlere göre analiz edilen 9. Hipotezin analiz sonuçları.	88
Tablo 7.15. Cinsiyetlere göre analiz edilen 10. Hipotezin analiz sonuçları.	88
Tablo 7.16. Cinsiyetlere göre analiz edilen 11. Hipotezin analiz sonuçları.	89
Tablo 7.17. Cinsiyetlere göre analiz edilen 12. Hipotezin analiz sonuçları.	89
Tablo 7.18. Cinsiyetlere göre analiz edilen 13. Hipotezin analiz sonuçları.	90
Tablo 7.19. Yaşa göre analiz edilen 1. Hipotezin analiz sonuçları	91
Tablo 7.20. Yaşa göre analiz edilen 2. Hipotezin analiz sonuçları	91
Tablo 7.21. Yaşa göre analiz edilen 3. Hipotezin analiz sonuçları	92
Tablo 7.22. Yaşa göre analiz edilen 4. Hipotezin analizi	93
Tablo 7.23. Yaşa göre analiz edilen 5. Hipotezin analizi	93
Tablo 7.24. Yaşa göre analiz edilen 6. Hipotezin analizi	94
Tablo 7.25. Yaşa göre analiz edilen 7. Hipotezin analizi	94
Tablo 7.26. Yaşa göre analiz edilen 8. Hipotezin analizi.	95
Tablo 7.27. Yaşa göre analiz edilen 9. Hipotezin analizi	95
Tablo 7.28. Yaşa göre analiz edilen 10. Sorunun analizi.....	96
Tablo 7.29. Yaşa göre analiz edilen 11. Hipotezin analizi.	97
Tablo 7.30. Yaşa göre analiz edilen 12. Hipotezin analizi	97
Tablo 7.31. Yaşa göre analiz edilen 13. Hipotezin analizi.	98
Tablo 7.32. Araştırma hipotezleri ve sonuçları (cinsiyete göre).....	99
Tablo 7.33. Araştırma hipotezleri ve sonuçları (yaşa göre).....	100

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	: Bağımsız Denetim Standartları
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
GDS	: Güvence Denetim Standartları
IAASB	: Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetim Standartları Kurulu
İHS	: İlgili Hizmet Standartları
KADVİRA	: Katma Değer Vergisi İnceleme Raporu
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KDV	: 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
SMMM	: Serbest Muhasebesi Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurumu
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
VUK	: 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

ÖZET

Bu çalışmada bağımsız denetim ile tasdik denetiminin sorumluluk açısından incelenerek karşılaştırılması konusu araştırılmıştır. Yapılan araştırma da ülkemizde denetim alanındaki iki önemli konu olan bağımsız denetim ve tasdik denetiminin sorumluluk açısından karşılaştırılması yapılmıştır. Çalışmamız bu yönüyle anlamlı ve önemlidir. Bu çalışmada bağımsız denetim ile tasdik denetiminin uygulanmasında birçok farklılık bulunması meslek mensupları tarafından fark edilip edilmedikleri anlaşılmaya çalışılmaktadır. Çalışmanın amacı Tunceli ve Erzincan İllerindeki Mali Müşavirlerin Bağımsız Denetim ile Tasdik Denetimi arasındaki farklılığı belirleyen algıyı ölçmeye yönelik bir araştırma yapmaktır. Çalışma da öncelikle bu konudaki temel kavramlar olan işletme ve muhasebe, denetim, bağımsız denetim ve tasdik denetimi kavramları hakkında bilgi verilmiştir. Bağımsız denetim ve sorumluluk konusu açıklanmaya çalışılmıştır. Öncelikle bağımsız denetim standartları hakkında bilgi verilmiştir. Bağımsız denetime tabi kuruluşlar ve bağımsız denetim yapmaya yetkili olanlar, bağımsız denetçinin yükümlülükleri ve sorumlulukları konusu açıklanmıştır. Çalışmada tasdik denetimi ve sorumluluk konusu ele alınmıştır. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği, konusu ve görevleri hakkında bilgi verilmiştir ve Yeminli Mali Müşavirlerin sorumlulukları anlatılmıştır. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği, konusu ve görevleri hakkında bilgi verilmiştir. Bağımsız denetim ve tasdik denetiminin sorumluluk açısından incelenmesi ve karşılaştırılması yapılmıştır. Ayrıca sorunlar ve çözüm önerileri geliştirilmeye çalışılmıştır. Çalışmanın son bölümünde ise, Mali Müşavirlerin, Bağımsız Denetçilik Mesleğine olan algılarını ölçmeye yönelik bir anket çalışması yapılmış ve araştırmanın sonuçları yorumlanmıştır. Bağımsız denetim ve tasdik denetiminin sorumluluklarının kanun, yönetmeliklerle kamu gözetim kurumunun belirlemiş olduğu denetim kalitesi yönünden karşılaştırılması yapılmıştır. Belirlenen farklılıklar ve benzerlikler ile bağımsız denetimin daha kaliteli yapılması yönünden öneri ve görüşler oluşturulmaya çalışılmıştır. Çalışmamız Literatür taraması yöntemi ile incelenecek olup çoktan seçmeli anket yöntemi ile test edilip analiz edilecektir. Bu çalışmanın Muhasebe bilimine ve literatürüne katkı sunması umut edilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Tasdik Denetimi, Muhasebe Mesleği.

ABSTRACT

In this study, the subject of comparing the independent audit and the certification audit in terms of responsibility has been investigated. In the research conducted, a comparison of independent audit and certification audit, which are two important issues in the field of auditing in our country, was made in terms of responsibility. Our study is meaningful and important in this respect. In this study, it is tried to understand whether there are many differences in the application of independent auditing and certification auditing, whether they are noticed by the members of the profession or not. The aim of our study is to conduct a research to measure the perception that determines the difference between Independent Audit and Certification Audit of Financial Advisors in Tunceli and Erzincan Provinces. In the study, firstly, information about the basic concepts of business and accounting, auditing, independent auditing and certification auditing are given. The subject of independent audit and responsibility has been tried to be explained. First of all, information about independent auditing standards was given. Institutions subject to independent audit and those authorized to conduct independent audits, the obligations and responsibilities of the independent auditor are explained. In the study, the issue of certification control and responsibility is discussed. Information about the Chartered Accountant Profession, its subject and duties, and the responsibilities of the Certified Public Accountants are explained. Information about the Chartered Accountant Profession, its subject and duties, and the responsibilities of the Certified Public Accountants are explained. The independent audit and certification audit were examined and compared in terms of responsibility. In addition, problems and solutions were tried to be developed. In the last part of the study, a survey was conducted to measure the perceptions of Financial Advisors on the Independent Auditing Profession and the results of the research were interpreted. The responsibilities of the independent audit and certification audit were compared with the laws and regulations in terms of the audit quality determined by the public oversight institution. With the determined differences and similarities, suggestions and opinions have been tried to be formed in terms of making the independent audit more quality. Our study will be examined by the literature search method and will be tested and analyzed with the multiple choice survey method. It is hoped that this study will contribute to the accounting science and literature.

Keywords: Independent Audit, Certification Audit, Accounting Profession.

1. GİRİŞ VE AMAÇ

20. yy ın ikinci yarısından itibaren teknoloji, ekonomi, sosyal ve siyasal alanında önemli gelişmeler olmuştur. Bu gelişmelerle birlikte işletmelerde hızla gelişmiş, büyük ve karmaşık bir yapı haline gelmişlerdir. Bununla birlikte işletme bilgilerini kullanan taraf ve kişi sayıları da gün geçtikçe artmıştır. işletmeler faaliyet sonuçlarını finansal tablolar halinde yayımlamakta ve yayımlanan bu bilgiler işletmeyle ilgili olanları ve kamu kesimini yakından ilgilendirmektedir.

Finansal tabloların amacı, işletme bilgilerini kullanan kişilerin işletme hakkında karar vermelerine yardımcı olmak için bilgi sunmaktır. Bu nedenle finansal tabloların güvenilir, anlaşılır, ihtiyaca cevap verebilir ve dönemler itibariyle karşılaştırılabilir olması gerekir. Finansal tabloların bu amacı, bu tabloların bilgi sunduğu taraflar açısından güvenilir olmama olasılığı nedeniyle, sunulan bilgilerin doğruluk, güvenilirlik ve gerçeğe uygunluğunu çok önemli kılmıştır.

Finansal tabloların sağladığı bilgilere duyulan güvenin artması bu bilgilerin ve tabloların denetimi ile mümkündür. İlk zamanları vergi için oluşan denetim, işletmelerin sunduğu bilgilerin etkinliği arttıkça daha da önem kazanmıştır. Denetim denildiğinde kısaca, işletmelerde finansal tablo bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini ölçmek için yapılan faaliyetler bütünü anlaşılmaktadır.

Ülkemizde denetim alanında vergi denetimiyle ilgili kamunun yükünü hafifletmek için yeminli mali müşavirlik mesleği oluşturulmuş ve ön denetim alanında önemli bir yer edinmiştir.

Ülkemizde AB ne uyum süreciyle birlikte birçok alanda yapılan düzenlemelere paralel olarak denetim ve muhasebe alanında da önemli değişiklikler olmuştur. 6102 sayılı TTK'nin yeniden düzenlenmesiyle birlikte, 2011 yılında ülkemizde de bağımsız denetim alanının da önemli değişiklikler yapılmıştır. 6102 sayılı TTK'nde bağımsız denetim sistemine yer verilmesi ile birlikte iç denetim sisteminin yerini bağımsız denetim sistemi almıştır. 2011 yılında 660 sayılı KHK ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu oluşturulmuştur. 2011 yılından günümüze kadar bağımsız denetim alanında önemli gelişmeler yaşanmıştır. Ülkemizde belli sayıda önemli şirketlere her yıl bağımsız denetim yaptırma mecburiyeti getirilmiştir.

Ülkemizde de dünyada olduğu gibi denetime olan ihtiyaç giderek artmaktadır. Ülkemizde kamu vergi denetimi sistemi içerisinde bulunan tasdik denetimi ve bağımsız

denetim her ne kadar birbirleri ile benzerlik gösterseler de, iki farklı denetim şeklidir. Uygulama da  u an itibariyle tasdik denetimi bağımsız denetimden daha geniş bir alanına sahiptir. Ancak KGK'nin düzenlemeleriyle birlikte bağımsız denetimin uygulama alanı hızla genişlemektedir. Söz konusu genişlemenin devam edeceği d   n ld   nde, bağımsız denetimin öneminin giderek artacağı ve tasdik denetimi kadar uygulama alanına sahip olabileceğı öngörülmektedir. Bu çalışmanın amacı, en son düzenlemeleri de dikkate alarak tasdik denetimini ve bağımsız denetimi sorumluluk açısından ele alarak kıyaslamaktır.  alışman be  bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, giriş ve amacı anlatıldıktan sonra ikinci bölümde, temel kavramlar anlatılmaya çalışılmıştır. Temel kavramlar bölümünde çalışma konusuyla ilgili olan işletme ve muhasebe kavramları, denetim ve bağımsız denetim kavramları açıklandıktan sonra tasdik denetimi kavramı açıklanmıştır.

Çalışmanın    nc  bölümünde bağımsız denetimde standartlar anlatılmış ve bağımsız denetime tabi kuruluşlar ve bağımsız denetim yapaya yetkili olanlar açıklanmıştır. Denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçinin yükümlülükleri ve sorumlulukları anlatıldıktan sonra, denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin gözetimi ve denetimi konusunda bilgi verilmiştir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde ise, tasdik denetimi ve sorumluluk konusu ele alınmış, Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğı tanımı, gelişimi, konusu, görevleri ve sorumlulukları açıklanmıştır.

Çalışmanın beşinci bölümünde ise bağımsız denetim ve tasdik denetiminin sorumluluk açısından incelenmesi ve karşılaştırılması yapılmıştır.

2. MUHASEBE VE DENETİM

2.1. İşletme ve Muhasebe Kavramı

2.1.1. İşletmenin tanımı, amacı ve türleri

Genel olarak işletme, insan ihtiyaçlarını karşılamak için mal ve hizmet üretiminin yapıldığı iktisadi birime verilen addır (Sevilengül, 2009).

İşletmeler ihtiyaç duyulan üretimi yaparlarken emek, sermaye, doğal kaynak, teknoloji gibi üretim faktörlerine ihtiyaç duyarlar. Aynı zamanda işletme ortakları, kredi verenleri, devlet, sendikalar, müşteriler gibi birçok tarafla etkileşim halindedir (Sürmeli, 2008).

İşletmelerin kurucularından ayrı bir tüzel kişiliği vardır, ayrıca belli amaçlar için kurulurlar. Söz konusu amaçlar kar elde etmek, süreklilik yani belli süre için değil devamlılık esasıyla kurulma, topluma hizmetin yanında verimlilik ve Pazar payını artırmak amaçlarının bazılarıdır (Civan, 2005).

İşletmelerin türlerine bakıldığında işletmeleri çeşitli açılardan sınıflandırmak mümkündür. Sahipleri açısından işletmeler, özel, kamu veya karma olarak sınıflandırılabilir. Sektörleri açısından bakıldığında da tarım, ticaret, madencilik, sanayi veya hizmet işletmeleri olarak sınıflandırılabilir.

2.1.2. Muhasebenin tanımı ve temel kavramlar

Muhasebe kelimesi Arapça “hisab” kelimesinden gelmekte olup hesap görme, saymanlık, hesap işleriyle uğraşma anlamlarına gelmektedir (Sevilengül, 2009).

Muhasebe, bir işletmenin kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanım biçimini, dönemler itibarıyla kaynaklarda artış veya azalış olup olmadığını ve işletmelerin finansal durumunu açıklayan bilgiler üreterek bunları ilgili taraflara sunan bilgi sistemidir (Sevilengül, 2009).

Aynı zamanda muhasebe, işletmelerde varlıklar ve kaynaklar üzerinde değişim oluşturan mali nitelikteki bilgileri; kaydetmek, sınıflandırmak, analiz etmek ve özetlemek suretiyle yorumlayarak ilgili taraflara raporlar halinde sunan bilgi sistemidir.

Bir başka ifadeyle muhasebe, işletmelerin faaliyetlerinin kontrolünü olumlu kılmak, işletmelerde gelecek planlaması yapmak, işletmeyle ilgili tarafların işletmeye ilgili karar almalarına yardımcı olacak mali olayla ilgili bilgileri toplamak ve iletmek işlemi olarak tanımlanmaktadır (Ataman, 2000).

Genel bir tanım olarak ise muhasebe, işletme kaynak ve varlıkları üzerinde değişikliğe neden olan ve para ile ifade edilen işlemlere ait bilgileri kaydetmek, sınıflandırarak özetlemek ve analiz ederek yorumlamak suretiyle işletmeyle ilgili taraflara raporlar şeklinde bilgi sunan bir sistem şeklinde ifade edilmektedir (Demir ve ark., 2011).

Kavramlar bilgilerin anlaşılmasına yardımcı olurlar. Muhasebenin temel kavramları da muhasebe uygulamalarının anlaşılmasına yardımcı olurlar.

Muhasebenin temel kavramlarında aşağıdaki kavramları aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır:

Sosyal Sorumluluk Kavramı;

Sorumluluk, vazifeleri yerine getirme bilincidir. Muhasebe açısından değerlendirildiğinde ise, işletmenin yaptığı faaliyetler sonucu muhatap olduğu kişi ve kurumlar açısından görevlerini ifade etmektedir.

Kişilik Kavramı;

Kişilik kavramı, işletmelerin ortaklarından ve işletmeyle ilgili taraflardan ayrı olarak bir tüzel kişiliğe sahip olması.

İşletmenin Sürekliliği Kavramı;

İşletmelerde sözleşmelerinde aksine bir madde bulunmadığı sürece sonsuz süre için kurulduğu ve belli süre için kurulmadığı kabul edilir.

Dönemsellik Kavramı;

İşletmelerin sınırsız olan ömürleri belli dönemlere ayrılarak her dönemin faaliyetleri birbirinden ayrı olarak devam ettirilir.

Parayla Ölçülme Kavramı;

Muhasebe konusu olaylar para ile ifade edilen değerlerdir.

Maliyet Esası Kavramı;

Maliyet, bir varlığın edinilmesi için katlanılan fedakârlıklar olarak tanımlanmaktadır. İşletmelerin edindikleri muhasebeleştirilirken maliyet bedelleri ile kaydedilir.

Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı;

Muhasebede yapılan bütün kayıtların ve işlemlerin belgelendirilmesi ve belgeye dayandırılması gerekmektedir.

Tutarlılık Kavramı;

Muhasebede kayıtlar yapılırken seçilen politika ve izlenen yöntemlerin her dönemde aynı şekilde uygulanması gerekmektedir.

Tam Açıklama Kavramı;

Muhasebenin önemli bir fonksiyonu da bilgi verme fonksiyonudur. Muhasebenin sunduğu tabloların işletme bilgilerine ihtiyaç duyan ve öğrenmek isteyen taraflara yardımcı olacak derece de yeterli ve anlaşılır olması gerekmektedir.

İhtiyatlılık Kavramı;

Bu kavram, işletmelerin karşılaşabileceği riskler dikkate alınarak temkinli olmayı ifade etmektedir.

Önemlilik Kavramı;

İşletme bilgilerini muhasebeleştirme de önemli hesap tutarları, bir bilgi verilmemesi halinde tablo doğru yorumlanmayacaksa o bilgi mutlaka gösterilmelidir. Bu önemlilik kavramının bir gereğidir.

Özün Önceliği Kavramı;

Bu kavrama göre, muhasebe kayıtları yapılırken şekilden ziyade finansal özellikler ve işletme için ifade ettiği önemi dikkate alınmalıdır.

2.1.3. Genel olarak muhasebe mesleği ve türleri

2.1.3.1. Genel olarak muhasebe mesleği

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 1989 yılında kabul edilmiş ve muhasebecilik mesleğinin de şartları ve çalışma konuları belirlenmiştir. Sonrasında tek düzen muhasebe sistemine geçilerek muhasebeciler arasındaki uygulama farklılıkları da kaldırılmıştır.

Ülkemizde muhasebecilik mesleğini yapanlar iki grup meslek mensubudur. Bunlar:

- a. Serbest muhasebeci mali müşavir,
- b. Yeminli mali müşavir

Muhasebecilikte meslek mensubu olmanın özel ve genel olmak üzere şartları bulunmakta olup bunlar 1.6.1989 tarih ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda düzenlenmiştir.

3568 sayılı kanun ile meslek mensuplarının görevleri Kanunun 2 inci maddesinde meslek mensupları itibariyle aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

Muhasebecilik Ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Çalışma Konusu:

a. Belirlenen hükümler çerçevesinde işletmelerin faaliyetlerinden dolayı ortaya çıkacak olan muhasebe iş ve işlemlerini yapmak.

b. Muhasebe standartlarına göre uyarlanmış tüm verileri işletmelerin faaliyet kollarına göre belirleyerek, uygulanmasını sağlamak.

c. Belirlenen hükümleri uygulamak, denetlemek, devlete ve işletme personeline olan sorumlulukların yerine getirilmesinde öncülük etmek.

Yukarıda belirlenen işleri; bağımsız bir şekilde yapanlar serbest muhasebeci mali müşavir olarak adlandırılır.

Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Çalışma Konusu:

İşletmelerde muhasebe sistemleri kurmak, geliştirmek, muhasebe, finans, işletmecilik, mali mevzuat ve bunların uygulamalarıyla ilgili işleri düzenleyerek bu konularda müşavirlik yapmak. Önceki konularda inceleme, tahlil ve denetim yapmak, beyanname ve mali tablo ile ilgili konularda yazılı görüş bildirmek, rapor düzenlemek, bilirkişilik ve tahkimler yapmak. Mali tablo ve beyannameleri ilgili mevzuat hükümleri, muhasebe ilke ve prensipleri ile muhasebe standartları açısından uygunluk denetimi yaparak hesapların denetim standartlarına uygunluğu ve hesapların standartlar açısından denetlendiğini tasdik etmek. Kanunlarla, Maliye Bakanlığı ve diğer resmi kurumlarca verilen görevleri yapmak.

2.1.3.2. Muhasebenin türleri

Muhasebe mesleğini tür olarak genel muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi olarak üçe ayırmak mümkündür. Diğer muhasebe türleri olarak geçen inşaat muhasebesi, banka muhasebesi gibi muhasebeler bu üç tür muhasebeden yararlanan muhasebe alt türleridir.

2.1.3.2.1. Genel muhasebe

Genel muhasebeye finansal muhasebe de denilmektedir. Bu muhasebe türü işletmelerin kıymetlerini, işlemlerini ve bu işlemlerin sonuçlarını sürekli olarak saklayan bir bellek kabul edilmektedir. Genel muhasebe de bilgiler değişikliğe uğratılmaksızın kaydedilir. Genel muhasebe işletmenin mali yapısını göstermektedir. İşletmelerin kaynaklarını nereden sağladığı ve bu kaynakların nerelere yatırıldığı genel muhasebe hesaplarından anlaşılır. Bu veriler üzerinden çeşitli yöntemlerle analizler yapılarak işletmelerin çalışma durumu, mali yapısı ve karlılıkları değerlendirilmektedir. Bu değerlendirmeler işletmelerde alınacak kararlara etki etmektedir.

2.1.3.2.2. Maliyet muhasebesi

Bu muhasebe türünde üretim maliyetleri belirlenerek takip edilmektedir. İşletmelerde üretilen mal ve hizmetlerin maliyeti hesap edilmektedir. İşletmeler bu sayede ürettikleri mal ve hizmetlerin piyasa satış fiyatlarını tespit etmektedirler.

2.1.3.2.3. Yönetim muhasebesi

Bu muhasebe türü, genel muhasebe ve maliyet muhasebesinde elde edilen verilerden hareketle yeni veriler üretmekte ve işletme yöneticilerinin karar alırken ihtiyaç duyacakları sayısal verileri sağlamaktadır. İşletmelerde yönetici ve çalışan kesime yani iç bilgi kullanıcılarına bilgi üretmektedir. Burada amaç, yöneticilere yönetim süreçlerinde katkı sağlayacak bilgileri üretmek onların kullanımına sunmaktır (Sevilengül, 2009).

2.2. Denetim Kavramı

İşletmeler son zamanlardaki teknolojik gelişmeler ile kendi bilgilerini kullanan veya bu bilgilerle ilgilenen kesimlere sağlıklı bilgiler sunma gereksinimi hissetmişlerdir.

Bilgi kullanıcıları da bu bilgileri daha yakından takip etmekte, yeni ve gelişmiş teknikler kullanarak değerlendirmektedir. Değerlendirme de şirketlerin finansal tablolar kullananların karar almalarını etkileyen en önemli kaynaklar olmaktadır. Bu özellikler tabloların güvenilir olup olmama özelliklerini de beraberinde getirmektedir. Bu noktada ise

en önemli konu bilgilerin güvenilirliğini ortaya koyacak olan mekanizma olmaktadır. En önemli konulardan birisi de kullanılan bilgilerin ve bu bilgilere dayanan finansal tabloların denetlenmiş bilgi ve tablolar olmasıdır. Bu açıdan işletmelerin denetimi ve denetçiler ve denetim raporları çok büyük öneme sahip olmaktadır.

Denetim denildiğinde, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, denetimle ilgili belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırarak, sonuçlarını bu bilgilerle ilgilenen paydaşlara bildirmek amacıyla tarafsızca bilgi toplamak ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç akla gelmekte ve böyle tanımlanmaktadır (Karapınar ve ark., 2014).

Ekonomik karar alıcıların kullanacakları bilgiler ve finansal tablolar ve finansal olmayan bilgilere ihtiyaç duyarlar. Bu bilgileri kullanacaklar bilgilerin doğruluğundan ise emin olmak isterler (Deha, 2014).

2.2.1. Denetimin tanımı ve özellikleri

2.2.1.1 Denetimin tanımı

Latince Contra Rotulus kelimesine dayanan denetim kelimesi, işitmek, dikkatlice dinlemek kökünden gelmektedir. Sözlüğe bakıldığında ise denetim, “ bir işin yönetime uygun ve doğru olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, teftiş etmek ve kontrol etmek “ olarak tanımlanmaktadır (Karacan ve Uygun, 2012).

Teftiş Arapça bir kelime olup bir şeyin doğrusunu bulmak, araştırmak, her yeri arayıp taramak anlamına gelmektedir. Teftiş denetimden daha dar bir anlam ifade etmekte olup, denetimde genel için uygulama varken teftişte genel içinde daha özel durumlara uygulama söz konusudur.

Kontrol kelimesi ise yoklama, kendini tutma gibi anlamlara gelmektedir. Önce sistem kurulur. Daha sonra uygulamalara geçilir ve süreç içerisinde amaçlara ulaşmak için alınan önlemler ise kontrol faaliyeti olmaktadır (Kaval, 2001). Revizyon kelimesi ise gözden geçirme, elden geçirme gibi anlamlara gelen sözcüktür. Ekspertiz ise değer biçmek bilirkşi incelemesi gibi anlamlara gelen kelimedir. Auditing, İngilizce kökenli bir kelime olup denetim anlamına gelmektedir. Prüfung, Almanca kökenli kelime olup Türkçede denetim anlamına gelmektedir.

Denetim, denetim yerine kullanılan ve yukarıda açıklanan terimlerin tamamını kapsayan bir kelimedir (Haftacı,2011).

Denetim, belli ekonomik birimde finansal bilgilerin önceden belirlenen ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek amacıyla kanıt toplanması, bu kanıtların değerlendirilmesi ve sonucunun rapor olarak sunulması sürecidir (Haftacı, 2011).

Denetim tanım olarak, ekonomik birimlerin faaliyet ve işlemlerin önceden belirlenen standartlara denetim ve muhasebe ilke ve kurallarına uygunluğu konusunda açıklanan veya açıklanacak bilgilerin önceden belirlenen ilkelere uygunluğunu belirlemek amacıyla, kanıtların toplanması ve tarafsızca değerlendirilerek sonuçların ilgili taraflara raporlanması sürecidir (Akbıyık, 2005).

Denetimin amacı hata ve hileleri ortaya çıkarmak, işlemlerin belirlenen ilkelere uygun olarak yapılıp yapılmadığını tespit ederek ortaya koymak ve bulunan eksikliklerin ortadan kaldırılması için alınması gereken tedbirleri belirlemektir (Şen, 2003).

Bir başka tanıma göre denetim, işletmelerde muhasebe bilgilerinin ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunu ve ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda olup olmadığını tarafsız olarak kanıtlayan, araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik bir çalışmadır (Güredin, 2000).

2.2.1.2 Denetimin özellikleri

2.2.1.2.1. Denetimin iktisadi bir birim için yapılması

Denetimin kapsamı ya bir iktisadi birim ya da dönem ile sınırlı olarak yapılır. İktisadi birimler, devlet, şirket, gerçek ya da tüzel kişiler olabileceği gibi bazen de işletmenin bir bölümü de olabilmektedir. Denetim yıllık hesap dönemleri itibariyle yapılabilmesi gibi aylık, üç aylık veya altı aylık dönem içinde yapılabilir.

2.2.1.2.2. Denetimin karşılaştırmalı olması

Denetimde dönemler itibariyle kaydedilen finansal bilgilerin önceden belirlenen ölçütlerle karşılaştırılması söz konusudur. Karşılaştırma ölçütleri genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri başta olmak üzere yasalar, yönetmelikler ve benzeri şeyler olabilmektedir. Karşılaştırma ölçütleri yönetimin hedeflerine göre farklılıklar gösterebilir.

2.2.1.2.3. Denetimin uzman kişiler tarafından yapılması

Denetimi yapan denetçilerin uzman kişiler olarak yeterli kanıt toplayarak bir kanaat oluşturabilmeleri gerekmektedir. Bu nedenle de denetçilerin yüksek düzeyde bilgi ve deneyim sahibi olmaları ve bağımsız davranabilen yüksek ahlaki değere sahip kişilerden oluşması gerekmektedir.

2.2.1.2.4. Denetimde kanıt toplama ve değerlendirme

Denetimde denetçinin kullandığı her türlü bilgi denetim kanıtı olarak adlandırılmaktadır. Denetim kanıtları işletme içinden veya işletme dışından ya da denetçinin çeşitli bildirimlerinden oluşabilir. Denetçinin yaptığı denetimde hedefine ulaşması, yeterli miktar ve kalitede kanıt toplaması ve bu kanıtları uygun şekilde değerlendirmesine bağlıdır.

2.2.1.2.5. Denetim sonucu rapor düzenleme

Denetim sonucunda düzenlenen belgeye rapor denir. Raporda denetçi, elde ettiği bulguları ve oluşan kanısını ifade etmektedir.

Rapor düzenlenmesindeki maksat, denetim sonucu oluşan görüşün bilgi kullanıcılarına iletilmesidir. Şirketlerin denetim raporlarıyla ilgilenen taraflar, yöneticiler, sermaye sahipleri, şirketlerle ilgilenen yatırım sahipleri, işletmeyle ticari ilişkide bulunan alacak ve verecek sahipleri, kredi kuruluşları ve devlet gibi çok çeşitli toplum kesimleri olmaktadır.

2.2.1.2.6. Denetim bir süreçtir

Muhasebe tek bir işlemten oluşmayıp işlemler bütünüdür. Denetçi tarafından denetim sürecinde muhasebe kayıt ve belgeleri incelenerek kanıtlar toplanıp değerlendirilmektedir. Bu denetimle finansal tablolardaki bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kurallarına uygun olup olmadığı denetlenmiş olmaktadır. Denetim sonucu rapor halinde bilgi kullanıcılarına duyurulmaktadır (Haftacı,2011).

2.2.2. Denetimin amaçları ve yararları

2.2.2.1. Denetimin amaçları

Denetimin amaçları genel olarak aşağıdaki amaçlardan birisi olabilir.

2.2.2.1.1. Finansal tablolarla ilgili bir görüşe ulaşmak

Denetim yapan denetçilerin temel amacı, bağımsız denetim çalışmaları sonucunda işletmelerin finansal tabloları hakkında bir kanaata ulaşmaktır. Denetçi yaptığı denetim sonucunda vardığı kanaati denetim raporu kapsamında görevlendiren makama sunmaktadır.

2.2.2.1.2. Hata ve hileleri ortaya çıkarmak

Denetimde en önemli amaçlardan birisi de işletme kayıtlarıyla finansal tablolarda varsa hata ve hileleri ortaya çıkarmaktır. Hata ve hile arasındaki en önemli fark kasıt unsurudur. Muhasebede yapılan bir işlemin uygunsuzluğu kasıtlı işlemde kaynaklanıyorsa hile, yapılan uygunsuzlukta kasıt unsuru yoksa hata olmaktadır. Kayıtlardaki hata ve hileler genel olarak, bilgisizlik, dikkatsizlik ve ihmal, herhangi bir şekilde çıkar sağlama, vergi kaçırma veya dikkat ve özen eksikliği nedeniyle olabilmektedir.

2.2.2.1.3. Hata ve hileleri önlemek

Bir işletmeyi denetlemekte ki en önemli sebeplerden birisi denetim sonunda mevcut hata ve hilelerin ortaya çıkarılarak raporlanmasıdır. İşletmelerin en önemli unsurlarından birisi de muhasebe sistemi ve iç kontrol birimidir. Denetim fonksiyonu iyi bir iç kontrol sisteminde hata ve hileleri bulur ve fark edilir olmasını sağlar. Denetçi aynı zamanda yönetime bilgi vererek şirketin iç kontrol sisteminin zayıf ve güçlü yönlerini ortaya koyar. Aynı zamanda denetim, işletmenin aksayan diğer yönlerini de bulup çözüm önerilerini işletme yönetimine sunar.

2.2.2.1.4. İşletme yönetimine önerilerde bulunmak

Denetimde amaçlardan birisi de şirketin iç kontrol sistemi ve muhasebesi hakkında şirket yönetimine önerilerde bulunmaktır. Bu öneriler şirketlerin muhasebe hata ve hilelerini önlemek için iç kontrol sistemi hakkında olmaktadır. Denetçi denetim sonunda yönetim kuruluna veya müdürler kuruluna tespit ettiği eksikliklere ilişkin bilgi notu sunar. Sunduğu belgede hata ve hilelerin önüne geçecek çözüm önerileri de geliştirilerek denetçi tarafından sunulur (Haftacı,2011).

2.2.2.2. Denetimin yararları

Denetimin denetlenen işletmeye sağladığı yararlar genel olarak aşağıdaki gibidir:

İşletmenin finansal-mali tablolarına olan güven artırılır.

İşletmelerde yönetim ve/veya çalışanların sahtekârlık eğilimlerini azaltır.

Denetlenmiş şirketlerde Maliye Bakanlığının yapacağı denetim riski azaltılmış olur.

Denetlenmiş işletmelerin kredi olanağı artırılmış olur.

Denetim ile işletmenin muhasebe kayıtlarındaki hata ve hileler ortaya çıkarılır.

Gelir ve giderler doğru olarak tespit edilir.

Büyük ve halka açık şirketlerde denetim topluma bilgi ve güven verir (Karacan ve Uygun, 2012).

Denetimin iş hayatının diğer üyelerine sağladığı yararlar ise aşağıdaki gibidir:

Kredi kuruluşların karar almalarına yardımcı olur.

Küçük tasarruf sahiplerinin yatırım kararlarına,

Sendikaların görüşmelerinde işletmeler hakkında bilgi vererek görüşmelerin doğru yürütülmesine,

Şirketlerin elde değiştirme ve birleşmelerde güvenilir rakamlar üzerinden işlemlerin yapılmasına yardımcı olur.

İşletmelerin taraflarına işletme ile ilgili güvenilir bilgi sunar.

Denetimin kamu kuruluşları açısından sağlanan yararlar ise aşağıdaki gibidir:

Devlete zorunlu olarak düzenlenerek verilmesi gereken beyanname ve mali tabloların güvenilirliği artmış olur.

Şirketlerde yapılan bağımsız denetimler, devletin sonrasında yapacağı denetimin kısaltılmasına yardımcı olur.

Şirketlerde denetlenmiş finansal tablolar adli süreçlerde işletmelerin işlerini kolaylaştırır (Deha, 2014).

Muhasebe sistemlerinin ürettiği bilgi denetim sayesinde işletme dışında bu bilgileri kullanacaklara sunulmadan önce işletme dışı bağımsız denetim kuruluşlarının denetiminden geçerek, güvenilir bilgi haline getirilmiş ve ilgililere kaliteli bilgi sunulmuş olmaktadır (Karacan ve Uygun,2012).

2.2.3. Denetimin türleri

Değişik ölçütlere göre denetim türleri sınıflandırılmaktadır.

2.2.3.1. Amaç yönünden denetim türleri

Denetim, ne amaçla yapıldığına ve denetim konusuna göre sınıflandırıldığında, mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üç tür denetimden bahsedilebilir.

2.2.3.1.1. Mali tablolar denetimi

Denetimin konusu aslında finansal tablolardır. Tabloların denetimi, muhasebe ilke ve standartlarına göre yapılmaktadır. Bu açıdan yapılan muhasebe denetimi olmaktadır.

Mali tablolarla ilgilenenler giderek artmaktadır. Bu kapsam genişliği, işletmelere bu kesimlere güvenilir bilgi sunma gereğini ortaya koymuştur. Bağımsız denetimler bu ihtiyaca cevap vermektedir.

2.2.3.1.2. Uygunluk denetimi

Uygunluk denetiminde amaç, işletme yönetimi tarafından konulan kurallara ve oluşturulan politikalara işletme personelinin ne kadar uyduğunun araştırılmasıdır. Bu denetim türünde bir ölçüt alınır ve işlerin buna uygun olarak yürütülüp yürütülmediği araştırılır. Uygunluk denetimi işletme içinde veya dışında yaptırılabilir.

Uygunluk denetimi ölçütleri, kanunlar, yönetmelikler, sözleşmeler, yönetim kurulu kararları, yönetim tarafından belirlenen politikalar olabilir (Haftacı,2011).

2.2.3.1.3. Faaliyet denetimi

Şirketlerin önceden belirlenen amaçlara ulaşp ulaşmadığını ve şirketlerin verimli çalışıp çalışmadığını tespit etmek amacıyla, şirketlerin politikalarını ve bu politikaların uygulama sonuçlarını değerlendirme ve ölçmeye yarayan denetim türüne faaliyet denetimi denmektedir. İşletmelerin finans, muhasebe, insan kaynakları gibi değişik bölümlerinin önceden belirlenen politikalara ne derece uygun davrandıklarının araştırılması da bu denetim türüne girmektedir (Kavut ve ark., 2009).

2.2.3.2. Kapsam yönünden denetim türleri

2.2.3.2.1. Zorunlu denetim

Yasal düzenlemeler ve mevzuat hükümlerine her yıl yapılması gereken denetimi ifade etmektedir.

2.2.3.2.2. İhtiyari denetim

İsteğe bağlı denetimde kanuni zorunluluk bulunmayıp, ilgili taraflarca gerçek durumun ortaya çıkarılması için yapılan denetimdir. İşletmenin yaptırdığı iç denetim ihtiyari bir denetimdir (Karapınar ve ark., 2014).

2.2.3.2.3. Sürekli denetim

Halka açık şirketlerin, SPK mevzuatına tabi diğer şirketlerin, banka ve sigorta şirketleri gibi yasal zorunluluğu bulunan şirketlerin yılsonu finansal tablolarının incelenmesidir.

Bu denetimde, şirketlerin kamuya açıklanacak finansal tablolarının, standartlara uygunluğu ve doğruluğu konusunda, makul güvence sağlayacak yeterli kanıtların toplanması için bağımsız denetim teknikleri uygulanarak defter, belge ve kayıtlar üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması söz konusudur (Karacan ve Uygun,2012).

2.2.3.3. Statüsüne göre denetim türleri

Statüsüne göre denetim; bağımsız denetim, iç denetim ve kamu denetimi olarak tasnif edilebilir.

2.2.3. Denetim Süreci

Denetim sürecini aşağıdaki başlıklar halinde izah etmek mümkündür.

2.2.3.1. Müşteri seçimi ve kabul süreci

Denetimin bu sürecinde, müşteri hakkında bilgi toplanır, şirketin önceki denetçileri ile görüşülür, kalite kontrol standartları açısından işletme değerlendirilir ve teklif kabul edilir ve sözleşme ile bu süreç tamamlanır (Bakır, 2003).

2.2.3.1.1. Müşteri hakkında bilgi toplama

Denetim teklifi alan denetçi, bu teklifi kabul etmeden önce işletme ile ilgili karar vermesine yardımcı olacak çalışma yapar. İşletmenin faaliyette bulunduğu sektör hakkında bilgi toplanır, işletme geçmişi hakkında bilgi alınır, diğer kurum ve kuruluşlarla olan ilişkisi araştırılır ve müşteri tanınmaya çalışılır (Haftacı, 2011).

2.2.3.1.2. Önceki denetçi ile görüşme

Şirketten izin alınarak önceki denetçi ile görüşülür. Önceki denetçiyle görüşmede, şirketin yöneticilerinin dürüstlüğü, şirket denetimini bırakma nedeni, muhasebe sistemi hakkında bilgi alınır, yaptığı denetimde elde ettiği bulgular ile işletme içi konularda bilgi alınarak işletmenin denetiminin alınıp alınmayacağı hakkında karar vermeye yardımcı bilgiler toplanır.

2.2.3.1.3. Kalite kontrol standartları ile müşteri işletmenin değerlendirilmesi

Kalite kontrol standartları, yapılacak denetimde belirlenen politikalardır. Bu standartlar açısından yapılan değerlendirmede, denetime alınacak şirketler bu kriterlere göre değerlendirilerek dürüst olmayan mükellefler ayıklanır. Denetim şirketleri denetimde üstlenecekleri riskleri bu şekilde bertaraf ederler (Bakır, 2003).

2.2.3.1.4. Denetim teklifinin kabul edilmesi ve sözleşme yapılması

Denetim sürecinin bu kısmında denetçi elde ettiği bilgiler kapsamında bir karara varır. Denetçinin kararı kabul yönünde olursa bu kararı şirkete bildirir. Aralarında düzenlenecek sözleşme ile fiilen denetim başlamış kabul edilir (Bozkurt, 2009).

2.2.3.2. Denetimin planlaması

Denetimin planlanması, yapılacak denetimde denetim faaliyetinin nasıl yürütüleceğinin belirlenmesidir. Denetim planlamasında amaç, yapılacak denetimi bölümlere ayırarak her bölüme bir denetçi görevlendirmek, her bölümde kullanılacak denetim tekniklerini belirleyerek zamanlamasını yapmaktır (Haftacı, 2011).

İyi bir planlama işlerin denetçiler arasında uygun olarak dağıtılmasına sağlar. Yapılacak planlama bu konuda belirlenen Uluslararası Standartlara uygun olarak yürütülür. Bu durum denetim ekibinin gözetim ve yönetimini de kolaylaştırmaktadır (Karacan ve Uygun,2012).

Denetim sürecinin planlamasında ana hatlarıyla aşağıdaki hususlardan bahsedilebilir.

2.2.3.2.1. Denetlenecek şirket hakkında bilgi toplanması

İyi bir denetim planlamasının ilk şartı, işletmenin tanınmasıdır. İşletmenin bulunduğu sektör ve işletme hakkında bilgi toplanır. Bu aşamada analitik değerlendirmeler yapılır (Bozkurt, 2009).

Planlama için toplanacak bilgiler daha kapsamlı olur. İşletme büyüklüğü, şubeleri, çalışan sayısı ve elde edilen finansal tabloların mesleki tecrübesiyle yapılan ilk

değerlendirmesi sonucunda varılan olumlu veya olumsuz kanaatler, işletmelerin denetim planlamasının çerçevesini çizer (Deha, 2014).

2.2.3.2.2. Denetim çalışmalarının bölümlenmesi

Denetimde denetçiler arasında bölümlenmeler yapılarak denetim planı bir bütün olarak gerçekleştirilmeye çalışılır. Bu planlama ve işbirliği, denetçilerin kabiliyetlerine ve şirket hakkında toplanan bilgilerin oluşturduğu genel görüntüye göre şekillenir (Erdoğan, 2006).

2.2.3.2.3. İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme ve kontrol riskini değerlendirme

Yapılacak denetim planlamasında şirketin iç kontrol sistemi hakkında bilgi alınarak risk kontrolü hakkında değerlendirme yapılır (Haftacı, 2011).

2.2.3.2.4. Önemlilik düzeyi belirlenmesi

Denetim planlamasının önemli bir konusu da yapılacak denetimde önemlilik düzeyinin belirlenmesidir. Yapılacak denetimde, denetçiler tarafından şirketlerin verileri üzerinden bir genel önemlilik düzeyi belirlenerek bu tutarın üzerindeki bütün tutarların denetimi yapılır. Bu durum denetçi açısından yaptığı denetimin genel kabulüne katkı sağlar (Kavut, ve ark., 2009).

2.2.3.2.5. Denetim riski

Yaptığı denetimde bağımsız denetçinin riski, yanlışlık içeren finansal tablolar hakkında olumlu görüş içeren rapor vermesidir. Bağımsız denetim riski, finansal tabloların önemli riskler içermesi ile bağımsız denetçinin bu riskleri ortaya çıkaramama risklerinin birleşimini ifade etmektedir. Bağımsız denetçi tespit ettiği hataların tablolardaki etkisini münferit ve toplu olarak dikkate alır.

Denetim riski bünyesinde üç riski barındırır. Bunlar; yapısal risk, kontrol riski ve tespit riskidir (Kavut, ve ark., 2009).

2.2.3.2.6. Denetim amaçlarını belirleme

Uluslararası denetim standartlarında bağımsız denetçinin amacından ve denetim sırasında uyulması gereken kurallardan bahsedilmektedir. Bağımsız denetçinin amacı, işletmelerin finansal tablolarının raporlama standartları açısından hata ve hileden kaynaklanan önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence sağlayarak bunu raporlamaktır (Kavut, ve ark., 2009).

2.2.3.2.7. Denetim programının hazırlanması

Denetim çalışmaları, yapılacak görevlerin belirlendiği denetim programları ile yürütülür. Denetim programları yapılacak denetimin planda belirtilen ayrıntılarını içerir ve denetim prosedürleri ve hangi denetçi tarafından ne zaman ne yapılacağı burada yer alır. Denetçi denetim programları vasıtasıyla delil toplar. Bu programların birçok faydası bulunmaktadır (Toroslu, 2012).

2.2.3.3. Denetim programının yürütülmesi

Denetimin denetim planlamasından sonraki bölümü, denetimin yapılan program çerçevesinde yürütülmesidir. Denetimin yürütülmesinde denetim kanıtları toplanır ve değerlendirilir (Haftacı,2011).

Denetim sırasında çeşitli denetim yöntemleri kullanılabilir. Bunlar; şekli ve maddi denetim, aralıksız ve örnekleme yöntemiyle denetim, ileriye ve geriye doğru denetim, doğru ve dolaylı denetim olabilir.

Denetim programında denetim kanıtları toplanır. Bu kanıtların toplanmasında çeşitli yöntemler kullanılır. Çalışma kağıtları oluşturulur. Bilanço tarihinden sonraki olaylarda incelenerek kayda değer husus olup olmadığı araştırılır. Yönetimden verilen bilgilerin doğruluğu konusunda beyan mektubu alınır (Deha, 2014).

2.2.3.4. Denetim sonuçlarının raporlanması

Denetim raporu, denetçinin yaptığı çalışma sonucunda yaptığı çalışmanın kapsamının belirtildiği, şirket mali tabloları hakkında kanaatini belirttiği belgedir.

İşletmenin durumunun iyi veya kötü olması denetçiyi ilgilendirmmez. Denetçi yaptığı denetimde gerçekleri araştırır, gerçek durumlarıyla muhasebe kayıtlarının yapılıp yapılmadığına, kayıtların gerçeğe uygun olarak mali tablolara yansıtılıp yansıtılmadığını araştırarak inceler ve buna ilişkin raporunda değerlendirme ve tespitlerde bulunur. Düzenlenecek rapor uluslararası denetim standartlarına uygun olarak hazırlanır (Karapınar ve ark., 2014).

Uluslararası denetim standartlar UDS-700-799 ile raporlama standartları düzenlenmiştir. Bu standartlarda raporlara ilişkin yol gösterici düzenlemeler bulunmaktadır (Karacan ve Uygun, 2012).

Denetim sonucunda denetçi tarafından dört çeşit rapor düzenlenir. Bunlar;

Olumlu görüş bildiren raporlar,

Şartlı görüş bildiren raporlar,

Olumsuz görüş bildiren raporlar,

Görüş bildirmekten kaçınılan raporlar (Deha, 2014).

2.3. Bağımsız Denetim Kavramı

2.3.1. Bağımsız denetimin tanımı

Bağımsız denetim konusunda, 2 Kasım 2011 yılında tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuş olan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tek otorite olarak yetkilendirilmiştir. Bu Kararnamenin ek maddeleriyle KGK 'nın düzenlemelerine aykırı hükümlerde kaldırılmıştır (Sevim, ve ark., 2017).

Buna göre Bağımsız Denetim, finansal bilgi ve finansal tabloların finansal raporlama standartlarına doğruluğu ve uygunluğu konusunda, sınırlı veya makul güvence sağlayacak uygun ve yeterli bağımsız denetim kanıtlarının toplanması amacıyla, denetim standartlarında öngörülen denetim teknikleri uygulanarak defter, belge ve kayıtlar üzerinden denetlenerek değerlendirilmesi ve raporlanmasıdır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 4).

Diğer bir tanıma göre bağımsız denetim, asıl işi bağımsız denetim olan kişiler veya şirketler tarafından yapılan iştir. Burada asıl amaç, denetlenen şirket tarafından

faaliyetlerinde yasa ve genel muhasebe görmüş ilke ve standartların dikkate alınıp alınmadığının tespit edilmesidir Denetim faaliyetlerinin çoğu finansal tablolar üzerinde yapılan çalışmaları içermektedir (Bakır, 2003).

Yine muhasebe denetimini, şirketlerde mali rapor, tablo ve bilgilerin doğruluğunu teyit amaçlı, şirket muhasebesinin yetkili kişiler tarafından muhasebe kayıtlarına, gerekmesi halinde denetim yöntemleri kapsamında incelenmesi, değerlendirilmesi ve sonuçlarının rapor olarak açıklanması olarak da tanımlamak mümkündür.

Bağımsız denetim, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sıfatıyla kendi nam ve hesabına hareket eden kişiler tarafından faaliyetin, bir denetim şirketine bağlı olarak veya bağımsız olarak işletmelerin talebi üzerine, finansal tabloların denetlenerek uygunluk raporunun verilmesidir.

2.3.2. Bağımsız denetimin amaç ve kapsamı

Denetimdeki en önemli amaç, işletme ile ilgili taraflara güvenilir bilgi sunmaktır. İşletme ile ilgili taraflarda oluşan bilgi ihtiyacını karşılamak için, işletme dışı bağımsız ve tarafsız kişilerden oluşan bağımsız ve uzman kişiler, işletmelerin mali bilgilerini önceden belirlenmiş uluslararası standartlara uygunluk yönünden araştırarak inceleyip sonuçlarını rapor ederek, bu bilgiyi kullanacaklara makul ve uygun güvence verirler.

Denetçinin asıl amacı ilgili taraflara makul güvence sunarken, işletmelerde olan hata ve hileleri ortaya çıkarmak, olabilecek hata ve hileleri de engellemektir. Bununla birlikte aynı zamanda denetimle ilgili şirket yöneticilerine de önerilerde bulunmak denetimin ayrı bir görevidir.

Ülkemizde bağımsız denetim, Bağımsız Denetim Yönetmeliğine göre, finansal bilgi ve finansal tablolar dâhil olmak üzere denetim kapsamındaki hususların, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) uyumlu olup olmadığının tespiti amacıyla güvence oluşturmak için yapılmaktadır.

Denetimin asıl amacı taraflara makul veya sınırlı güvence vermek olduğundan bu denetimin kapsamı da ülkemizde uluslararası standartlarla uyumlu olan TDS ile belirlenmektedir.

Denetim Yönetmeliğine göre denetim, denetim konusu hakkında mesleki etik ilkelere bağlı ve mesleki şüphecilik içerisinde kalarak TDS kapsamında yeterli denetim

kanıtı toplamayı, bu kanıtlara dayanarak bir görüş oluşturulmayı ve görüşün raporlanmasını kapsamaktadır (BDY, m. 5).

Bağımsız denetimde yapılan muhasebe denetimidir. Kanunen bağımsız denetim yaptırmak zorunda olan işletmeler, yatırım yapabilmek, banklardan kredi alabilmek gibi amaçlarla bağımsız denetime ihtiyaç duyan işletmeler, bağımsız denetim zorunluluğu hissederler. Şirketler bu yasal zorunluluk olmadan da bağımsız denetimin işletmelerinin sağlayacağı faydadan yararlanmak isteyebilirler. Dünya ekonomisinde olan gelişmelerde bağımsız denetime ihtiyacı artıran bir diğer sebep olmaktadır.

Bağımsız denetimde işletme dışından işletme ile bağı olmayan kişiler tarafından yapılan denetim söz konusudur. Bağımsız denetimde genelde şirketlerin finansal tablolarının denetimi söz konusudur.

Bağımsız denetimde denetçinin bağımsızlığı son derece önemli olması nedeniyle, denetçinin denetlediği şirketle denetim sözleşmesinde belirtilen ücret dışında bir irtibatının olmaması, şirketlerle herhangi bir ekonomik ilişkide bulunmaması ve işletme ile herhangi bir borç-alacak ilişkisi içerisinde son derece önemli olmaktadır (Kavut ve ark., 2009).

2.3.3. Bağımsız denetimin yararları

2.3.3.1. Bağımsız denetimin işletmeye sağladığı yararlar

Bir ülkede bağımsız denetim yaygınlaştıkça finans kurumlarının riskleri düşer, şirketlerin finans yükü ve maliyetleri azalarak karların artması sağlanmış olur. Ayrıca bağımsız denetim ile işletmelerin finansal tabloları uluslararası geçerlilik kazanır ve işletmelerin yurt dışı bağlantıları, uluslararası iş ilişkileri ve hacimleri artış gösterir. Bağımsız denetimin bu katkılarıyla işletmelerin daha karlı, güçlü ve uzun ömürlü olmaları sağlanmış olur.

2.3.3.2. Bağımsız denetimin işletme ortaklarına sağladığı yararlar

Bağımsız denetimin ortaya çıkmasındaki en önemli sebep gelişen şartlar çerçevesinde şirketlerde profesyonel yöneticilerin yer almasıyla birlikte, şirket ortaklarının hak ve menfaatlerinin korunup korunmadığının tespitinin gerekmesi olmuştur. Bağımsız denetimle şirket ortakları işletmelerinin finansal tablolarının doğru ve güvenilir bilgi

içerdiklerinden emin olurlar. Ayrıca, şirketleri yönetenlerin ve çalışanlarının hile ve hata ihtimallerini ve eğilimlerini de azaltmış olur.

2.3.3.3. Bağımsız denetimin işletme ile ilgisi olan üçüncü kişilere ve sermaye ve para piyasalarına olan yararlar

Bağımsız denetimle devletin kayıt dışılığı, hata ve hileden kaynaklı vergi kayıpları engellenmiş olur. Böylece ülke kalkınmasına ve refahına katkı sağlanır.

Bağımsız denetim para piyasalarına doğru ve güvenilir bilgi sağlar. Para piyasalarında bankaların güvenilir raporlara istinaden kredi vermelerini sağlayarak, batık kredi oranının düşmesine yardımcı olur. Bankaların mali yapısının güçlü kalmasına yardımcı da olunmuş olur. Para piyasalarının etkin ve verimli çalışmasına katkı sağlanır.

Bağımsız denetim sermaye piyasalarına olan güvenin oluşmasına imkan verecek doğru ve güvenilir raporlar sunarak katkı da bulunur. Ülkemizde bağımsız denetim konusunda ilk düzenleme SPK tarafından yapılmıştır.

Bağımsız denetim piyasalara güven vererek yurt dışı yatırımların ülkeye kazandırılmasını sağlar.

Bağımsız denetimle güçlenen ve kurumsallaşan işletmeler, çalışanlarına daha iyi imkânlar sunup, çalışanlarının hak ve menfaatlerini de güvence altına almış ve iş güvenliğinin daha çok korunmasına da katkı vermiş olurlar (Akkaya, 2012).

2.4. Tasdik Denetimi Kavramı

2.4.1. Tasdikin tanımı

Tasdik denildiğinde Yeminli Mali Müşavirlik mesleği ve 3568 sayılı Kanun akla gelmektedir. 3568 sayılı Kanuna göre, YMM tarafından gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların iştiraklerinin mali tablo ve beyannamelerinin kanun hükümlerinin, muhasebe prensip ve standartlara uygunluğunun ve hesapların muhasebe standartlarına göre incelendiğinin onaylanmasına tasdik denmektedir (3568 sayılı Kanun, m. 12).

Tasdik yönetmeliğine göre ise tasdik; gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların iştiraklerin kanunlar tarafından belirlenen denetim ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların

ve bunların belgelerinin gerçeği yansıtır yansıtmadığının, imza ve mühür kullanılarak tespitinin rapora bağlanmasına denmektedir (Tasdik Yönetmeliği, m. 4).

3568 sayılı Kanun ve Tasdik Yönetmeliğine bakıldığında tasdik aslında bir denetim faaliyeti olduğu anlaşılmaktadır. Bir denetim faaliyeti olarak tasdik, çalışmanın önceki bölümünde bahsedilen bağımsız denetim faaliyetine, finansal tabloların denetimi ve muhasebe standartlarına uygunluk açısından benzerlik göstermektedir. Ancak, 3568 sayılı Yasada denetim ve tasdik konularının ayrı ayrı düzenlenmesi nedeniyle bağımsız denetim konusundan farklılık arz etmektedir. 3568 sayılı Kanun kapsamındaki tasdik ülkemize has bir uygulama olup, sadece Yeminli Mali Müşavirler tarafından yapılan ve bağımsız denetimdeki mali tablo denetiminden farklı olarak mali bilanço denetimi olarak düzenlenmiştir.

3568 sayılı Kanunda YMM'lere tasdik denetimi dışında denetim ve müşavirlik yetkisi de verilmiştir. Tasdik denetiminin ülkemize özgü bir uygulama oluşu açık olup evrensel bir uygulama olmayışı nedeniyle de beraberinde bir takım problemleri de getirdiği açıktır (Cangir, 2004).

2.4.2. Tasdik niteliği

3568 sayılı Kanun ve Tasdik Yönetmeliğine göre, tasdik edilmiş mali tabloların kamu kurum ve kuruluşlarına verilmesi halinde bu otoriteler tarafından tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilmektedir (3568 sayılı Yasa, m. 12 ve Tasdik Yönetmeliği, m. 4) .

Bu özelliğinden dolayı tasdik edilmiş belge ile kamuoyuna verilen güvence, idare tarafından incelenmiş belge kavramı oluşturularak sunulmaktadır. Kamu otoritesinin incelenmiş belge kavramına bu özelliği veren, Vergi Usul Kanunda düzenlemesi yapılan yoklama ve vergi incelemesi düzenlemeleridir. Vergi incelemesi kamu otoritesinin kullandığı kamu hukuku müessesesi olup, devletin kullandığı denetleme yollarından birisidir. Vergi Usul Kanununda istisna, muafiyet, yeniden değerlendirme ve Kanunen tanınan bazı haklardan yararlanabilmek için tasdik raporu ibraz edilmesi gerekmektedir (VUK, Mükerrer m. 227 / 2, 4).

Yeminli Mali Müşavirler tarafından önce bir kısım deliller toplanmakta, yapılan değerlendirme sonucunda tasdik işlemi yapılmaktadır. Tasdik işlemi, kamu hukuku

açısından kamu otoritesini bağlayıcı olmayan, ancak, mükellef ve diğer taraflar açısından tasdik kapsamıyla sınırlı doğruluk karinesi oluşturan bir tespit işlemidir (Saban, 1993).

3568 sayılı Kanun ve ilgili yönetmeliğe göre, tasdik edilmiş belgeler o şirketin kamu idaresi yetkilileri tarafından tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş olarak kabul edilmektedir. Bununla birlikte gerekmesi halinde kamu yetkili birimleri tarafından incelemeye alınmasına da engel değildir. Sonrasında tasdik edilmiş bir şirket dönemi vergi incelemesine alındığında beyan edilen matrahın hatalı olduğu tespit edilmesi durumunda tasdiki yapan YMM'lerin de mali ve idari sorumluluğu bulunmaktadır.

YMM'ler yaptıkları tasdik nedeniyle Anayasa'nın 128 ve 135 inci maddelerine göre kamu görevlisi kabul edilmektedir. Yapılan tasdik hizmeti bir kamu hizmeti sayılmaktadır. Buna rağmen YMM bir devlet memuru değildir.

3568 sayılı Kanuna göre, YMM'ler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yapılan tasdik doğruluğu konusunda sonradan hata veya kusuru tespit edilen YMM hakkında işlem yapılmakta, müşterek ve müteselsil sorumlu tutulmaktadırlar. Bu nedenle YMM'ler tasdiklerinde yaptıkları tasdik kapsamını belirtmek zorundadırlar.

YMM'lerin tasdik yetkisini kötüye kullandıklarının tespit edilmesi halinde disiplin yönetmeliğine göre, meslekten çıkarmadan, uyarma, kınama, geçici olarak mührü el koymaya kadar birçok cezai yaptırımla karşılaşma durumları olmaktadır. Bununla birlikte ceza hukukuna göre yargılanma ve para cezasına da çarptırılmaktadır.

2.4.3. Denetimde tasdiki gerektiren sebepler

Tasdiki gerektiren nedenlere bakıldığında bağımsız denetimi gerektiren nedenlerle benzerlik gösterse bile ondan temel olarak farklılık göstermektedir. Bağımsız denetimde ilgili taraflar arasında çıkar grupları da bulunmakla birlikte tasdikte taraf olarak YMM'ler dışında taraf olarak devlet ve işletme bulunmaktadır. Tasdik denetiminin temelinde, devletin denetim yükünün hafifletilmesi amacıyla kendilerine özel denetim yetkisi tanınan YMM'ler tarafından, devlete beyan edilecek bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğunu sağlamak amacıyla yapılması vardır.

Tasdiki gerektiren nedenler genel olarak şu şekilde sıralanabilir:

Dünya çapında hızla gelişen ve değişen ekonomik koşullar,

Devletin vergi gelirine olan ihtiyacının artması,

İşletme sayı ve büyüklüklerinin artması ve işlemlerde karmaşıklıklaşma,

Modern vergilemede beyana dayanan vergilemenin artması,
Vergi mükelleflerinin az vergi ödeme istediği ve vergi kanunlarının karmaşık yapısı,
Beyana dayanan vergilemenin sistemsal olarak vergi denetimine ihtiyaç hissettirmesi,
Vergi denetimlerinin vergi kaybını önlemedeki katkısı,
Kayıt dışı faaliyetlerin artması, vergi inceleme elemanı sayısındaki yetersizlik,
Devletin vergi kayıp ve kaçagını azaltmak istemesi, vergi suçlarını azaltarak vergi gelirlerini artırma çabaları,
Devletin denetim yükünü azaltma isteği, vergi sistemine çeki düzen verme zorunluluğu, iyi bir kamu maliyesi oluşturma çabası,
Devletin doğru ve güvenilir bilgiye ihtiyaç duyması,
Mükelleflerin haklarının korunması gayreti,
Vergi daireleriyle mükellefler arasında ilişkilerde güven esasını hâkim kılma gereksinimi

2.4.4. Tasdikın amacı

Tasdikin amacı denildiğinde ilk akla gelen, yükümlülük sahibi şirketlerin mali tablolarının sorumluluk yüklenen YMM'ler tarafından incelenmesini sağlanmak suretiyle, devletin vergi inceleme yükünü hafifletmektir. Tasdik müessesesi vergi dairesi dışında da diğer birçok kurumun inceleme yükünü almaktadır.

Tasdikteki amaçlardan bir diğeri de mükelleflerin beyan ettikleri bilgi ve verilerin doğru ve güvenilir olup olmadığının ortaya konmasıdır. Bu tasdik müessesesi vergi mükelleflerine mevzuatla tanınan istisna, muafiyet, yeniden değerlendirme, vb. kanunla tanınan birçok haktan kısa süre içerisinde yararlanmalarını sağlamaktadır (Tasdik Yönetmeliği, m. 1).

Tasdikin amacı genel olarak şu şekilde özetlenebilir:

Mükelleflerin ibraz ettikleri mali tabloların tam ve doğru olarak düzenlenmesi sağlanarak kamunun yararlanmasına sunmak,

Mükelleflere tanınan hak ve menfaatlerden en kısa sürede yararlanmalarını sağlamak,

Devlet ve mükellef ilişkisinde güveni tesis etmek.

2.4.5. Tasdikın yararları

Tasdikin yararlarına tasdikten elde edilen fayda açısından bakılacaktır.

2.4.5.1. Tasdikın devlete sağladığı yararlar

Tasdik müessesesinin devlete sağladığı en önemli yarar yetersiz olan denetim yüzdesine sağladığı katkıdır. Tasdik müessesesi kamu idaresinin inceleme yükünü hafifletir ve idari süreci hızlandırır. Tasdik müessesesinin devlete sağladığı katkıların bazıları aşağıdaki gibidir:

Devlet bu şekilde denetim yükünü hafifleterek idari süreci hızlandırır,

Devlet doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacını karşılar,

Devlet ile mükellef ilişkilerinde güvenin oluşmasına katkı sağlar,

Devletin vergi toplama çalışmalarında vergi gelirlerinin artmasına, adil vergi yükü dağılımına, ekonomik kalkınmaya katkı sağlar,

Vergi mükelleflerinde, vergi ödevinin yerine getirirken çeşitli nedenlerle ödemedi kaçınma eğiliminin azaltılmasına yardımcı olur,

Vergi mükelleflerinde vergi kanunlarının karmaşık yapısından kaynaklanan hata yapabilme olasılığı azaltarak hataların düzeltilmesine katkı sunar,

Vergi kayıp ve kaçığının azalmasına ve vergi suçlarının azalmasına yardımcı olur.

2.4.5.2. Tasdikın mükelleflere sağladığı yararlar

Tasdikin şirketlere sağladığı en önemli fayda YMM'ler tarafından tasdik edilen belgelerin incelenmiş belge olarak kabul edilmesidir. Zaten vergi incelemesine her zaman tabii tutulacak şirketler için YMM'ler tarafından yapılan denetim önceden yapılan bir güvence niteliği taşımaktadır. YMM'lerin yapacağı tasdik denetimi şirketlerde hata ve hileleri azaltacağı için, denetim riskini de minimize edecektir. İşletmelerde vergi kanunlarının yanlış anlaşılmasından veya uygulamanın eksik oturtulmasından dolayı beş yıllık zaman aşımı süresi içerisinde yıkıcı büyüklüklere ulaşabilmektedir. Vergi cezası, faiz ve zam dâhil edildiğinde işletmeler açısından ciddi risk teşkil edebilmektedir. Tasdik işlemleri işletmelerin denetim riskini azaltmaktadır.

Tasdikin işletmelere sağladığı belli başlı yararlar şu şekildedir:

Tasdik işlemi, işletmelerde denetim riskini azaltır.

Tasdik işlemi yaptıran mükelleflerin devletten talepleri, daha kısa sürede karşılanarak hak ve menfaatlerinin korunmasına yardımcı olur.

Vergi daireleri ve mükellef arasında güven tesisine katkı sağlar.

Mükellefler bu sayede işletme de hata, olumsuzluk ve usulsüzlükleri hakkında bilgi sahibi olarak düzeltmek için fırsat yakalamış olurlar.

Tasdik işlemi şirketlerde işletme içi ve dışı eksiklikleri, hata ve noksanlıkları ortaya çıkaracağı için şirketlerin içerde ve dışarda yönetimde olmayan ortaklarının hak ve menfaatlerinin korunmasına yardımcı olur.

Şirketlerle ilişkide bulunan üçüncü kişiler için tasdik, daha itibarlı ve güvenli bir işletme görünümü oluşmasına katkı da bulunur.

3. BAĞIMSIZ DENETİM VE SORUMLULUK

3.1. Bağımsız Denetime Tabi Kuruluşlar ve Bağımsız Denetim Yapmaya Yetkili Olanlar

3.1.1. Bağımsız denetime tabi kuruluşlar

Türkiye’de bağımsız denetime tabii şirketler Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmektedir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda yapılan değişiklikle bunu belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna bırakılmıştır.

23.01.2013 tarihinde yayımlanan 2012/4213 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar ile bağımsız denetime tabi olacak şirketler belirlenmiştir. Bu karar ile bağımsız denetime tabi olacak şirketler iki grup halinde düzenlenmiştir.

Birinci grupta, kamu yararını ilgilendiren ve hiçbir sınırlamaya tabi olmayan kuruluşlar yer almaktadır.

İkinci grupta ise belirli sınırlamalar üstünde kaldığı için denetim kapsamında kalan şirketler bulunmaktadır. Bu kısımda da iki grup şirket bulunmaktadır. Bunlardan ilki genel ölçütlere göre, ikinci grup ise genel ölçütlerden ziyade belirli ölçütlere göre denetim kapsamına giren şirketler olmaktadır.

3.1.1.1. Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (kayık)

Bu şirketler, faaliyet alanları belli olan ve belirli sektörlerdeki şirketlerdir. Bu şirketler aslında yeni düzenleme öncesi de bağımsız denetim kapsamında olan şirketleridir. Aynı zamanda 2012/4213 BKK’nda tek tek sayılmış olan şirketler olup daha sonra 2014/5973 sayılı BKK ile güncellenmiştir.

3.1.1.2. Çeşitli ölçütlerine göre bağımsız denetime tabi kuruluşlar

Bu kısım şirketler, çalışan sayıları, satış hasılatı ve aktif büyüklüğe göre, belli ölçüt üzerinde kalmaları nedeniyle bağımsız denetim kapsamına alınan şirketlerdir.

Bu kapsamda denetime tabii şirketlerin denetimi SMMM ve YMM kökenli Bağımsız Denetçiler tarafından da yapılabilmektedir.

3.1.1.2.1. Genel ölçütlere göre bağımsız denetime tabi kuruluşlar

Bu bölüm şirketleri aktif toplamı, satış hasılatı veya çalışan sayıları itibarıyla iki ölçütten bağımsız denetim kapsamına giren şirketlerdir.

2012/4213 sayılı BKK ile belirlenen ölçütlere göre, aşağıdaki üç ölçütten ikisini sağlayan şirket bağımsız denetimi yaptırmak zorundadır:

- a)- Aktif toplamı 150.000.000,00 (yüz elli milyon) ve üstü Türk Lirası,
- b)- Yıllık net satış hasılatı 200.000.000,00 (iki yüz milyon) ve üstü Türk Lirası,
- c)- Çalışan sayısı 500 (beş yüz) ve üstü

14.03.2014 yayımlanan BKK ile bu ölçütler genişletilerek aşağıdaki ölçütler belirlenmiştir: (2014/5973 sayılı BKK, m. 1)

- a)- Aktif toplamı 75.000.000,00 (yetmiş beş milyon) ve üstü Türk Lirası,
- b)- Yıllık net satış hasılatı 150.000.000,00 (yüz elli milyon) ve üstü Türk Lirası,
- c)- Çalışan sayısı 200 (ikiyüz) ve üstü

3.1.1.2.1. Özel ölçütlere göre bağımsız denetime tabi kuruluşlar

Bu kapsamda bağımsız denetime tabii olan şirketler, faaliyet türü, sahibi gibi daha düşük özelliklerden dolayı denetim kapsamına alınan şirketlerdir.

3.1.2. Bağımsız denetim yapaya yetkili olanlar

660 sayılı KHK inin 2 inci maddesinin birinci fıkrasının a bendinde bağımsız denetçilik mesleğini icra eden kişi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1.6.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişileri ifade etmektedir.

Aynı KHK inin 9 uncu maddesi ile de bağımsız denetçilerin yetkilendirme, sınav ve tescil işlemleriyle ilgili Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu yetkili kurum olmaktadır.

Yine 660 sayılı KHK inin birinci fıkrasının (c) bendinde bağımsız denetim kuruluşu olarak; bağımsız denetim yapmak üzere, KGK tarafından yetkilendirilen sermaye şirketleri olarak tanımlanmıştır.

660 sayılı KHK una göre, YMM ve SMMM’ lerin tamamı bağımsız denetçi, bu kişilerin oluşturduğu şirkette bağımsız denetim kuruluşu kabul edilmemekte, bu unvana sahip kişilerden KGK tarafından yetkilendirilen kişiler ve bunların oluşturduğu şirketler bağımsız denetçi ve bağımsız denetçi kuruluşu kabul edilmektedir. Bu yetkilendirme ise KGK tarafından yapılan sınav ile gerçekleştirilmektedir.

Kurumca yetkilendirilen denetim şirketleri ve YMM-SMMM’ ler, bağımsız denetçi olarak denetim yapacak kişiler olmaktadır.

3.2. Denetim Kuruluşlarının ve Bağımsız Denetçinin Yükümlülükleri

3.2.1. Güvenilirlik ve kalitenin denetimde sağlanması

Bağımsız denetim şirketleri ve denetçiler yaptıkları bağımsız denetim faaliyetini kalite ve güvenilirliği sağlayacak şekilde yürütmek zorundadırlar.

Bağımsız denetçilerin yaptığı denetim faaliyeti, şirketin iş teklifi ile başlar, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre planlanır, uygun program yapılarak denetim yürütölüp sonucunda tespit edilen hususlar rapor edilir. Düzenlenen raporun beraberinde getirdiği yükümlölükler saklı kalmaktadır.

Yönetmelik ve ilgili mevzuatla belirlenen düzenlemelere uyularak denetimde ve güvenilirlikte devamlılığın sağlanmasına gayret göstermektedir.

3.2.2. Kalite kontrol sistemi

Bağımsız denetçileri ve bağımsız denetim şirketleri faaliyetlerini kalite kontrol sistemi çerçevesinde yürütmek zorundadırlar. Kalite kontrol sistemi, kurum düzenlemeleri çerçevesinde belirlenerek uygulamaya konur. Kalite kontrol sisteminin gereği oluşan politika ve süreçlere de uyulur. Belirlenen politika ve süreçler güncellenerek uygulamaya devam edilir.

Bağımsız denetim kuruluşunun oluşturduğu kalite kontrol sistemi ile kurumun kalite kontrol sistemi prosedürleri arasında farklılık olması halinde veya yapılan denetimin

gereği olarak içinde bulunulan özel nedenlerden dolayı bir kalite kontrol sistemi uygulamak gerektiyse, normal yazılı politika ve süreçlerin dışına çıkılabilir. Bu durumda bunun denetçi tarafından denetim kuruluşuna sunulması ve saklanması gerek ektedir (BDY, m. 20).

3.2.3. Mesleki etik ilkelere uyma zorunluluğu

Denetçiler ve denetim kuruluşları mesleki etik kurallara uymak zorundadırlar. Bu etik kurallar kısaca aşağıdaki gibidir:

Dürüstlük, denetçilerin yaptıkları bütün işlemlerinde ve ilişkilerinde doğru, açık ve güvenilir olmak.

Tarafsızlık, bu etik kuralı, yapılan denetimde önyargıların, çıkar çatışmalarının, temayüllerin, nüfuzu kötüye kullanarak denetimde kararların etkilenmesine izin vermemeyi ifade etmektedir.

Mesleki yeterlilik ve özen, denetimde mevzuat, uygulama ve denetim tekniklerinin güncel gelişmelere uygun olarak mesleki bilgi ve beceriyi mükelleflerin yeterli denetim hizmeti alacak seviyede tutarak Türkiye Denetim Standartlarına uygun olarak gerekli özen içinde hareket etmeyi ifade etmektedir.

Sır saklama, bu etik kuralı, denetim sırasında elde edilen bilgilerin gizliliğine riayet edecek şekilde hareket ederek, yasal zorunluluk hariç olmak üzere uygun ve yetki olmaksızın bu bilgilerin üçüncü şahıslara açıklanmaması, kendisi veya üçüncü kişilerin çıkarları için kullanılmamasını ifade etmektedir.

Mesleğe uygun davranma, bu etik kural ise mevzuata uygun davranarak mesleğin itibarını zedeleyen hal ve davranışlardan sakınmayı ifade etmektedir.

Denetçiler her denetim faaliyetlerinde etik kurallara uygun davranacaklarına ilişkin taahhütnamede bulunurlar ve denetim süresince bu etik kurallara aykırı davranışların ortaya çıkması halinde bu durumlardan denetim kuruluşuna bildirimde bulunmak zorundadırlar (BDY, m. 21).

3.2.4. Denetimde bağımsızlığın korunması

Denetim faaliyetini yürütürken denetçiler ve denetim kuruluşları bağımsız ve tarafsız olmak zorundadır. Denetledikleri şirketlerin karar alma süreçlerine katılamazlar.

Denetçilerin bağımsızlıklarını ortadan kaldıracak durumlarında bulunmaması gerekmektedir.

Bağımsız denetçilerde bağımsızlığın zedelendiğine ilişkin kanaat oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir. Bağımsızlığı ortadan kaldıran bazı haller şunlardır:

a)- Denetçiler ile denetim yaptığı şirket arasında ortakları, yöneticileri ve üçüncü dereceye kadar kan ve sıhrî hısımları arasında doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık, menfaat, iş olağan ekonomik ilişki dışında alacak- borç ilişkisi bulunması,

b)- Önceki yıl denetim ücretinin ödenmemiş olması,

c)- Denetimde ücretin denetim sonucuyla bağlantılı şartlara bağlanması, denetim kalitesinde belirsizlikler oluşması,

d)- Denetimde bağımsızlığı zedeleyen başka hususların ortaya çıkması.

Bağımsızlığı zedeleyen nedenlerin ortaya çıkması halinde bunu bertaraf edecek tedbirler alınır. Alınan tedbirler yetmez ise bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir. Bu konu da olabilecek şeyler denetçi ve denetim kuruluşu tarafından yazılı olarak kayda alınır. Bağımsızlığın kalkması halinde KGK ile yazışma yapılarak denetim sözleşmesi sona erdirilir.

3.2.5. Reklam yasağı

Reklam yasağı da etik kurallardan bir diğeridir. Denetçiler ve denetim şirketleri doğrudan ve dolaylı olarak reklam yapamazlar. Unvanlarında kendi unvanları dışında başka unvan kullanamazlar.

Denetçiler ve denetim şirketlerinin broşür basıp dağıtmalarında ise problem yoktur. Mesleki konularda yayınlar yapabilirler ve eleman arayabilirler. Mesleki konularda seminer ve konferanslar verebilirler.

Bu faaliyetler yapılırken;

Denetim sırasında denetim sonucuyla ilgili vaatlerde bulunulmaması,

Denetimin gerektirdiği ciddiyet ve ölçüde kalınarak denetim yapılması,

Denetçi tarafından kamuoyunu yanıltıcı beyan ve açıklamalardan kaçınılması, bu yönde izlenim verilmemesi,

Denetim sırasında soyut bekleyişler oluşturulmaması,

Denetimle ilgili ve denetçilerle ilgili başka denetçilerle ilgili karşılaştırma yapılmaması gerekmektedir.

3.2.6. Denetimde haksız rekabette bulunmama

Denetçiler denetim faaliyetinde denetimin niteliğinin bozacak şekilde ve meslektaşlarını olumsuz etkileyecek şekilde davranışta bulunamazlar.

Bir denetçinin bir şirkete ilişkin denetim sözleşmesi yapmışken diğer bir meslektaşı tarafından aynı denetim dönemine ilişkin teklif verilemez.

3.2.7. Sürekli eğitim

Denetçiler bilgi ve mesleki tecrübelerinin sürekli yeterli düzeyde tutabilmek, mesleki etik kurallara uyabilmek, mevzuat değişikliklerini sürekli takip edebilmek için sürekli eğitime tabi tutulurlar.

Denetim mesleğinde sürekli eğitim denetçilerin sicile kayıtlarından itibaren başlar ve KGK'nın belirlediği sürelerde yenilenir. Sicil kayıtlarından itibaren denetçiler her beş yılda bir eğitime tabii tutulur. Denetçilerin eğitim sürelerinin denetim şirketleri takip eder.

KGK denetimin kalitesinin ve bağımsızlığın sağlanması, tarafsızlığın ve güven unsurunun korunması için sürekli eğitimin yanı sıra denetçiler ve meslek mensuplarının eğitilmesi ve eğitim seviyesinin korunması için gerekli tedbirleri alır (BDY, m. 25).

3.2.8. Denetimde kısıtlamalar

Bağımsız denetçilerin bir kısım yapamayacağı şeyler vardır. Bunlar aşağıdaki gibidir:

- a)- 6102 sayılı Kanunda belirtilen üstlenemeyeceği denetimleri yapamazlar,
- b)- Denetimde bağımsızlığı zedeleyen denetimleri yapamazlar,
- c)- Denetlenen şirketin gerekli kıldığı kadronun yetersiz kaldığı denetimler,
- d)- Denetim şirketleri son on yılda yedi yıl, denetçiler ise son yedi yılda beş yıl denetiminde bulundukları şirketlere ilişkin denetimleri,
- e)- Denetim sözleşmesi kabul süreçlerine ilişkin kabul politikalarına aykırı denetimler,

f)- Denetçinin ve denetim şirketinin iş yükü nedeniyle sağlıklı bir şekilde denetimin yürütülemeyeceği denetimler.

Denetçiler denetiminde bulundukları şirkette ve bağlı ortaklıklarında iki yıl geçmeden kilit yönetici olarak görev de bulunamazlar.

Denetçiler sadece bir denetim şirketi adına faaliyette bulunabilirler. İstihdam edilen denetim şirketiyle ilişki sona ermeden başka bir yer adına denetimde bulunamazlar (BDY, m. 26).

3.2.9. Denetim ekipleri

Yapılacak denetim her şirket için oluşturulan işin gerektirdiği sayı ve nitelikte denetçiden oluşan denetim ekipleri tarafından yapılır. Bir denetim teklifi alındığında denetim kurumu tarafından şirketin özelliğine göre denetimin gereği niteliklere sahip bir denetim ekibi oluşturulur. Oluşturulan denetim ekibi üç kişiden az olamaz. Denetim ekibinin başında bir sorumlu denetçi bulunur. Gerekmesi halinde denetim görevini yerine getirmeye yardımcı olacak yedek denetçide görevlendirilir.

Denetim ekiplerinde teknik bilgisi gereği kullanılacak kişiler, uzman kişiler ve denetçi yardımcıları da bulunabilir. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında bankalarda ve bu kapsamda denetlenen diğer şirket denetimlerinde işin gerektirdiği bilgi sistemi uzmanı ve işin gerektirdiği uzman ve denetçilerde görev yapabilir. Bu kimseler sorumlu denetçinin yönetiminde çalışırlar. Ancak denetimin herhangi bir aşamasında karar verici olarak bulunamaz. Ayrıca bu kişiler denetim için gereken asgari denetim sayısında dikkate alınmaz.

Oluşturulan denetim ekipleri sorumlu denetçinin yönetiminde çalışır. Denetim şirketleri denetçilerini, sorumlu denetçi, kıdemli denetçi ve baş denetçi olarak istihdam edebilir. Kıdemli denetçilik unvanında asgari altı yıl, sorumlu denetçilikte 10 yıl şartı aranır.

Denetim ekibinde;

- a)- Sorumlu Ortak Baş Denetçi 10 yıl deneyimli,
- b)- Baş Denetçi 10 yıl deneyimli,
- c)- Kıdemli Denetçi 6 yıl deneyimli,
- d)- Denetçi 3 yıl deneyimli,
- e)- Denetçi Yardımcısı 2 yıl deneyimli olarak bulunmaktadır.

3.2.10. Sorumlu denetçi olma şartları

Bir bağımsız denetimde sorumlu denetçi denetim şirketi adına denetim raporunu imzalamaya yetkili olan kişi demektir. Sorumlu denetçiler KGK tarafından onay alınarak aşağıdaki şartları sağlayan denetçiler arasından seçilir.

a)- KAYİK kapsamında yapılacak denetimler için en az 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip kişiler arasından ve fiilen iki yıl denetim yapmış kişiler arasından kıdemli veya baş denetçi arasından seçilir.

b)- Diğer denetimlerde ise en az 10 yıllık mesleki tecrübeye sahip kişiler arasından ve fiilen bir yıl denetim yapmış kişiler arasından kıdemli veya baş denetçi arasından seçilir.

c)- Denetim şirketi adına denetim raporu imzalamaya yetkili kişiler arasından seçilir.

Bu şartları sağlayan denetçiler arasından seçilen sorumlu denetçiler onay için kuruma gönderilir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 28).

3.2.11. Denetim sözleşmesi

Denetim şirketi ve denetim talebinde bulunan şirket arasında yapılan denetim sözleşmesinin asgari aşağıdaki bilgileri içermesi gerekmektedir:

a)- Sözleşmenin dayanağı olan genel kurul kararı veya mahkeme kararının tarih ve sayısı,

b)- Denetimdeki amaç, kapsam ve olması halinde özel nedenler,

c)- Denetimin konusu,

d)- Sözleşme taraflarının sorumlulukları,

e)- Denetimin Türkiye Denetim Standartlarına göre yapılacağını belirten hüküm,

f)- Denetim sırasında denetçiler tarafından istenecek her türlü bilgi ve belgelerin verileceğine ilişkin ibare,

g)- Denetimde görev alacak denetçilerin ad, soyad ve denetimdeki yedek denetçiler hakkında bilgi, denetim süresi ve ücret bilgileri,

ğ)- Sorumlu denetçi bilgileri ve bu denetçinin denetim şirketi adına rapor imzalama yetkisi olduğuna ilişkin bilgi,

h)- Denetimin başlama ve bitiş tarihleri ile rapor teslim tarihi,

ı)- Mesleki sorumluluk sigortası yapılacağı bilgisi,

i)- Denetim raporu düzenlendikten sonra olacak gelişmelerden şirketin denetçileri haberdar edeceği bilgisi,

j)- İmzalanan sözleşmenin ancak ilgili mevzuata göre feshedilebileceği hükmü.

Denetim sözleşmesi denetlenecek denetim dönemi için imza edilir. Sözleşmede denetim hizmeti dışında başka bir düzenleme yapılamaz. Görevlendirilen denetçi sadece 6102 sayılı TTK’nde belirtilen hükümler varsa geri çekilebilir. Denetçi ise denetim sözleşmesini sadece haklı bir nedeni varsa iptal edebilir. Kurumca haklı olabilecek neden dışında sözleşme feshedilemez.

3.2.12. Denetim sonucunda rapor düzenleme ve görüş bildirme yükümlülüğü

Denetçiler tarafından planlanan denetim faaliyeti sonucu rapor ile bildirilir. Bu raporun KGK’nin belirlediği şekil şartlarına uygun olarak düzenlenen rapor olması gerekir.

Bu raporda denetçi görüşü olarak şu hususlardan birisine yer verilir.

a)- Olumlu Görüş: Denetim sonucunda denetçi olumlu görüş raporu düzenleyebilir. Bu görüşte denetim sonucunda önemli sayılabilecek herhangi bir uyumsuzluk ve aykırılık bulunamadıysa olumlu görüş raporu düzenlenir.

b)- Sınırlı Olumlu Görüş: Denetim sonucunda denetçi olumlu görüşün yanı sıra sınırlı olumlu görüş raporu da düzenleyebilir. Bu görüşte denetim sonucunda, bir kısım denetim kıstasına aykırılık tespit etmekle birlikte bu uyumsuzluk denetimin geneli açısından önemli bir etkisinin olmadığı kanaatine ulaşılmış ise bu rapor düzenlenir.

c)- Olumsuz Görüş: Denetim sonucunda denetçi diğer görüşün yanı sıra olumsuz görüş raporu da düzenleyebilir. Bu görüşte denetim sonucunda, denetim kıstasına aykırılık tespit etmekle birlikte bu uyumsuzluk denetimin genelini etkilediği hareketle olumsuz görüş raporu düzenlenmektedir.

d)- Görüş Bildirmekten Kaçınma: Yapılan denetim sonucunda denetçilerin düzenleyeceği bir diğer rapor ise görüş bildirmeme olmaktadır. Denetçinin görüş oluşturmaya yetecek delil ve kanıt elde edilememesi halinde bu rapor düzenlenir.

3.2.13. Bilanço Sonrası Ortaya Çıkan Olaylar

Denetçilerin yaptıkları denetim sonrasında rapor düzenlemeden önce dikkat etmeleri gereken bir diğer husus, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan hususların tespit

edilmesi zorunluluğudur. Bu tespit, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan hususlardan TDS'na göre düzenlenecek raporda belirtilmesi gereken hususlara da ayrıca yer verilir (BDY, m. 31).

3.2.14. Denetimde ücret tarifesi

Yapılan denetimde alınacak ücret belirlenirken, denetimin bağımsızlığı, tarafsızlığı ve kalitesini etkilemeyecek şekilde belirlenir. Her yıl için denetim ücreti KGK tarafından çıkarılacak ücret tarifesi düzenlemesiyle de belirlenebilir.

Eğer bu konuda kurum tarafından bir ücret belirlenmemiş ise geçen yıl için uygulanan ücret Maliye Bakanlığının yeniden değerlendirilme oranında artırılarak uygulanabilir.

3.2.15. Denetimde mesleki sorumluluk sigortası

Denetçilerin ve denetim şirketlerinin yaptıkları her denetim için mesleki sorumluluk sigortası düzenleme zorunlulukları vardır.

Bu konudaki belirleme Hazine Müsteşarlığının görüşü alınarak KGK tarafından düzenlenir.

3.2.16. Bildirim mecburiyeti

Denetçiler ve denetim şirketleri;

a)- Sicil bilgileri dahil olmak üzere haklarında bildirilen bilgilerdeki her türlü değişiklikleri on gün içerisinde,

b)- Denetim sözleşmesi yaptıkları şirketlere ait sözleşme bilgilerini Kurum tarafından istenen bilgileri sözleşme tarihinden itibaren 10 gün içerisinde,

c)- Denetim sözleşmesinin 6102 sayılı Kanun kapsamında feshi halinde fesih tarihinden itibaren 10 gün içerisinde,

d)- Mesleki sorumluluk poliçe bilgilerini ve bununla ilgili değişiklikleri, tarihinden itibaren 10 gün içerisinde,

e)- Yıllık gelir bilgilerini Mayıs ayının 15 inci gününe kadar,

f)- Kanununda belirtilen bilgileri de kanundaki sürede bildirmek zorundadır.

3.2.17. İbraz ve saklama yükümlülüğü

Denetim şirketleri ve kendi başlarına denetim yapan denetçiler, yaptıkları denetim sırasında elde ettikleri belgeleri, düzenledikleri raporları ve yasal kayıtlarını on yıl süreyle saklamak zorundadır.

Denetim şirketleri ve denetçiler yaptıkları denetim sırasında muhafaza yükümlülüğündeki defter, belge ve evrakları istenmesi halinde kurum yetkililerine ibraz etmek ve incelemeleri için uygun ortamı sağlamak zorundadır.

Denetim sırasında denetçiler tarafından denetimle ilgili her türlü elektronik belge ve diğer evrak ve belgelerin içerisinde yer aldığı bir denetim dosyası oluştururlar. Gerekmesi halinde bu dosya ibraz ve denetim kanıtı niteliği taşımaktadır (BDY, m. 35).

3.2.18. Şeffaflık raporunun hazırlanarak duyurulması yükümlülüğü

KAYİK denetimi yapan denetim şirketleri bir yıl içerisinde yaptıkları denetimle ilgili izleyen ayın sonuna kadar şeffaflık rapor hazırlayarak kuruma bildirmeleri ve kendi internet sitelerinde de yayımlamak zorundadır.

Düzenlenecek şeffaflık raporu denetim şirketinin yönetim kurulu tarafından imzalanır ve en az aşağıdaki bilgileri içerir:

- a)- Denetim şirketinin ortaklık yapısı ve hukuki durumu,
- b)- Denetim şirketinin kilit yöneticileri ve sorumlu denetçi bilgileri,
- c)- Denetim şirketinin denetim ağı hakkında bilgi,
- d)- Denetim şirketinin ilişkili denetim şirketleri hakkında bilgi,
- e)- Şirketin organizasyon yapısı hakkında bilgi,
- f)- Kalite güvence sistemi ve güncelleme bilgisi,
- g)- Bir yıl boyumca denetim hizmeti verilen KAYİK listesi,
- h)- Denetçilerinin sürekli eğitimi hakkında bilgi,
- ı)- Denetim şirketinin bağımsızlık politikasına bağlılığına ilişkin bilgi,
- i)- Toplam şirket gelir bilgisi ve bu gelir içerisinde denetim faaliyetleri gelirlerinin dağılım bilgisi,
- j)- Sorumlu denetçilerin ücret bilgileri,
- k)- Kalite kontrol sistemi hakkında yönetim beyanı,

1)- KGK tarafından istenecek diğer belgeler

Eğer denetim şirketi KAYİK yetkisi bulunan bir şirket ve o dönem için denetim yapmamış ise bunu şeffaflık raporunda bildirirler. Şeffaflık raporu güncellenmesi halinde raporun güncelleme öncesi ve son hali yayımlanmaya beş yıl boyunca devam edilir.

3.2.19. Türk Ticaret Kanunu’ndan gelen denetim şirketi yükümlülükleri

Bağımsız denetim işi yapan denetim şirketleri ve bağımsız denetçiler yaptıkları denetimlerde aynı zamanda aşağıdaki yükümlülükleri de yerine getirmek zorundadırlar.

a)- Yaptıkları denetimlerin sonuçlarını 6102 sayılı Kanuna ve diğer mevzuata göre raporlamak ve genel kurula denetim sonuçlarına göre uymak zorundadır.

b)- 6102 sayılı TTK unun 378 inci maddesi uyarınca gerekmesi halinde şirket yönetimine riskin erken saptanması komitesinin kurulmasını önerme veya var olan komite hakkında ayrı bir rapor düzenlemek.

c)- 102 sayılı TTK unun 399 uncu maddesindeki denetçi seçimi, görevden alınma ve sözleşme feshine ilişkin kararlara uymak.

d)- Sözleşmenin feshi halinde feshe kadar elde edilen bilgileri rapor olarak sunmak.

e)- 6102 sayılı Kanundaki ve diğer mevzuatla düzenlenen yükümlülüklerle uymak (BDY, m. 37.).

3.3. Denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin gözetimi ve denetimi

Bağımsız denetim görevinin bir kamu hizmeti olması ve bu mesleğin ifasında büyük ölçüde mesleki bilgi ve tecrübeye dayanması bağımsız denetçiliğin denetimi ve gözetimi konusunu da beraberinde getirmiştir.

660 sayılı KHK ile kurulan KGK nun başlıca görevi aşağıdaki gibidir:

a)- Uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak,

b)- Bağımsız denetçi ve denetim şirketlerinin yetkilendirilmek, gözetlemek ve denetlemek.

660 sayılı KHK, bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim kuruluşlarının gözetimi ve denetimi yetkisi KGK’ye bırakılmıştır. KGK’nin görevleri arasında, bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarının KGK’nin belirlediği standartlara uygun olup olmadığını

gözetlemek, denetlemek ve incelemeleri sonrasında standartlara aykırı çalışmaları saptanan bağımsız denetçi ve denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek KGK'nın görevidir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde ise bu gözetim ve denetimin usul ve esasları ayrıntılı olarak belirlenmiştir. Yönetmeliğin altıncı bölümünde kurumun yapacağı incelemeler, idari yaptırımlar ve denetimler başlığı ile düzenlenmiştir.

3.3.1. İnceleme ve denetimler

KGK tarafından düzenlenen Bağımsız Denetim Yönetmeliğine göre kurum seçeceği yeterli sayıda bağımsız denetim şirketi ve denetçiyi inceler. Kurulca bu incelemeler her yılbaşında bir programla yapılır ve inceleme sonuçları kamuoyu ile paylaşılır.

Bu inceleme ve denetimler, yapılan denetim çalışmalarının mevzuat kapsamında değerlendirilmesi ve gözden geçirilmesi, harcanan kaynakların nitelik ve niceliği, alınan denetim ücreti ve iç kontrol sistemine ilişkin denetlenen şirketlerde yapılan değerlendirmeler kapsamında yürütülür.

KAYİK denetimi yapan denetim şirketlerinin asgari üç yılda bir, diğerlerinin ise altı yılda bir, bağımsız denetçilerin ise gerekli görülmesi halinde denetimi, kurum tarafından yapılır. Bu rutin denetimin yanı sıra ihbar ve şikâyeteye dayalı olarak gerekli görülmesi halinde her zaman denetim yapılması mümkündür.

Denetimdeki usul ve esaslar kurum tarafından belirlenir.

Denetim sonunda hata ve kusuru tespit edilenler hakkında idari yaptırımlar uygulanır. İnceleme ve denetimler sonucunda gereken tedbirleri alma yükümlülüğü denetçi ve denetim şirketlerine aittir.

Denetim ve incelemelerle ilgili olarak, 660 sayılı KHK'nin 25. Maddesi uyarınca inceleme ve denetimle ilgili her türlü bilgi ve belgeyi ibraz etme yükümlülüğü, incelenenlere aittir. Bu konuda çıkarılacak zorlukları aşma konusunda, sulh ceza hâkimliğinden istenen, arama yapma yetkisini, inceleme de bulunanların çıkarma yetkileri vardır.

3.3.2. İdari yaptırımlar

Kurum tarafından ihbar, şikâyet veya diğer kurum ve kuruluşların talebi üzerine veya rutin denetimler sonucunda;

- a)- Uyarı,
 - b)- Faaliyet iznini askıya alma,
 - c)- Faaliyet iznini iptal etme,
- Yaptırımları uygulanabilir.

3.3.2.1. Uyarı

Bağımsız denetçilere veya denetim şirketlerine uyarı cezası verilmesini gerektiren fiil ve davranışlar aşağıdaki gibidir:

- a)- Denetim faaliyetindeki TDS'na aykırı olarak yürütüldüğünün daha ağır bir yaptırım gerektirmeyen şekilde yapılmış olması,
- b)-Denetçinin bağımsızlığını tehdit eden hususların önüne geçen tedbirlerin alınmaması,
- c)- Bağımsız denetim yönetmeliğine uygun kalite kontrol sisteminin oluşturulmaması,
- d)- Taahhütnamenin verilmemesi,
- e)- Reklam yasağına uyulmadığının tespit edilmesi,
- f)- Bağımsız denetim yönetmeliğinin 24 üncü maddesine aykırı davranılması,
- g)- Sürekli eğitim programına aykırı davranışın tespiti,
- h)- Sorumlu denetçinin, yönetmeliğin 28 inci maddesine aykırı görevlendirilmesi,
- ı)- Denetim yönetmeliğinin 29 uncu maddesine aykırı davranışın tespiti,
- i)- Mesleki sorumluluk sigortasının yapılmaması,
- j)- Kuruma yapılacak bildirimlerin tam ve zamanında yapılmaması,
- k)- Şeffaflık raporunun hazırlanmaması, zamanında kuruma bildirilmemesi ve yayımlanmaması,
- l)- Kurumun belirlediği ücret tarifesine uyulmaması,
- m)- Denetim raporlarının kuruma bildirilen sürede bitirilmemesi,

Yukarıda belirtilen madde aykırılıklarının yanı sıra diğer mevzuatlarda belirtilen hususlara aykırı davranışlarda en hafif haliyle uyarı idari yaptırım gerektirmektedir (BDY, m. 40).

3.3.2.2. Faaliyet iznini askıya alma

Aşağıdaki hallerde ise denetçilerin ve denetim şirketlerinin faaliyet izinleri, fiilin ağırlığına göre iki yılı geçmemek üzere askıya alınır:

- a)- Kurum tarafından yapılan uyarıya rağmen uyarıyı gerektiren fiile devam edilmesi ve fiilin kesinleşmesinden itibaren iki yıl içerisinde tekerrür edilmesi, bu süre içerisinde uyarı fiilini gerektiren diğer fiillerin üçüncü defa işlenmesi,
- b)- TDS çerçevesinde gerçeğe aykırı rapor düzenlendiğinin tespit edilmesi,
- c)- İnceleme ve denetimler sonucunda dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık, mesleki özen ve yeterlilik, sır saklama, mesleğe uygun davranış ve diğer etik kurallara uyulmaması,
- d)- Denetim yönetmeliğinin 22'nci maddesine aykırı olarak hizmet sunumunun tespit edilmesi,
- e)- Denetim yönetmeliğinin 26' ncı maddesindeki denetim kısıtlarına uyulmaması,
- f)- Yapılan denetimlerde denetim ekipleri tarafından yapılacak denetimlerde ekip düzenlemelerinin gereğinin yerine getirilmemesi,
- g)- Diğer mevzuat düzenlemelerinde faaliyet izninin askıya alınmasını gerektiren durumların tespit edilmesi (BDY, m. 41).

3.3.2.3. Faaliyet izninin iptali

Aşağıdaki hallerin varlığında ise denetim şirketlerinin ve denetçilerin faaliyet izinleri süresiz olarak iptal edilir:

- a)- Denetçi veya denetim şirketinin faaliyet izninin askıya alınmasını gerektiren fiilin, yaptırımın kesinleşmesinden itibaren 2 yıl içerisinde tekerrür etmesi veya faaliyet izninin askıya alınmasını gerektiren fiillerin üçüncü defa işlenmesi,
- b)- Yetki belgesi alınırken kasten yanlış veya yanıltıcı beyanda bulunulması, hukuka aykırı olarak yetkilendirme yapılmasına neden olunması,
- c)- Yetkilendirmeye ilişkin şartların sağlanmadığının sonradan anlaşılması,

d)- Denetim sonucunda verilen denetim raporlarında olumsuz görüş verilecek denetimde olumlu görüş verilmesi, olumlu görüş verilecek denetim sonucunda olumsuz görüş verilmesi veya görüş bildirilmemesi gereken hallerde olumlu görüş verilmiş olması,

e)- Yapılan denetimlerin geçersiz sayılmasını sağlayacak şekilde bağımsızlığın ve tarafsızlığın zedelenmiş olması,

f)- Denetim şirketlerinin ve denetçilerin faaliyet iznini iptali gerektiren diğer durumları tespiti,

Bir denetçi veya denetim şirketinin faaliyet izni iptal edilirse bir daha izin belgesi müracaatında bulunamaz. Bu durumda bu kişiler kendilerindeki mühür, kimlik ve yetki belgesini kuruma belirtilen süre içerisinde iade ederler. Bunu yapmayanlar hakkında Cumhuriyet Savcılığına müracaatta bulunulur (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 42.).

3.3.2.4. İdari yaptırım kapsamındaki diğer hususlar

Kurumca yapılan denetim sonucunda düzeltilmesi gereken bir kısım tespitler yapılması halinde bu hususların düzeltilmesi için süre verilerek hatayı yapan şirket veya denetçiden düzeltme istenir. Eğer kurum tarafından verilen sürede bu düzeltmeler yapılmaz ise belirlenen idari yaptırımlar uygulanır.

İdari yaptırımlar için on günlük süreden az olmamak üzere süre verilerek savunma istenir, bu süre içerisinde savunma yapmayanlar savunma hakkından vazgeçmiş sayılır.

Kurum yaptırım kararı alırken fiilin ağırlığına göre, gerekçesini belirterek bir derece hafif yaptırım kararı alabilir.

Kurul tarafından alınan karar ilgililere tebliğ edilir. Yargı yolu açık olmak üzere kurumun verdiği karar kesindir. Verilen karar ilgilinin siciline işlenir.

Bir fiil veya davranıştan dolayı idari yaptırımın uygulanmış olması, denetçi ve denetim kuruluşunun oluşmuşsa cezai ve hukuki sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Kurum tarafından aykırılığı yapanların denetçi veya denetim şirketi olmaması halinde onlarla ilgili de gerekenleri yapar.

Kurum tarafından alınan idari yaptırım kararları ilgili diğer kurum ve kuruluşlara bildirilir. Faaliyet izni askıya alınanlar bu tarihten faaliyet izni iptal edilenler ise iptal tarihinden itibaren yeni sözleşme imza edemezler. Fakat isterse kurum devam eden işlerin tamamlanmasına izin verebilir.

Şu hallerde de denetçi ve denetim kuruluşlarının faaliyetleri durdurulabilir:

a)- Türk Medeni Kanunu uyarınca gaiplik, kısıtlılık, temyiz kudretinin yitirilmesi gibi hallerde denetçinin fiili ehliyetini kaybetmesi, denetim şirketinin faaliyetinin sona ermesi veya mahkeme tarafından tedbir kararı sonucunda denetim faaliyetinin yapılmasının imkânsız hale gelmesi,

b)- Çeşitli nedenlerle denetçi ve denetim kuruluşlarının faaliyetinin askıya alınması veya izin iptal edilmesini gerektiren nedenlerle telafisi zor ve imkânsız zararların ortaya çıkmasının ihtimali belirmesi (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 43).



4. TASDİK DENETİMİ VE SORUMLULUK

4.1. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği Gelişimi ve Tanımı

4.1.1. Yeminli mali müşavirlik mesleğinin gelişimi

Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin ülkemizdeki gelişimine baktığımızda, bu mesleğin gelişiminin ülkemiz ekonomik gelişmesi ve devletin bekası olgunda yaşanan gelişmelerden etkilendiği anlaşılmaktadır.

Diğer ülkelerde 1800’li yıllara dayanan bu meslek ülkemizde 1989 yılında yasal statüsüne kavuşabilmiştir (3568 sayılı Kanun’un gerekçesi).

Muhasebecilik mesleğinde bilirkişilik uygulaması Osmanlının ilk zamanlarından itibaren uygulanmıştır. Bu mesleğin ilk uygulaması ise ülkemizde 1926-1934 yılları arasında bazı kendisini saygınlığı ile kabul ettirmiş, itibar sahibi kişilere devlet adına vergi inceleme yetkisinin tanınmasıyla başladığı görülmektedir.

1980’li yıllarda denetim konusunda devletin yetki paylaşımı zorunlu bir hal almıştır. Ülkemizdeki ekonomik gelişmelerle paralel olarak, klasik denetim yöntemleri yetersiz kalmış ve denetim elemanı sayısının azlığı ve inceleme oranındaki düşüklük, kayıt dışılıktaki artış denetim konusundaki alternatif arayışların artmasına neden olmuştur.

Vergi Kanunlarının karmaşık yapısı, beyana dayanan vergileme rejiminin ülkemizde uygulanması nedeniyle, beyan edilen vergilerin doğruluğunun kontrolü çok önemli olmuştur. Mükellef sayısı giderek artmış, vergide çeşitlilik çoğalmış haliyle vergi idaresinin denetim konusundaki yükünü ve baskıyı da artırmıştır. Bu gelişmeler ışığında mükelleflerin bir yandan danışmanlık alma ihtiyacı artmış, diğer taraftan idarenin vergi inceleme yükünü alacak ve mükellefleri doğru yönlendirecek bir birim ihtiyacı da ortaya çıkmıştır (Erol ve Çetinkaya, 2000).

Bu gelişmeler sonucunda 1989 yılında ülkemizde 3568 sayılı Kanun ile serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleği düzenlenmiştir. Bu kanun ile serbest muhasebeci mali müşavirlerin ve yeminli mali müşavirlerin görev ve yetkileri düzenlenmiştir.

YMM mesleği devletin vergi incelmesinde yetersiz kaldığı beyanların kontrolünde bu meslek mensuplarına sorumluluk yükleyerek inceleme oranını yükseltmektir.

Özetle YMM Kanunu ile vergi denetiminin kamu otoritesi tarafından kontrol edilen meslek mensupları tarafından da yapılması amaçlanmıştır.

Günümüzde YMM'lik mesleğinin görev alanı, muhasebe denetiminin yanı sıra ağırlıklı olarak vergi denetimi olmuştur. Uygulama da ise daha çok YMM'lik mesleği vergi denetimi yapmaktadır (Ceylan, 2003).

Daha çok vergi denetimi ağırlıklı çalışan YMM'lik mesleği yaptığı iş itibarıyla bağımsız denetimdeki denetime benzemekle birlikte, aslında bundan farklı bir denetim söz konusudur. Bağımsız denetimde daha çok şirketlerin bilanço ve gelir tablolarından hareketle bu tabloların ve işlemlerin denetim standartlarına uygunluğunun kontrolü ve raporlanması söz konusudur. Vergi denetiminde ise iki açıdan kontrol yapılmakta ve kamusal veya özel sektör açısından konuya yaklaşılmaktadır. Kamu denetiminde kamu kuruluşları tarafından yapılan denetim söz konusudur. Özel denetim ise 3568 sayılı Yasaya göre YMM'ler tarafından yapılan denetim olmaktadır.

4.1.2. Yeminli mali müşavirlik mesleğinin tanımı

3568 sayılı Kanunun 1'inci maddesine göre, yeminli mali müşavirlik mesleği, şirket ve işletmelerde faaliyetlerin sağlıklı ve güvenilir olarak işleyişini sağlamak ve mevzuat hükümleri kapsamında faaliyetleri denetleyip, değerlendirmeye tabii tutarak gerçek durumu, ilgililerin ve resmi tarafların istifadesine tarafsız olarak sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere oluşturulan bir meslektir.

3568 sayılı Yasanın 2'inci maddesinde mesleğin konusu olarak belirlenen düzenlemelerden hareketle YMM'lik mesleği şöyle tanımlanabilir: Firmalara yönelik danışmanlık, tasdik işlemleri ve denetim işleri yapan uzman kişilerdir.

Yine YMM mesleği şu şekilde de tanımlanabilir: Yeminli mali müşavirler, teşebbüs ve şirketlerde muhasebe sistemi kuran, geliştiren, denetim hizmeti sundukları işletmelere bu alandaki işlemlerini düzenleyen veya bu konularda müşavirlik yapan, bu konularda belgelere dayalı olarak inceleme, tahlil, denetim yapan, şirketlerin bilanço ve gelir tabloları hakkında görüş veren, rapor düzenleyen, bilirkişilik ve benzeri işler yapan mükelleflere sundukları hizmetlerle mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarını sağlayan alanında uzman kişilerdir.

Bir diğer tanımda ise Yeminli Mali Müşavirler, hizmet sundukları işletmelere ekonomik, mali ve hukuki konularda ve vergi ile ilgili işlemler hakkında kanunlara uygunluk yönünden incelemeler yaparak muhasebeye uygunlukları yönünden de tarafsız olarak ilgili taraflara görüşünü sunan uzman kişidir (Aydın, 1995).

Günümüzde yeminli mali müşavirlik mesleği en önemli mesleklerden birisidir.

4.2. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu ve Görevleri

Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin görevleri konusunda 3568 sayılı Kanuna bakıldığında denetim, tasdik ve danışmanlık olmak üzere üç görev öne çıkmaktadır (3568 s. Kanun).

Mesleğin konusu 3568 sayılı Kanunun 2'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

Teşebbüs ve işletmelerin;

a)- İşletmelerin muhasebe sistemini kurarak, geliştirmek, muhasebe, finans ve mali mevzuat ve bunların işleyişi ile ilgili düzenlemeler yaparak bununla ilgili müşavirlik hizmeti sunmak,

b)- Yukarıdaki konularda belgelere dayalı inceleme, denetim, tahlil yaparak işletmelerin mali tablo ve beyannameleriyle ilgili konularda görüş vermek, rapor düzenlemek ve bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak,

c)- Bu kanunun 12' inci maddesine istinaden çıkarılan yönetmelik kapsamında tasdik işlemleri yapmak.

3568 sayılı Kanunun 12' inci maddesiyle, işletmelerin mali tablo ve beyannamelerinin mevzuat hükümlerine, muhasebenin genel prensiplerine ve muhasebe standartlarına uygunluğuna ve hesapların denetim standartlarına göre uygunluğunu tasdik etmek yetkisi yeminli mali müşavirlere verilmiştir. Tasdikin usul ve esasları ise Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan yönetmeliklerle düzenlenmiştir.

Bu açıdan bakıldığında denetim fonksiyonu yanında tasdik görevi de öne çıkmaktadır. Ayrıca denetim görevi de bu mesleği tamamlayıcı bir diğer görev olmaktadır.

Uygulama da YMM denildiğinde denetim fonksiyonu ön plana çıkmaktadır. YMM' nin denetim fonksiyonu yanında vergi denetimi daha da öne çıkmaktadır. Vergi denetimi YMM' likte muhasebe denetiminin bile önüne geçmiştir.

4.2.1. Danışmanlık (müşavirlik)

3568 sayılı Kanunla YMM'lere tanınan yetkilerden ilki müşavirlik yani danışmanlıktır. 3568 sayılı Kanunun 2' inci maddesinde YMM'lere tanınan ilk yetki,

teşebbüs ve işletmelere muhasebe sistemi kurma, geliştirme ve muhasebe, finans ve mali konularda işletmelere sistem kurarak bu konularda danışmanlık yapmaktır.

YMM'ler danışmanlık görevini tasdik ve inceleme görevi ile yapabilecekleri gibi sadece danışmanlık görevi de yapabilirler (Özel, 2002).

YMM'lerin yaptığı danışmanlık hizmetinin niteliği çok değişik olabilir. Yönetim danışmanlığı olabileceği gibi, yatırım danışmanlığı, denetim danışmanlığı veya başka türlü danışmanlık olabilir.

3568 sayılı Yasada YMM'lerin görev alanı çok geniş tanımlanmıştır. YMM'lerin görev alanı mali, hukuki, finans ve muhasebe alanlarında ve bunlarla ilgili diğer konularda olabilmektedir. Bu nedenle de YMM'lerin danışmanlık görevinin de çok geniş olduğu söylenebilir.

YMM'ler işletmelere yönetim konusunda çok geniş danışmanlık görevi sunmaktadır. Özellikle bu danışmanlık görevi, sağlıklı büyüme çabasında olan küçük ve orta boy işletmeler açısından önemli olmaktadır. Bu işletmeler danışmanlık sayesinde belgeye dayalı sağlıklı bir muhasebe sistemi kurma fırsatı elde etmekte ve işletmelerin devletle kurdukları ilişkinin hem belgeye dayalı sağlıklı bir alt yapı ile kurulmasına hem de kendilerine tanınan devlet teşvik ve yardımları gibi kolaylıklardan güvenle yararlanma fırsatı elde etmektedir.

İşletmelerin, üretim, pazarlama, muhasebe, insan kaynakları dâhil olmak üzere birçok departmanı olmaktadır. İşletmeler faaliyet konularında çalışırken birçok sorunda beraberinde gelmektedir. Bu sorunların bir kısmı da resmi kurum kaynaklı olmakta veya mevzuat temelinde yaşanan sorunlar olabilmektedir. Bu sorunlarla ilgili YMM'ler uzmanlık alanlarında, işletmelere verdikleri danışmanlık sayesinde işletmeler yönetim, raporlama ve bilgi sistemlerini geliştirmekte, şirketlerinde güncel gelişmelere paralel olarak iç kontrol sistemi gibi yeni uygulamaları hayata geçirmekte ve kurumsallaşan firmalar sorunların çözümünü profesyonelce yapmış olmaktadır.

YMM mesleğinin hizmet sunduğu alanlarda işletmeler bu sayede ne kadar güçlü yapıya sahip olurlarsa, ülkenin vergi gelirleri de bir o kadar artar. Bu şekilde istihdam da artarak ülke kalkınması sağlam bir temel üzerinde inşa edilmiş olur.

4.2.2. Denetim

YMM'lere 3568 sayılı Yasa ile tanınan ikinci yetki denetim yetkisidir. Yukarıda yapılan açıklamada YMM'lerin görevlerinin sayılması nedeniyle burada tekraren bahsedilmeyecektir.

Bu meslek ülkemize özgü bir meslek olmasına rağmen görev alanı olan denetim mesleği nedeniyle aynı zamanda evrensel bir meslektir. Ülkemizde vergi incelemesi Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesindeki vergi müfettişleri tarafından yapılmasına rağmen bu yükün bir kısmı da YMM'ler tarafından taşınmaktadır.

YMM'lerin denetim fonksiyonu kendi içerisinde muhasebe ve vergi denetimi olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu görevlerden muhasebe denetimi işletmelerde muhasebe, finans konularında mali tablolarla ilgili olarak görüş vermek, mevzuata uygunluk denetimi de yaparak belge sisteminin gerçeğe uygun ve resmi olarak oluşturulmasına yönelik olmaktadır. Vergi denetimi ise vergi kanunlarının getirdiği yükümlülöklere işletmelerin uyup uymadığının ve beyanlarını doğru bir şekilde vergi dairelerine bulup doğru matrah üzerinden vergi ödemesinin yapılıp yapılmadığının kontrol ve sağlanmasına yönelik olmaktadır.

Bu açıdan bakıldığında devletin aslında kendi memurlarıyla yaptığı görevi YMM'ler tarafından da ön inceleme ve denetim olarak yaptığı anlaşılmaktadır. Bu yönü YMM mesleğini Bağımsız Denetim mesleğinden ayıran en önemli husus olmaktadır. YMM daha çok vergi denetimini mali bilanço ve gelir tablosu üzerinden yapmaktadır. Bağımsız denetçilikte ise uluslararası standartlara uygunluk açısından uygunluk denetimi yapılarak mali tablolar oluşturulmakta ve bu standartlara uygunluk açısından kar tespiti yapılmaktadır (Taştan, 2006).

Bilindiğı gibi YMM'ler aynı zamanda Bağımsız Denetçi olarak bağımsız denetimde yapmaktadır. Bu yetki YMM'lere 660 sayılı KHK ile verilmiştir.

4.2.3. Tasdik

YMM'lerin bir diğör önemli görevi de tasdik denetimidir.

3568 sayılı Kanunun 12 inci maddesiyle YMM'lere aynı zamanda işletmelerin mali tablo ve beyannamelerini vergi kanunları, ilgili mevzuat ve muhasebe prensip ve

uygulamaları açısından incelediğini tasdik ederek rapor düzenler. Bazen bu raporlar ilgili kamu kurum ve kuruluşu haricinde kamuoyuyla da paylaşılır.

1990 yılında Maliye Bakanlığı tarafından bir yönetmelikle YMM'ler tarafından tasdik edilecek belgeler belirlenmiştir.

4.2.3.1 Tasdikin tanımı

Tasdik 3568 sayılı Kanunda şu şekilde tanımlanmaktadır: YMM'ler tarafından işletmelerin, bunların teşebbüslerinin mali tablo ve beyannamelerinin kanunlara ve muhasebe standartlarına uygunluğunun incelenerek onaylanmasına tasdik denilmektedir (3568 sayılı Kanun, m. 12.).

Tasdik yönetmeliğinde ise Tasdik şöyle tanımlanmıştır: Gerçek ve tüzel kişilerin, bunların teşebbüs ve işletmelerinin YMM'ler tarafından denetim ilke ve standartlara ve mevzuat hükümlerine uygunluk açısından incelenerek gerçeği yansıtır yansıtmadığının imza ve mühür kullanarak tespit edilmesi ve rapora bağlanmasıdır (TY, m. 4.).

Yapılan tanımlardan da anlaşılacağı gibi tasdik işlemi bir denetim faaliyetidir. YMM'ler tarafından yapılan bu işlem bağımsız denetim ile benzerlik göstermektedir.

4.2.3.2 Tasdikin niteliği

3568 sayılı Kanun ve bu kanun uyarınca çıkarılan yönetmelik gereğince tasdik edilmiş evraklar ilgili kamu kurum ve kuruluşları tarafından incelenmiş evrak olarak kabul edilmektedir (3568 sayılı Yasa, m. 12 ve Tasdik Yönetmeliği, m. 4.).

Kamuoyuna verilen güvence burada tasdik ile ve tasdik edilen evrakların incelenmiş belge olarak kamu kurumları tarafından kabul edilmesi ile olmaktadır.

İncelenmiş belge konusu bir yönüyle 213 sayılı VUK inceleme maddeleriyle de ilgilidir. Mükellefler açısından tasdik işlemi kanunla mükelleflere tanınan muafiyet, istisna, teşvik ve diğer bir kısım haklardan yararlanmanın şartlarından bir kısmının defter ve belgelere istinaden kamu kurumlarına sunulan bilanço ve gelir tablosu gibi belgelerin YMM'ler tasdik edilme mecburiyetinin bulunmasıdır (VUK, Mükerrer m. 227 / 2, 4.).

YMM'ler tarafından tasdik edilen belgelerin incelenmiş belge olarak kabul edilmesi bu mükelleflerin hesap ve bilgilerinin tekrar incelenmeyeceği anlamına gelmez ve her zaman tekrar incelemeye alınabilir. Kamu kurumlarının vergi inceleme yetkisi her zaman

olmakla birlikte inceleme yükünün ağırlığı nedeniyle YMM'ler tarafından tasdik edilen belgeler incelemelerde öncelikli incelenecek belge olarak kabul edilmemektedir. Bununla birlikte tasdik edilen belgelerin vergi incelemesinde kanuna uygunsuzluk tespit edilirse müşterek ve müteselsil sorumluluk gündeme gelmektedir (3568 sayılı Yasa, m. 12 ve Tasdik Yönetmeliği, m. 4.).

YMM'ler yaptıkları tasdik işlemi nedeniyle Anayasa'nın 128 ve 135 inci maddesi kapsamında kamu görevlisi sayılmaktadır. YMM kamu görevlisi olmakla birlikte memur değildir (Saban, 1993).

3568 sayılı Kanuna göre YMM'ler tasdik ettikleri belgelerin doğruluğundan sorumludur. Tasdik edilen rapor doğru olmaz ise tasdik kapsamıyla sınırlı olmak üzere ziyaı, uğratılan vergiden mükellefle birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu olmaktadır. YMM'lerin yaptıkları tasdik kapsamı yazdıkları raporda belli edilir (3568 sayılı Kanun, m. 12.)

YMM Disiplin Yönetmeliğine göre, tasdik yetkisini kötüye kullanan YMM hakkında geçici meslekten alıkoyma cezası ve fiilin tekrarı halinde meslekten çıkarma cezası verilmektedir. Ayrıca fiilin ağırlığına göre para ve hapis cezası verilmektedir (SMMM ve YMM'lik KDY).

4.2.3.3. Tasdikin yararı

Tasdik müessesesinin devlet ve işletme açısından birçok yararı bulunmaktadır.

Tasdik Müessesesinin Devlete Sağladığı Yararlar:

Tasdikin devlete sağladığı yararların başlıcaları aşağıdaki gibidir:

- a)- Devletin denetim yükü hafifletilerek idari süreç kısaltılır,
- b)- Devletin doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı karşılanır,
- c)- Devletle olan ilişkilerde güvenin tesis edilmesine katkı sağlar,
- d)- Devletin vergi toplamaya, toplanan verginin adil dağılımına, ekonomik kalkınma ve sosyal adaletin sağlanmasına yardımcı olur,
- e)- Mükelleflerin değişik nedenlerden dolayı daha az vergi ödeme eğilimini azaltır,
- f)- Vergi kanunlarının karmaşıklığından dolayı mükelleflerin hata yapma olasılığının azaltılmasına yardımcı olur,
- g)- Vergi kayıp kaçığının azaltılmasına ve vergi gelirlerinin artırılmasına yardımcı olur.

Tasdik Müessesesinin İşletmeye Sağladığı Yararlar:

Tasdik işleminin işletmelere sağladığı yararlar genel olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- a)- Tasdik işlemi işletmelerin vergi incelenmesine alınma olasılığını azaltır,
- b)- Mükelleflerin devletten olan taleplerinin karşılanma süresinde kısaltmaya neden olur,
- c)- Mükellef devlet ilişkisinde güvenin oluşmasına yardımcı olur,
- d)- İşletmelerde yöneticiler işletmelerinde olan hata, yolsuzluk ve eksiklikleri zamanında öğrenerek giderme fırsatı yakalamış olurlar,
- e)- İşletmelerde yaşanan yolsuzluk ve hataların bilinir olmasına katkısından dolayı tüm ortakların hak ve hukuklarının korunmasına yardımcı olunur.
- f)- İşletme ile iş ilişkisi olan tarafların veya menfaatleri olan üçüncü kişilerin haklarının korunmasına yardım eder.

4.2.3.4. Tasdikin kapsamı

YMM'lerin tasdik edecekleri belgeler tasdik yönetmeliğinde sayılmış olup, bunlar yönetmelikte Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Gelir Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Damga Vergisi ve diğer mevzuat hükümleri açısından teke tek belirtilmiştir. Ancak tasdik kapsamı bununla da sınırlı olmayıp Maliye Bakanlığı bu konuda yetkilidir (Tasdik Yönetmeliği, m. 7/2.).

YMM'lerin tasdik düzenlemesinde iki kavram ön plana çıkmaktadır. Bunlardan ilki “Tam Tasdik” diğeri de “Kısmı Tasdik” kavramlarıdır.

Tam tasdik denildiğinde, YMM tarafından mükellefin beyan edilen kazanç ve vergilerinin doğruluğunun YMM'ler tarafından incelenerek araştırılıp doğruluğunun tasdik edilerek rapora bağlanması, ilgili kurum ve kuruluşlara beyan edilmesi anlamına gelmektedir.

Kısmı tasdikte ise, YMM'ler tarafından mükellefin kazanç ve beyan edilen karın belli unsurlarını oluşturan ve yatırım indirimi, istisna ve muafiyet unsurlarından bazıları konusunda özel ve spesifik olarak yazılan rapor anlaşılmaktadır. Örneğin bir mükellefin yatırım indiriminden yararlanması için yazılan rapor, katma değer vergisi iade raporu veya stopaj iadesi bu raporlara verilecek örneklerden bazıları olmaktadır.

Tasdik işlemleriyle ilgili usul ve esaslar 18 nolu genel tebliği ile düzenlenmiştir. Bu tebliğe göre mükellefler istemeleri halinde, Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergilerini ve eki tabloları YMM'lere tasdik ettirebilirler.

Katma Değer Vergisi İadesi yönünden belli tutarı aşan katma değer vergisi iade talebinin mutlaka YMM Tasdik Raporu ile veya vergi müfettişi incelemesiyle alınabilmektedir.

Tasdik yönetmeliğine göre YMM'ler tarafından yapılacak tasdik işlemi sürekli denetim gerektirmektedir. Sürekli denetime cari denetimde denmektedir. Aynı zamanda bu tam tasdik denetimi anlamına gelmektedir.

Tasdik işlemi ilk olarak YMM ile tasdik isteyen mükellef arasında yapılan sözleşme ile başlatılmaktadır. Bu sözleşme Ocak ayı içerisinde Bakanlığın sistemine kaydedilir. (Tasdik Yönetmeliği, m. 10) Yıl içerisinde cari denetimini belli program çerçevesinde YMM'ler yaparlar. Denetime ilişkin karşıt incelemeler yaparlar.

Denetim hizmetlerinde cari denetimin yanı sıra geriye yönelik denetimde bulunmaktadır. Bu denetim dönem kapanması sonrasında yapılan denetimi ifade etmektedir (Türker, 2020).

4.2.3.5. Denetim teknikleri

YMM'ler denetim ve tasdik işlemlerinde mükelleflerin defter ve belgeleri ve kayıtlarıyla ilgili değişik yöntemler kullanarak vergi mevzuatına uygunluk açısından denetim yapıp kanıt toplar ve vardıkları sonuca göre tasdik işlemi sonucunu rapor ederler.

Bu yöntemlerle ilgili olarak tasdik yönetmeliğinde geçen yöntemler; fiili ve kaydı envanter kayıtlardaki belgeleri incelemek, doğrulama yöntemi, analitik ve benzeri inceleme yöntemleridir.

Bu yöntemlerin neler olduğu konusunda aşağıda kısaca açıklama yapılmıştır:

a)- Fiili ve Kaydı Envanter Yapılması

Bu yöntem tasdik işlemi alınan mükelleflerde, işletmede bulunan mal ve iktisadi kıymetlerin, hesap ve belgeler üzerinde dönem sonu olan tarihte yani 31.12 veya özel hesap dönemi uygulanıyorsa da o dönemin son tarihinde, kayden hesap edilmesidir. Yani envanterde gözüken mal veya kıymetin giriş ve çıkış belgelerinden dönem sonunda olması gereken tutarın doğru hesap edilerek beyan edilmesi miktar ve tutar kontrol edilir.

Fiili envanter çalışmasında ise envanter kayıtlarında gözükten miktar ve tutarın fiilen YMM tarafından sayımı yapılarak gözle görülmesi ve sayılarak tespit çalışması yapılmasıdır.

Bu şekilde işletmede beyan edilen karın tespitinde mal maliyetlerinin doğru ve gerçek beyan edilip edilmediği kontrol edilmiş olur.

b)- Defter ve Belge İncelemesi

Bu denetim usulünde ise, mükelleflerin kanunen tutmak zorunda oldukları defter ve belgeleri incelenerek kayıtların ve bu kayıtların dayanağı olan belgelerin doğruluğunun kontrolü yapılır.

Bu kontrol işleminde Kanunlara ve muhasebe sistemlerine uygunluk, bilinçli veya hatalı olarak kayıtların yapılıp yapılmadığı ve gerçek durumu yansıtmayan sahte fatura dediğimiz kayıtların ve belgelerin olup olmadığı araştırılarak kontrol edilir.

c)- Çeşitli Bilgilerin Toplanması

Mükelleflerin defter ve kayıtları üzerinde yapılan denetim ve kontrollerde anlaşılmayan hususların tespit edilmesi halinde, bu konularda araştırma yapılarak bilgi toplanması bu yöntemi ifade eder.

d)- Doğrulama Yöntemi

Esasen bu yöntem, yapılan denetimlerde belge ve yapılan muhasebe işleminin doğruluğunun araştırılması ve kontrol edilmesidir.

e)- Karşılaştırma ve Puantaj Yöntemi

Muhasebe kayıtları üzerinden birbirleriyle ilgili ve uyumlu rakamların çapraz kontrollerinin yapılması ve toplama ve aktarımların kontrol edilmesi yöntemleridir.

f)- Analitik İnceleme Yöntemi

Mükellefin hesap ve işlemelerinde normal olması gereken sonuçlardan sapmaları tespit etmek amacıyla, istatistik yöntemleri kullanılarak işletmenin aylık ve yıllık verilerinden hareketle, randıman, üretim ve verimlilik analizlerinin yapılarak değerlendirilmesi bu yöntemle yapılmaktadır. Bu yöntemde, önceki yıl ve cari yıl verileri kıyaslanarak analiz edilir.

g)- Karşıt İnceleme

Karşıt inceleme yöntemi YMM'ler tarafından en çok kullanılan yöntemdir. Bu yönteme, genel olarak yapılan ticari faaliyetin gerçekliğinin işlemin diğer tarafında yapılan araştırma ve incelemelerle tespit edilme faaliyeti denebilir.

Özellikle KDV İade incelemelerinde, karşıt incelemeler ciddi öneme sahip olmaktadır. KDV İncelemeleri, özünde tahsil edilen ve vergi dairelerine yatırılması gereken vergilerin yatırılıp yatırılmadığı ve mükellefin devletten varsa alacağı olan verginin araştırıldığı incelemeler olması nedeniyle, yapılan karşıt incelemeler çok önemli olmaktadır.

Karşıt inceleme tam tasdik işleminde de çok önemlidir. YMM tam tasdik incelemelerinde karşıt inceleme yapıp yapmayacağına ve hangi aşamada yapacağına karar verir. Bu konuda sorumluluk tamamen YMM'e aittir.

h)- Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge İncelemesi

Genel tanımı itibariyle sahte fatura, gerçek mal teslimi veya hizmet ifasını içermeyen faturalara denmektedir. 213 sayılı VUK'nda faturanın tanımı yapılmıştır. Fatura aslında, mal teslimi ve hizmet ifasının mı şekli Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usulle tevsik edilmesidir.

Gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifası olmadan düzenlenen faturalara ise sahte fatura denmekte, ortada gerçek bir mal teslimi ve hizmet ifası olmakla birlikte bu faturanın miktar veya tutar olarak veya her ikisini gerçek rakamlarıyla yansıtmayan faturaya ise muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura veya belge denmektedir.

Uygulamada işletmeler bilerek veya bilmeden sahte fatura veya yanıltıcı belgeleri defterlerine kaydetmekte ve belgeleri arasına koyabilmektedir. Bu durumda tam tasdik incelemesi yapan YMM veya KDV iadesi yapan YMM bunları tespit ederek kayıtlardan çıkartmaz ise, bundan kaynaklanan vergi ziyaından mükellefle birlikte müşterek ve müteselsilen sorumlu olmaktadır.

213 sayılı VUK'nda sahte veya muhteviyatı itibariyle belge kullanmanın üç kat vergi zıyaı cezası kesilmekte ve Cumhuriyet Savcılıkları tarafından da hapis cezası verilmektedir. Bu noktada, bilerek ve bilmeyerek kullanma durumuna göre verilen cezanın süresi değişmektedir.

4.2.3.6. Tasdik işleminin rapor edilmesi

YMM'ler tasdik işlemi sonucunu düzenleyecekleri rapor ile kamu kurum ve kuruluşlarına bildirirler. Raporların şekli Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan tebliğlerle belirlenmiştir.

Düzenlenecek raporda mükellef hakkında genel bilgi, usul incelemesi, hesap incelemesi ve tenkit edilen hususlar veya mükellefe düzeltilen tespitlere yer verilerek raporun sonuç bölümünde genel bilgilendirme yapılır.



5. BAĞIMSIZ DENETİM VE TASDİK DENETİMİNİN SORUMLULUK VE DİĞER AÇILARDAN İNCELENMESİ VE KARŞILAŞTIRILMASI

Ülkemizde bağımsız denetim ve tasdik denetimi birbirleriyle ilgili olmakla birlikte tamamen bağımsız iki denetim alanıdır.

Çalışmanın bu bölümünde bağımsız denetim ve tasdik denetiminin çeşitli açılardan ayrıştığı ve benzer olduğu yönler araştırılarak birbirlerinin tamamlayıcısı mı yoksa alternatifi mi o konuya bakılmaya çalışılmıştır.

Ülkemizde birbirine benzemekle birlikte ayrı çalışan iki denetim şekli birlikte yürütülmektedir. Doğal olarak bu durum her iki denetimin neden birlikte yürütüldüğü, benzeyen ve ayrışan yönlerinin neler olduğu? Bir mükellef her iki denetimi neden ve neye göre yaptırmak istesin? Gibi sorulara cevap aranmasını gerektirmiştir. Bu nedenle de bağımsız denetim ve tasdik denetiminin birbirleriyle benzer ve ayrışan yönlerinin, birbirlerinin alternatifi olup olmadıklarının araştırılarak karşılaştırılmasını gerekli kılmıştır.

Bağımsız denetim ve tasdik denetimi diyeceğimiz YMM tasdikinin genel olarak çeşitli açıdan kıyaslaması aşağıdaki gibi yapılabilir.

Tablo 5.1. YMM ve bağımsız denetçi arasındaki farklar

NİTELİK	YMM	BAĞIMSIZ DENETÇİ
Amaç	Beyan Edilen Vergi Matrahının Doğruluğunu Temin	Mükelleflerin Tuttukları Muhasebe Sisteminin Uluslararası Muhasebe Sistemiyle Uyumlu TDS'ye Uygunluğu ve Buna Göre Ticari Karın Tespiti
Kapsam	Vergi Kanunlarına Uygun Mali Karın Tespiti ve Beyanı Sağlama	Uluslararası Denetim ve Muhasebe Standartlarına Uygun TDS Uygunluğu
Görevlendirme	Şirket Yönetiminin Talebi İle	Şirket Yönetimi veya İlişkili Taraf veya Kamu Kurum ve Kuruluşu Talebi İle
Raporun Muhatabı	İlgili Kamu Kurum ve Kuruluşu	Kamu Kurum veya Kuruluşu Olmakla Birlikte, Üçüncü Taraf veya İşletme İle Menfaat Birlikteliği Olan Kişiler
Yetki	Kanun ve Yasal Diğer Mevzuat	Kanun ve Yasal Diğer Mevzuat
Sorumluluk	Ziya Uğratılan Vergiden Müşterek ve Müteselsil Sorumluluk Var	Sınırlı ve Makul Güvence Sağladığı İçin Kusurlu Olunması Halinde Sorumluluk Var
Yetkinlik	Muhasebe Vergi ve Alanında Uzman Kişilerden Oluşur.	YMM ve SMMM'lerden Oluşur.
Bağımsızlık	Nispeten Bağımsız Denetçiye Göre Daha Az Olmakla Birlikte Bağımsızlık Vardır	Bağımsız ve Tarafsız Olma Mecburiyeti Bulunmaktadır
Denetim Süresi	Tam Tasdikte Tam Yıl, Sınırlı İncelemelerde İncelenen Konuyla Sınırlı	Dönem Kapandıktan Sonra Tam Yıl İçin
Çalışma Detayı	Vergi Konularında Detaylı İnceleme Yapılır.	Uluslararası Standartlarla Uyumlu TDS Çalışması ve Buna Göre Ticari Kar Tespiti Detayı Doğru ve Tam Ticari Karlılık Hesabı

5.1. Bağımsız Denetim ve Tasdik Denetiminin Niteliği, Yararları, Amaçları ve Konusu Açısından Karşılaştırma

Bağımsız denetim ve YMM'ler tarafından yapılan tasdik denetimi de ikisi de dış denetimdir. Ancak bunların ikisinin de niteliği farklıdır.

Bağımsız denetimde finansal tablo denetimi söz konusudur. Bağımsız denetimde asıl olan, uluslararası standartlar doğrultusunda hazırlanan Türkiye Denetim Standartlarına uygunluk açısından denetimin yapılmasıdır. Bu standartların temeli işletmelerin gerçek karının bu standartlar açısından tespit edilmesidir. Bu standartlar uluslararası standartlar olup aslında yapılan Türkiye'deki şirketlerin uluslararası standartlar açısından karlılığının ve değerlendirmesinin yapılmasıdır.

Tasdik denetiminde ise esas, Türkiye'de geçerli olan vergi hukuku açısından beyanı gereken mali karın ve ödenmesi gereken verginin hesabı ve beyanının sağlanmasıdır. Bu açıdan YMM'ler beyanların tespiti yaparak, raporlanması sağlanmaya dönük çalışmalar yapılır. Onun içinde burada mali bilanço denetimi yapılıyor denilebilir. Özü itibarıyla bu husus, devletin vergi incelemelerinde yetersiz kalmasının bir sonucudur. Burada ülkemize özel bir durum vardır.

Tasdik denetiminin tarafları olarak daha çok devlet tarafının olduğu bir işlem olarak da görülebilir. Vergi denetimi olması nedeniyle taraflar açısından yapılan değerlendirme de tasdik denetimin tarafı devlet denebilir. Bağımsız denetimde ise daha çok özel sektör talebi ve KGK kurumunun mecburiyeti vardır.

Bu iki denetimin benzerlikleri kadar farklı tarafları da vardır.

İki denetimde modern denetim şekilleridir. Günümüzdeki gelişmeler ile birlikte devletlerde alternatif denetim yolları geliştirilmiştir. Bunda ekonomik gelişmelerle birlikte işletmelerin çok büyümesi, vergi hukukunun çok karmaşıklaşması, uluslararası ilişkilerin gelişmesi etkili olmuştur.

Denetimde alternatif denetim yollarının geliştirilme ihtiyacının temelinde şirketlerin finansal tablo çıkar gruplarının sayılarının artması bu grupların güvenilir bilgi ihtiyaçlarının ortaya çıkması ve ilişkilerin uluslararası nitelik alması vardır. Diğer taraftan devletlerin vergi gelirlerine olan ihtiyacın artması, klasik denetim yöntemlerinin vergi incelemesinde yetersiz kalması, vergi inceleme eleman sayısının az olması, kayıt dışılığın artması Türkiye'de alternatif denetim yöntemlerinin geliştirilmesine neden olmuştur.

Her iki denetimde de amaç mali tablo ve finansal tabloların güvenilir bilgi sunmasıdır. Bu ihtiyaç beraberinde denetim ihtiyacını getirmiştir. Özellikle uluslararası ilişkileri olan çok ortaklı büyük işletmelerin uzman kişilerden oluşan denetçiler tarafından denetlenmesini zorunlu kılmıştır.

Tasdik denetiminde ise taraflardan birisi YMM'ler diğer taraf ise devlet ve devlet kurumlarıdır. Tasdiki gerekli kılan nedenlerin temelinde, devletin beyana dayalı vergileme rejiminde kendisine beyan edilen bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğini sağlamak ve bunun sağlanması için kendilerine özel sorumluluk verilen YMM'ler tarafından yapılması sağlanarak devletin vergi gelirlerinin güvenliğinin oluşturulması yatmaktadır.

İki denetim şeklinde de sağladıkları yarar denetim sonucunda güvenilir doğru bilgi sunulmasıdır. İki denetimde de kamu yararının tesis edilmesi vardır. Kamu yararından maksat hem devlet hem de toplum olmaktadır.

Bağımsız denetimde kamu yararı daha çok toplum yararı olarak ön plana çıkmaktadır. Bağımsız denetimde şirketlerin olumlu ve olumsuz tarafları objektif olarak ortaya konmaktadır.

Bu denetimlerde ilk olarak işletme yönetimine doğru karar almalarına yardımcı olmaları için güvenilir ve doğru bilgi sağlanmaktadır. Diğer taraftan şirketlerin muhasebe anlamında eksik, yanlış uygulamaları bağımsız denetim ile ortaya çıkararak ortakların ve yöneticilerin doğru karar almalarına yardımcı olunmuş olur. Aynı zamanda bağımsız denetimde üçüncü kişiler açısından da yarar sağlar. Küçük tasarruf sahiplerinin yatırım kararı almalarına, sendikalara işçileri açısından yardımcı olacak doğru ve güvenilir bilgi sunar. Bağımsız denetime tabi tüm ilgili taraflara ayrıntılı ve güvenli bilgi sunulmuş olur. Bağımsız denetim birçok açıdan değişik bilgi sunulduğu için şirketlerle ilgili taraflar bu bilgilere göre kararlarını şekillendirmiş olur. Aynı zamanda kamu kurumlarına da doğru bilgi sunulmaktadır.

YMM'ler tarafından yapılan tasdik denetiminde ise kamu yararı devlet yararı olarak ortaya çıkmaktadır. Tasdik denetiminin bir tarafı devlet iken diğer tarafı şirkettir. Bağımsız denetimde olduğu gibi üçüncü taraf yoktur. Tasdik denetiminin yararları açısından bakıldığında devlet ve şirket açısından sağlanan yararlar olarak konuya bakmak gerekmektedir.

Tasdik denetiminin devlet açısından yararı denildiğinde ilk olarak, kamunun inceleme yükünü hafifleterek, idari süreci hızlandırmak, devletin vergi gelirlerinde artış sağlayarak vergi yükünün adil dağılmasına yardımcı olmak gelmektedir. Bununla birlikte

ekonomik kalkınmanın ve sosyal adaletin sağlanmasına yardımcı olmasının yanı sıra, işletmedeki suistimal ve yolsuzluk eğilimi ile vergi kayıp ve kaçığının, vergi suçunun azaltılmasına ve vergi gelirlerinin artmasına katkı sağlar.

Tasdik denetiminin işletmeye sağladığı yararlar; tasdik denetiminde tasdik edilen belgeler incelenmiş belge olarak kabul edilmesi nedeniyle işletme açısından denetim riski azalmaktadır. Tasdik edilmiş belgeler öncesinde YMM'ler tarafından denetlendiği için, tekrar incelense dahi matrah farkı çıkmayacağı kabul edilmektedir. Bunun yanı sıra, tasdik işlemi yaptıran şirketlerin devletten olan taleplerinin yerine getirilmesi daha kısa sürede yapılmaktadır. Bu işletmelerin vergi idaresiyle ilişkileri güven esasına dayalı olarak gerçekleşmektedir. Ayrıca şirketlerin hata, hile ve yolsuzlukların düzeltilmesi için şirket yöneticilerine önceden fırsat vermekte ve şirket ortaklarının da hak ve menfaatlerinin korunmasına katkı sunmaktadır.

YMM'ler tarafından yapılan denetim ile bağımsız denetim süreç ve yöntem yönünden benzerlik göstermektedir. Her iki denetimde de alanında uzman denetçiler, yaptıkları denetimde topladıkları kanıtlara göre rapor düzenlemektedir. Fakat kapsam olarak her iki denetimde de kıstası, konusu, tarafları, denetimin sağladığı fayda gibi çeşitli konularda farklılık oluşmaktadır.

Bağımsız denetimde finansal tabloların uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına uygunluğu ve bu çerçevede toplanan kanıtlardan hareketle denetçi tarafından olumlu, şartlı ve olumsuz görüş veya görüş bildirmemenin raporlandığı ve sonucun tüm taraflara sunulduğu bir süreçtir.

Tasdik denetiminde ise, işletmenin mali bilanço ve tablolarının ve ilgili muhasebe kayıtlarının vergi mevzuatımız açısından tam, eksiksiz ve sınırsız güvencenin sunulması söz konusudur. Burada da YMM tarafından mevzuata uygun denetim yapılarak, kanıt toplanarak görüş oluşturulur. Bu görüş ve denetim sonucu düzenlenen rapor ile ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına bilgi verilir.

Ülkemizde bağımsız denetimin kaynağı 6102 sayılı kanundur. Bağımsız denetimde işletmenin yıllık faaliyeti denetlenir. Tasdik denetiminde ise tam ve kısmi tasdikler olabilmektedir.

5.2. Diğer Konular Açısından Bağımsız Denetim ve YMM Denetiminin Karşılaştırılması

Denetlenenler açısından bakıldığında YMM tarafından yapılan denetimde ihtiyari durum olmakla birlikte aslında tasdik edilen belgelerin incelenmiş belge kabul edilmesi, gönüllü bir zorunluluğu ifade etmektedir. Bağımsız denetimde ise KGK tarafından getirilen zorunluluk vardır. Kapsama alınan mükelleflerin bağımsız denetim yaptırımları mecburidir.

Türkiye’de bağımsız denetime tabi olacak şirketlere belli ölçütler kapsamında Bakanlar Kurulu kararı ile zorunluluk getirilmiştir. İlk olarak 2012/4213 sayılı BKK ile bu mecburiyet sektörler ve belli büyüklükteki şirketler için geçerli olurken sonrasında 2014/5973 sayılı BKK ile revize edilerek genişletilmiştir.

BKK incelendiğinde iki tür mükellef grubu ile karşılaşılmaktadır. Bunlardan ilki, hiçbir sınırlamaya tabi olmaksızın bağımsız denetime tabi olan şirketlerdir. Söz konusu şirketlerin özelliği kamu yararını ilgilendiren ve belli sektörlerde faaliyet gösteren şirketler olmasıdır. Bunların belli başlıcaları, halka açık şirketler, bankalar, sigorta şirketleri, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring ve finansman şirketleri, finansal kiralama ve varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası şirketleri, lisanslı depoculuk ve medya şirketleridir. Bu şirketlerin denetiminin bağımsız denetim şirketleri tarafından yapılması gerekmektedir.

Diğer grup şirketler ise belli limitlerin üzerinde kalması nedeniyle bağımsız denetim kapsamına alınan şirketlerdir. Bu gruptaki şirketlerin denetimi bağımsız denetim şirketlerinin yanı sıra bağımsız denetçiler tarafından yapılabilmektedir.

İlk grup bağımsız denetim şirketleri aktif büyüklüğü, çalışan sayısı ve yıllık net satış açısından belli büyüklüğü aşan şirketlerdir. Bu şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini geçenlerin bağımsız denetim yaptırımları gerekmektedir.

- a)- İşletmenin aktif büyüklüğü yetmiş beş milyon ve üstü TL olanlar,
- b)- Şirketlerin yıllık net satış hasılatı yüz elli milyon ve üstü TL olanlar,
- c)- Çalışan sayısı iki yüz elli ve üzeri olanlar

Bağımsız denetime tabi diğer şirket grubunda ise sahiplik, faaliyet alanı gibi belli özelliklerden sınıra göre daha düşük olan limitlerden kapsama alınan mükelleflerdir.

YMM’ler tarafından yapılan denetimde ise, zorunluluk bulunmamaktadır. Mükelleflerin tasdik yaptırıp yaptırmamaları ihtiyaridir.

Bağımsız denetimi YMM ve SMMM'lerden KGK tarafından yetkilendirilenler, tasdik denetimini ise sadece YMM yapabilmektedir.

5.3. Bağımsız Denetim ve Tasdik Denetiminin Bağımsızlık Açısından İncelenmesi

Bağımsız denetim ve tasdik denetimine genel olarak bakıldığında aslında denetim şekli olarak birbirlerine benzediği görülmektedir. Her iki denetimde de denetimler belirlenen standartlara göre yapılmaktadır. Denetimlerde standartlar yol gösterici olarak katkı sunmaktadır. Genel olarak standartlar planlama, gözetleme, kanıt toplama ve iç kontrol olarak tanımlana bilir.

Bağımsız denetimde öncelikle denetime başlanmadan önce iyi bir planlama yapılmakta, işletme ile ilgili bilgiler toplanarak denetim planı oluşturulmaktadır. Denetim sırasında en önemli konulardan birisi de şirketteki suistimalleri engelleyici kontrol sisteminin bulunup bulunmadığı ve tekin olarak çalıştırılıp çalıştırılmadığıdır. Denetim sırasında denetçi görüşünü oluşturacak yeterli denetim kanıtı toplanarak denetçinin rapora yansıtılacak görüşü belirlenir.

YMM'ler tarafından yapılan denetimde bir denetim planı vardır. Yapılan planlama da denetimin kapsamı ve zamanı dikkate alınarak program yapılır ve denetim bu programa uygun olarak sonuçlandırılmaya çalışılır. Denetim sırasında dikkat edilen en önemli konulardan birisi de iç kontrol sistemidir. İç kontrol sistemi şirket yöneticileri tarafından işletiliyorsa yapılan denetimde hata ve hile olasılığı düşürülmüş olur.

Denetimde esas olan, güvenilir bir çalışma yapmaktır. Güvenli denetim belirlenen standartlara uygun denetim yapmakla mümkün olur. Bu standartlar, genel standartlar, çalışma ve raporlama standartları olarak tanımlanabilir. Buradaki en önemli konulardan birisi de denetçinin bağımsızlığı olmaktadır.

Denetçiler denetimi bağımsız olarak gerçekleştirirler. Bağımsızlık denetçinin mesleki görevini tarafsızlık, dürüstlük ve mesleki şüphecilik içinde hareket ederek denetim sonucunu hiçbir baskı altında kalmaksızın rapor etmesini ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle bağımsızlık, denetimin taraflarında denetçinin denetimde tarafsızlığını bozacak tutum ve davranışlarda bulunduğu görüntü ve imajının uyandırılmaması anlamına gelir.

Denetçiler denetledikleri şirketin kararlarına katılamazlar. Denetledikleri şirketten denetim ücreti dışında hiçbir ücret talep edemezler. Şirket ile denetim dışında ekonomik ve ticari bir ilişki içine giremezler.

Yapılan denetimde bağımsızlığın ortadan kalktığı kanısı uyanırsa denetimde bağımsızlık kalkmış kabul edilir. Denetçiler denetledikleri şirkete bağımsız denetçiliğin yanı sıra danışmanlık ve YMM'lik işleri dışında hizmet veremezler.

3568 sayılı Kanun kapsamında yapılan denetimde bağımsızlık konusunda ayrıntılı bir belirleme bulunmamakla birlikte YMM'lerin defter tutmaları yasaktır. Mükelleflerine danışmanlık ve diğer vergisel hizmetleri sunan YMM'ler ise defter tutamamaktadır. YMM'lik düzenlemelerinin temelini bağımsızlık ve tarafsızlığın oluşturduğu görülmektedir.

5.4. Bağımsız Denetim ve Tasdik Denetiminin Sorumluluk Açısından Karşılaştırılması

Sorumluluk açısından bakıldığında, bağımsız denetimde yapılan denetimde sınırlı bir sorumluluk söz konusuyken, YMM'lerin yaptığı tasdik denetiminde çok geniş ve tam bir sorumluluk söz konusu olmaktadır.

5.4.1. Yeminli mali müşavirlerin sorumlulukları

YMM'ler tasdik işleminde tasdikini yaptıkları işlemle sınırlı olarak sorumludur. Tasdik işleminde Bakanlık tarafından belirlenen hususların araştırılarak incelenmesi gerekmektedir.

YMM'ler tasdik işleminde, inceledikleri belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmamasından ve tasdik dolayısıyla bu konudaki eksikliklerden kaynaklanan vergi ziyaından ziya uğratanla birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Bu Borçlar Kanunundaki “Tam Teselsül” hükümlerinin uygulanması anlamına gelmektedir.

Eğer tasdik işleminde ziya uğratılan vergi başka bir YMM'nin karşıt incelemesinden kaynaklanıyor ise, burada sorumluluk karşıt incelemeyi yapan YMM'in olmaktadır.

YMM'ler tasdik işleminde doğacak zararların tazmini için mesleki sorumluluk sigortası yaptırabilirler.

Tasdik amacıyla yapılacak denetim ve incelemelerde doğacak zararlardaki hukuki sorumluluk YMM'nin kendisine ait olmaktadır.

Vergi Kanunlarında müteselsil sorumluluk müessesesinin getiriliş amacı, devletin vergi alacağının güvence altına alınma düşüncesidir. Vergi kayıp ve kaçığının hat safhada yaygın olduğu günümüzde müteselsil sorumluluk müessesesi bir zorunluluk haline gelmiştir. Müteselsil sorumluluk YMM' lere tasdikini yaptıkları mükelleflerin vergilerini ödeyip ödemediklerini kontrol etme zorunluluğu ve sorumluluğu getirmektedir (Gündoğdu, 2005).

Vergi Hukukundaki müteselsil sorumluluk uygulaması kaynağını kanundan almaktadır. Amaç ise ödenmesi gereken verginin güvence altına alınmasıdır. Bu konuda Danıştay tarafından verilen bir kararda, müteselsil sorumluluk uygulamasının mükellefin vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesiyle ilgili olmayıp, vergilendirmeye esas belge, kayıt nizamı, matraha ilişkin işlemlerin muhasebe usul ve esaslarına ve kanunların uygulanmasına yönelik düzenlemelere uygunluğu sağlamaya yönelik olduğuna ilişkin karar verilmiştir.

Müteselsil sorumluluk uygulamasında alacaklı, borçlular arasında sıralı gitmek zorunda değildir. Alacağını bir borçludan isteye bildiği gibi, aynı anda tüm borçlulardan da isteyebilir. Vergi dairesi de bu uygulamada ziya uğratılan vergiden YMM ile mükelleften birlikte talep edebileceği gibi ayrı ayrı da talep ve takip edebilir. Bir başka Danıştay kararı da idarenin ayrı ayrı veya birlikte talep ve takip de bulunabileceği şeklindedir. Ödeme durumunda ise sorumlu tarafların birbirlerine rücu hakkı bulunmaktadır.

YMM'lik müessesesindeki bu sorumluluk öncelikle mükelleften ziya uğratılan verginin aranması, tahsil edilememe halinde YMM'e gidilmesi şeklinde olmalıdır. Gerçek fail ve vergi ziyanın gerçek müsebbibi mükellefken, ondan tahsile gitmeden YMM'e tarhiyata girmek, mükellefin vergi ziyanı YMM ile birlikte organize bir şekilde yapıldığı kanısını uyandırmaktadır. Halbuki ziya uğratılan birçok vergi, vergi mevzuatından kaynaklanan ve YMM'nin yaptığı denetimde de tespit edilemeyen durumdan kaynaklanabileceği gibi, Türkiye'ye mahsus sektörel bazı uygulama eksikliğinden de kaynaklanabilmektedir. Bu durumda tam tasdiki olan bir YMM'i müşterek müteselsil sorumlu tutmak yeminli mali müşavirlik müessesesinden beklenen faydanın sağlanmasında sıkıntıya neden olmaktadır. Bu uygulama yapılırken YMM'ler mükellefin kefil yapılmalıdır (Taştan, 2005).

Bu haliyle YMM'lik müessesesinden vergi idaresi tam garanti istemiş olmakta ve bu müesseseyi kendi görevlerine yardımcı olarak görmektedir. Bu görüntü ise YMM müessesesinin bağımsızlığı ile çelişen bir durum oluşturmaktadır. YMM'ler özel bir devlet denetçisi gibi algılanmaktadır.

5.4.2. Denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçinin sorumlulukları

Bağımsız denetçiler tarafından düzenlenecek denetim raporlarının Türkiye Denetim Standartlarına uygun olmamasından, rapor bilgilerinin yanlış, yanıltıcı olmasından ve bunun sonucu olarak doğacak zararlardan bağımsız denetçiler ve adına imzaladıkları denetim kuruluşları hukuken sorumludurlar.

İdari yaptırımlar denetçilerin veya denetim şirketlerinin mevzuata aykırılıklarının tespiti halinde uygulanır. KGK'nin uygun gördüğü hallerde mevzuata aykırı davranan denetçiler hakkında da idari yaptırım uygulaması yapılabilir.

Şayet denetim ekiplerine denetime yardımcı olması için yardımcı eleman veya teknik eleman alındı ise, bu kişilerin denetim sırasında mevzuata aykırı davranışlarından sorumlu denetçi ve denetim şirketi sorumlu olur. Denetime yardımcı olan kişilerin genel hükümler, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklama gibi hususlardan doğan yükümlülükleri saklı kalmaktadır.

6102 sayılı Kanunun 554'üncü maddesinde denetçilerin sorumluluğu düzenlenmiştir. Bu maddede, şirketlerin yıl sonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını denetleyen bağımsız denetçilerin görevlerini yerine getirirken kusurlu davranışları halinde bir yandan şirkete, pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına verdikleri zarardan dolayı sorumlu olacakları düzenlenmiştir. Bu durumda kusuru iddia eden kişinin ispat etmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte 660 sayılı KHK'nin ek maddelerinde diğer kanunların bu KHK ye aykırı hükümleri uygulanamayacağı belirtilmiş olsa bile, 6102 sayılı Kanunun 554'üncü maddesindeki hüküm açık bir hükümdür. 660 sayılı KHK'de ise buna ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır.

Bu durum ilerde karışıklığa sebep olabilecek hal arz etmektedir. KHK'de bağımsız denetim şirketinin ve denetçilerin hukuki sorumluluğu belirtilmiş olmakla birlikte cezai sorumluluk konusunda bir düzenlemeye rastlanmamaktadır. Ayrıca adli veya idari suç ve

ceza gerektiren fiil ve davranışta belirtilmemiştir. Bunun sebebi de aslında Anayasamıza göre KHK ile cezai sorumluluğun getirilemeyeceği hükmüdür (Yavuz, 2011).

Bağımsız denetçilikle YMM'lik arasında en önemli fark yaptıkları iş neticesinde aldıkları sorumluluk açısından ortaya çıkmaktadır.

Bağımsız denetim taraflarına denetim konusunun denetim standartlarına uyumuyla ilgili sınırlı veya makul bir güvence sunmaktadır. Yapılan denetim sözleşmesinde sınırlı bir güvenceden bahsedilmemiş ise yapılan denetimin makul bir güvence sunması beklenir. Sınırlı veya makul bir güvence verebilmek için yapılacak denetimin çerçevesini ise uluslararası standartlarla uyumlu olan Türkiye Denetim Standartları belirlemektedir.

Tam tasdik denetiminde veya YMM'lerin yaptığı diğer denetimde YMM'ler, inceleyerek tasdik ettikleri belgelerin gerçeği yansıtmaması ve bu nedenle devletin uğrayacağı vergi ve cezalardan 213 Sayılı VUK 'nun hükümlerine göre müşterek ve müteselsil sorumludur. Bu açıdan Borçlar Kanunundaki "Tam Teselsül" hükümleri uygulanmaktadır.

Bu durum uygulamada hem eleştirilere hem de tam sorumluluk uygulamasının ülkemizde yanlış uygulandığı yorumlarının yapılmasına neden olmuştur. Aslında tam sorumluluk uygulamasının YMM'lerin bağımsızlıklarını zedeleyen bir tarafı da bulunmaktadır.

Bağımsız denetimde denetimi sınırlayan faktörler bulunması nedeniyle denetçinin tam görüş bildirmesi mümkün olmamaktadır. Bağımsız denetçi her ne kadar denetimini bir plan çerçevesinde ve tam olarak yapmaya çalışsa da, maliyet ve zaman kısıtlaması olmakta ve örnekleme yöntemi ile mutlak bir görüşten ziyade muhasebeye dayalı tahmini bir görüş sunmuş olmaktadır. Bu durum YMM'ler içinde geçerlidir. YMM tüm hata ve kusurları bulur, hiçbir hata yapmaz diye bir şeyde yoktur.

Denetimlerde tespit edememe riski her zaman bulunmaktadır. Bunu böyle kabul ederek denetimlerde tespit edememe riskini her zaman göz önünde bulundurmak gerekir.

5.5. Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Ülkemizde uygulanmakta olan birbirleriyle ilişkili ancak farklı olan iki ayrı denetim müessesesi yürürlükte. Devletimize sağladıkları yararlar açısından bakıldığında YMM müessesesinin bağımsız denetim müessesesinden daha çok faydasının olduğu görülmektedir.

Bununla birlikte 2014/5973 sayılı BKK ile de bağımsız denetim müessesesinin kapsamı genişletilmiştir. Birçok büyük şirketin bağımsız denetim yapması zorunlu hale gelmiştir. Zamanla bu kapsamın daha da genişleyeceği öngörülmektedir. Bununla birlikte ülkemizde bağımsız denetimin önemi gitgide artacaktır.

İşletmeler bakımından farklı açılardan faydası olan bu iki denetimin giderek yaygınlaşması, bu müesseselerin sorunları ve çözüm önerilerinin de tartışılarak ortaya konmasını gerekli kılmaktadır.

5.5.1. Sorunlar

Her iki denetim şeklinde de aynı meslek grubu yetkilendirilmiştir. KGK tarafından yetkilendirilen SMMM ve YMM' ler bağımsız denetçi olmakta ve zaten tasdik denetimini de YMM' ler yapabilmektedir. Böyle olunca sorunların tamamının temelinde mesleki beceri gibi genel standartlardan kaynaklanan sorunlar;

Meslek içinde rekabet yasağına uymama,

Ücret tarifesine uymama sonucunda asgari ücretin dahi altında denetim yapılması,

Denetimde şirkette olan problemin ve usulsüzlüğün tespit edilememesi,

Rapor tesliminden sonra incelemelerde asıl sorunların ortaya çıkması,

Sorumlulukta sınır olmasına rağmen uygulamada denetim yetkisinin sınırsız denetim yetkisine dönüşmesi, belli başlı sorunlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu sorunlarla ilgili mevzuatta bazı düzenlemeler bulunmaktadır (Özdemirci, 2020).

Bu sorunlar aslında birbirleriyle irtibatlı ve ilgili sorunlardır. Denetimi yapanın bağımsızlığı ve tarafsızlığı ve bunu sağlayacak denetçi ve şirket arasında bağımlılığın oluşmaması önemli olmaktadır. Rekabet ve reklam yasağı ile ilgili denetim kapasitesi ve iş yükü planlaması konusu gündeme gelmektedir. Denetçi olarak görev yapan kişinin yeterli sayıda iş bulamaması veya aşırı kapasite ile çalışması bağımsızlığı zedelemektedir. Aşırı kapasite denetimde mesleki özen ve itinaı düşürmektedir.

Maliye Bakanlığının bu konuda yaptığı çalışma ilginçtir. Buna göre 2011 yılında 2051 fiilen çalışan YMM ve 82.000 fiili tasdik sözleşmesi vardır. Buna göre YMM başına düşen sözleşme âdeti yaklaşık 40 olmaktadır. Şirket olarak bakıldığında ise şirket başına 915 sözleşme olduğu görülmektedir (Gözübüyük, 2012).

Haksız rekabet konusu ücret tarifesiyile ilgili bir konudur. Bu konuda Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından asgari ücret tarifi yayımlanmakta ancak uygulamada tarife altında

denetim yapılmaktadır. Bu da haksız rekabet sorununa yol açarak bağımsızlığı zedelemektedir.

Bağımsız denetim yapan şirketlerde, denetimde mevzuat düzenleme yetersizliği, şirketlerin standartlara uymayan muhasebe sistemlerinin olmasını sorun olarak dile getirmektedir (Ersoy ve Dönmez, 2006).

Şirketler açısından bakıldığında sorunlar; şirketlerin birçoğunun aile şirketi olmaları nedeniyle kurumsallaşmanın olmaması, kayıt dışılığın yaygın olması veya kayıt dışılık temayülünün baskın oluşu, etik kuralların uygulamasının yaygın olmayışı, yetersiz sermaye yapısı, şirketlerde denetim bütçesinin az oluşu, denetimin işletmeye sunduğu katkının farkında olunmaması, şirket yöneticilerinin denetim konusunda yetersiz bilgi sahibi olmaları şeklinde sayılabilmektedir.

5.5.2. Çözüm önerileri

Çözümle ilgili olarak bakıldığında Maliye Bakanlığının öncelikle vergi gelirlerinin güvence altına alınması noktasından hareket ettiği görülmektedir. Maliye Bakanlığı mesleki kaliteyi, güveni ve mesleğe olan saygınlığı artırarak, meslek mensupları arasında haksız rekabeti engelleyerek, vergi gelirlerinin güvenliğini ve gelir artışını sağlamaya çalışmaktadır. Bu amaçla mesleki uyum ve standartlara uygunluğu sağlayarak, etik kuralların yerleşmesi sağlanmaya çalışılmaktadır.

Maliye Bakanlığının meslekle ilgili tespit edilen sorunların çözümüne yönelik yukarıda belirtilen uygulamaları son derece yararlı uygulamalardır. Mevzuat olarak meslek mensuplarının yıl içerisinde kabul edecekleri iş sayıları konusunda bir belirleme yoktur. Bu konuda bir iş planlamasına ihtiyaç bulunmaktadır. Burada belli ölçütlere göre her YMM ve bağımsız denetçinin bir yıl içerisinde yapacağı denetim sayısı belirlenmelidir.

Bu belirleme yapılıp sınırlama getirilirken belli katsayılardan da yararlanma yoluna gidilebilir. KDV ve ÖTV uygulamalarında şirket ile YMM' in tam tasdik uygulamasının olup olmamasına göre farklı belirlemeler yapılabilir (Gözübüyük, 2020). Bu tür bir düzenleme ile denetimde haksız rekabet önlenerek, denetimde tarafsızlık ve bağımsızlık artırılmış olur. Söz konusu uygulama her iki denetim içinde uygulanmalıdır.

Denetim ücretinde ücret tarifesı belirlenerek asgari ücret uygulaması bağımsız denetim içinde getirilmelidir. Yapılan denetimlerde denetim ücreti devlet tarafından tahsil

edilerek, denetçilere aktarılırsa denetimde tarafsızlık ve bağımsızlık daha rahat sağlanmış olur. Böylelikle denetimde bir nevi asgari ücret tarifesı uygulanmış olur.

Denetim şirketleri tarafından ise denetim ücretinin meslek birliklerinde oluşturulacak bir havuzdan yapılması önerisi de yapılmıştır. Bu tür bir uygulama ile ücret kaynaklı sorunlar temelden çözülmüş olacaktır.



6. BAĞIMSIZ DENETİM ve TASDİK DENETİMİNİN SORUMLULUKLARININ DENETİM KALİTESİ YÖNÜNDEN İNCELENMESİ

Çalışmanın önceki bölümlerinde açıklandığı gibi, bağımsız denetim ve tasdik denetimi birbirinden ayrı ancak birbirlerini tamamlayan iki ayrı denetim türüdür. Bu denetimlerden tasdik denetimi, daha çok ülkemiz ihtiyaçlarından doğmuş ve mükelleflerin beyan etmeleri gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak üzere devletin vergi inceleme yüküne katkı sağlayan bir yapıdır.

Ülkemizde vergi kayıp ve kaçığının yaygınlığı devleti etkili tedbirler almaya yönlendirmiş, bu çalışmanın bir sonucu olarak da devlette birikim sahibi vergi müfettişliği ve diğer meslek mensubu kişilerden oluşan YMM'lik müessesesi geliştirilmiş, bir nevi özel sektörde vergi denetimi organizasyonu sağlanarak vergi inceleme oranı artırılmıştır.

Bu yapısı itibarıyla YMM'lik mesleği uzun süre kamuda çalışan ve vergi alanında uzmanlıkları olan kişilerden oluşan bir denetim birimi olarak, devlete ciddi katkı sunmuştur. Bu meslek mensuplarına, SMMM' ler arasında yapılacak sınav ile YMM olma hakkı da tanınarak kendi alanında uzman kişilerinde katılmaları sağlanmıştır.

Bu sayede 1989 yılından itibaren ülkemizde muhasebe alanında ciddi ilerleme olmuş ve vergi gelirlerinin artması, vergi kayıp ve kaçığı ile mücadelede de mesafe kat edilmiştir.

Bu meslek mensuplarının tasdik ettikleri belgeler bir açıdan ön incelemeden geçmiş belgeler olarak kabul edilip, mükellef devlet ilişkisi içerisinde mükellef haklarının daha kısa sürede yerine getirilmesinde katkı sunmaktadır. Bu yönüyle aslında YMM'lik kurumu ekonomiye de katkı sağlamaktadır. İhracatçı bir şirket vergi dairesinden ihracat iadesini kısa sürede alabilmekte veya devlet teşviklerinden sağlanmak istenen fayda kısa sürede sağlanabilmektedir. Ülkemizde belge düzeni sağlam olmadığı veya mükelleflerin vergi ödeme bilinci gelişmediği için devlet teşviklerinde ve KDV iadelerinde haksız yararlanmalar olabilmektedir. Bu nedenle bu müessesenin aslında ülkemize özgü zorunlulukların bir sonucu olarak ve birikim sahibi uzman kişilerin bu alanda devlete sundukları katkı gözüyle de değerlendirilmesi gerekir. Ülkemizde uzun süre KDV iadelerinde yapılan yolsuzluklar dikkate alındığında, bir taraftan usulsüzlük ve yolsuzlukların önüne geçilirken diğer taraftan devlet teşvik ve yardımlarının sağlayacağı katkı engellenmemelidir. Ülkemizin doğal zenginliğinin olmayışı ve kalkınmanın

temelinin vergi gelirlerinden oluşması bir yerde YMM müessesesini zorunlu hale getirmiştir.

Bu genel değerlendirme açısından bakıldığında YMM’likte sorumluluğun üstlendikleri fonksiyon itibariyle diğer meslek mensuplarına göre daha da ağır olmasını gerektirmektedir. Ancak şu an ülkemizde bu uygulamada Borçlar Hukuku anlamında tam teselsül hükmü uygulanmakta olup müşterek ve müteselsil sorumluluk bulunmaktadır. Anlaşıldığı gibi bu uygulama da sorumluluk son derece ağır ancak devlete verilen hizmette bir bu kadar değerlidir.

İlk dönemlerde daha çok eski maliye müfettişlerinden oluşan YMM’lik zamanla devlette çalışan diğer vergiyle ilgili meslek çalışanlarının da bu hakkı almalarına yol açmıştır. Ayrıca SMMM mensuplarından da sınavla bu mesleğe dâhil olanlarla birlikte sayıları artmıştır. Maliye Bakanlığı da meslek mensuplarının yazdıkları raporların takipçisi olmuş, tespit ettiği aksamaları gideren tedbir almıştır. Bunlardan bir tanesi KDV iadelerinde kurduğu KADVİRA (Katma Değer Vergisi İnceleme Raporu) Sistemidir. Bu sistemle Maliye Bakanlığı KDV iadelerinde, kendi vergi tabanında bulunan bilgilerden otomatik kontroller yaparak, KDV iade sisteminde sahte fatura kullanarak haksız yararlanmaların önüne geçmiş ve bu konuda rapor yazan YMM’leri otomatik tespit etmiştir.

Gelinen nokta itibariyle YMM’likte sorumluluğun ağır oluşu, ülkemizin sağlam bütçe gelirlerinin tek kaynağının vergi gelirlerinin olması, YMM tarafından yapılan denetimlerin kalitesinin korunmasına yardım etmiştir. Maliye Bakanlığı bu konuda titiz davranmakta ve uygulamalarıyla gözetim ve denetim görevini yerine getirmektedir. Bu durumda suistimal ve usulsüzlüğü engellemektedir. Meslek mensuplarının yeterli birikim ve donanımda olması da yapılan işin kalitesini korumaktadır.

Bağımsız denetim uygulaması ülkemizde daha önceden SPK kapsamında borsada işlem gören şirketler için uygulanırken, 2011 yılında 660 sayılı KHK ile KGK sorumluluğunda yaygınlaşmış ve 2014 yılında çıkarılan BKK ile kapsamı genişlemiştir.

Bağımsız denetim uygulaması ülkemizde şirketlerin uluslararası standartlarla uyumlu değerlendirilmelerine fırsat vermiş ve şirketlerin uluslararası rekabet şansları artmıştır. Ülkemizde bağımsız denetim uygulamasında KGK düzenlemeler yapmıştır ve bağımsız denetim şirketlerini ve denetçileri zaman zaman denetlemektedir. Kurum yaptığı denetimde tespit ettiği kusurlara veya kasıtlı davranışlara, lisansın geçici ve kalıcı olarak alınması veya uyarma gibi bir kısım ceza ve yaptırım uygulamaktadır. Ayrıca kasıtlı

davranışlarda TCK kapsamında suç duyurusu da gündeme gelebilmektedir. Ancak bağımsız denetçiliğin sorumluluğu YMM'lik kadar ağır değildir.

Bununla birlikte KGK Kurumu tarafından kontrol edilen sistemde bağımsız denetçiler tarafından düzenlenen her rapor kurum sistemine yüklenmekte ve denetçilerde de düzenlenen her rapor için çalışma dosyaları hazırlanarak muhafaza edilmektedir. KGK tarafından her denetçi şirketi üç veya altı yılda bir denetlenerek aksaklıklar tespit edilmekte ve cezalar kesilmektedir. Bu uygulamada KAYİK denetimi yapan şirket denetimlerinde titiz bir denetim uygulanmaktadır.

Bağımsız denetim anlamında sunulan denetim hizmet kalitesinin değerlendirilmesinde alınan sorumluluğun mu yoksa KGK kurumunun denetim mekanizmasının mı daha çok etkili olduğu belli olmamakla birlikte, standartları uluslararası kurumlar tarafından ortaya konmuş denetim uygulamasında asgari bir standartta haliyle sağlanmaktadır. KGK ülkemizde bu anlamda tek otorite ve yetkili kurum olup üstlendiği görevi de hakkınca yerine getirmektedir.

Bu noktada birbirlerine benzemekle birlikte üstlendikleri misyonun farklı olduğu her iki denetimde, birbirinin alternatifi olmayıp tamamlayıcısı kabul edilmelidir. Sorumluluklarının farklı olması yapılan denetim kalitesine olumsuz etki etmemekte, her iki denetiminde yapısal olarak kalitesini kendine özgü uygulamalarla sağlayarak koruduğu görülmektedir.

7. TUNCELİ VE ERZİNCAN İLLERİNDE FAALİYETTE BULUNAN MALİ MÜŞAVİRLERİN, BAĞIMSIZ DENETÇİLİK MESLEĞİNE OLAN ALGILARINI ÖLÇMEYE YÖNELİK ARAŞTIRMA

7.1 Araştırmanın Veri Toplama Yöntemi

Bu araştırma kapsamında hazırlanan anket soruları Tunceli ve Erzincan illerinde faaliyette bulunan mali müşavirler ile yüz yüze yapılan görüşmeler neticesinde toplanmıştır. Anket soruları mali müşavirlere yöneltilmeden önce konu ile ilgili bilgilendirme yapılmış olup herhangi bir yükümlülüklerinin olmadığı ifade edilmiş ve hiçbir kişisel veri katılımcılardan talep edilmemiştir.

Anket çalışması 13 sorudan oluşmaktadır. Hazırlanan anket formunda ilk olarak katılımcılara cinsiyetleri ve yaşları sorulmuştur. Daha sonra bağımsız denetçilik mesleği üzerine hazırlanmış bulunan sorular mali müşavirlere yöneltilmiştir.

Bu anket formu hazırlanırken Gökoğlu (2021), “Bağımsız denetçilik mesleği üzerine bir çalışma” adlı çalışmada kullanılmış olan anket formundan faydalanılmıştır.

7.1.1. Araştırmanın evreni ve örnekleme

Yapılmış olan araştırmanın evrenini, Tunceli ve Erzincan illerinde faaliyette bulunan SMMM’ ler oluşturmaktadır. Tunceli ve Erzincan bölgesinde sayısal olarak ulaşılan mali müşavir sayıları: Tunceli ili 14, Erzincan 35 olmak üzere toplam 49 kişiden oluşmaktadır. Çalışmada basit seçkisiz örnekleme modeli ile örneklem elde edilmiş olup, örnekleme ait bilgiler aşağıda yer alan tablolarda verilmiştir.

7.1.2. Araştırmanın amacı ve önemi

Yapılan araştırmanın amacı Tunceli ve Erzincan illerinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetçilik mesleği üzerine algılarını ölçerek, son zamanlarda önemi her geçen gün artmakta olan denetçilik mesleğinin mali müşavirler tarafından nasıl algılandığı tespit edilecektir.

7.1.3. Araştırmanın hipotezleri

Cinsiyet Farklılığına Göre Oluşturulan Hipotezler;

H10: İşletmelerin bağımsız denetime tabi tutulması ile muhasebe kalitesinin etkileneceği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H11: İşletmelerin bağımsız denetime tabi tutulması ile muhasebe kalitesinin etkileneceği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H20: Bağımsız denetçilik faaliyetinin artması ile kayıt dışı ekonominin azalacağı algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H21: Bağımsız denetçilik faaliyetinin artması ile kayıt dışı ekonominin azalacağı algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H30: Bağımsız denetim kalitesi ve katma değerinin artması için Denetçi rotasyon uygulamaları olması gerektiği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H31: Bağımsız denetim kalitesi ve katma değerinin artması için Denetçi rotasyon uygulamaları olması gerektiği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H40: Muhasebe mesleği ile bağımsız denetim mesleği birbirinin tamamlayıcısı olduğu algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H41: Muhasebe mesleği ile bağımsız denetim mesleği birbirinin tamamlayıcısı olduğu algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H50: Bağımsız denetim mesleğinde uygulamalı mesleki eğitimden muafiyetin 15 yıllık mesleki tecrübeye bağlı olduğu algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H51: Bağımsız denetim mesleğinde uygulamalı mesleki eğitimden muafiyetin 15 yıllık mesleki tecrübeye bağlı olduğu algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H60: Denetçi veya denetim kuruluşunda Uygulamalı mesleki eğitimin yapılması şartı denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H61: Denetçi veya denetim kuruluşunda Uygulamalı mesleki eğitimin yapılması şartı denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H7₀: Bağımsız denetimle yetkilendirilmiş meslek mensuplarının mesleki bilgi ve becerileri yönünden yeterli olacağı algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H7₁: Bağımsız denetimle yetkilendirilmiş meslek mensuplarının mesleki bilgi ve becerileri yönünden yeterli olacağı algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H8₀: Bağımsız denetimin bir Anonim Şirket olarak yapılması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H8₁: Bağımsız denetimin bir Anonim Şirket olarak yapılması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H9₀: Bağımsız denetçinin uygulamalı mesleki eğitimi alması denetimin kalitesini artırması için yeterli olacağı algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H9₁: Bağımsız denetçinin uygulamalı mesleki eğitimi alması denetimin kalitesini artırması için yeterli olacağı algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H10₀: Bağımsız denetim sonucunda alınan ücretlerin SMMM ücretlerinden fazla olması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H10₁: Bağımsız denetim sonucunda alınan ücretlerin SMMM ücretlerinden fazla olması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H11₀: Toplumda bağımsız denetimin SMMM mesleğinden daha prestijli olduğu algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H11₁: Toplumda bağımsız denetimin SMMM mesleğinden daha prestijli olduğu algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H12₀: SMMM mesleğine göre Bağımsız Denetçinin daha az iş yükünü sahip olduğu algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H12₁: SMMM mesleğine göre Bağımsız Denetçinin daha az iş yükünü sahip olduğu algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H13₀: Meslek Mensuplarının Denetçi olması için KGK Kurumunun yetkilendirilmiş olması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H13: Meslek Mensuplarının Denetçi olması için KGK Kurumunun yetkilendirilmiş olması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

Yaş farklılığına göre oluşturulan hipotezler;

H10: İşletmelerin bağımsız denetime tabi tutulması ile muhasebe kalitesinin etkileneceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H11: İşletmelerin bağımsız denetime tabi tutulması ile muhasebe kalitesinin etkileneceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H20: Bağımsız denetçilik faaliyetinin artması ile kayıt dışı ekonominin azalacağı algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H21: Bağımsız denetçilik faaliyetinin artması ile kayıt dışı ekonominin azalacağı algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H30: Bağımsız denetim kalitesi ve katma değerinin artması için Denetçi rotasyon uygulamaları olması gerektiği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H31: Bağımsız denetim kalitesi ve katma değerinin artması için Denetçi rotasyon uygulamaları olması gerektiği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H40: Muhasebe mesleği ile bağımsız denetim mesleği birbirinin tamamlayıcısı olduğu algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H41: Muhasebe mesleği ile bağımsız denetim mesleği birbirinin tamamlayıcısı olduğu algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H50: Bağımsız denetim mesleğinde uygulamalı mesleki eğitimden muafiyetin 15 yıllık mesleki tecrübeye bağlı olduğu algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H51: Bağımsız denetim mesleğinde uygulamalı mesleki eğitimden muafiyetin 15 yıllık mesleki tecrübeye bağlı olduğu algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H60: Denetçi veya denetim kuruluşunda Uygulamalı mesleki eğitimin yapılması şartı denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H6i: Denetçi veya denetim kuruluşunda Uygulamalı mesleki eğitimin yapılması şartı denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H7o: Bağımsız denetimle yetkilendirilmiş meslek mensuplarının mesleki bilgi ve becerileri yönünden yeterli olacağı algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H7i: Bağımsız denetimle yetkilendirilmiş meslek mensuplarının mesleki bilgi ve becerileri yönünden yeterli olacağı algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H8o: Bağımsız denetimin bir Anonim Şirket olarak yapılması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H8i: Bağımsız denetimin bir Anonim Şirket olarak yapılması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H9o: Bağımsız denetçinin uygulamalı mesleki eğitimi alması denetimin kalitesini artırması için yeterli olacağı algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H9i: Bağımsız denetçinin uygulamalı mesleki eğitimi alması denetimin kalitesini artırması için yeterli olacağı algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H10o: Bağımsız denetim sonucunda alınan ücretlerin SMMM ücretlerinden fazla olması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H10i: Bağımsız denetim sonucunda alınan ücretlerin SMMM ücretlerinden fazla olması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H11o: Toplumda bağımsız denetimin SMMM mesleğinden daha prestijli olduğu algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H11i: Toplumda bağımsız denetimin SMMM mesleğinden daha prestijli olduğu algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H12o: SMMM mesleğine göre Bağımsız Denetçinin daha az iş yükünü sahip olduğu algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H12i: SMMM mesleğine göre Bağımsız Denetçinin daha az iş yükünü sahip olduğu algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H13o: Meslek Mensuplarının Denetçi olması için KGK Kurumunun yetkilendirilmiş olması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H13ı: Meslek Mensuplarının Denetçi olması için KGK Kurumunun yetkilendirilmiş olması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

Araştırmanın soruları;

- Soru 1: Bağımsız denetime tabi tutulmuş işletmelerin muhasebe uygulamalarının kalitesi artacaktır.
- Soru 2: Kayıt dışı ekonomiyi önlemek/azaltmak için bağımsız denetçilik faaliyet alanlarının genişletilmesi gerekir.
- Soru 3: Denetçi rotasyon uygulamaları bağımsız denetimin kalitesini ve katma değerini olumlu etkilemektedir.
- Soru 4: Bağımsız denetim mesleği ile SMMM mesleği birbirlerinin tamamlayıcısıdır.
- Soru 5: Bağımsız denetim mesleği için, 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip meslek mensuplarının “uygulamalı mesleki eğitim” şartından muaf tutulmaları doğru bir karardır.
- Soru 6: Uygulamalı mesleki eğitimin denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda yapılması şartı yerinde bir karardır.
- Soru 7: Bağımsız denetim yetkisine sahip olan meslek mensupları mesleki bilgi ve becerileri yeterli düzeydedir.
- Soru 8: Bağımsız denetim faaliyetlerinin Anonim Şirketler bünyesinde yerine getirilmesi kararını doğru bulmuyorum.
- Soru 9: Bağımsız denetçilik için gerekli olan “uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olmak” şartı bağımsız denetimin başarısını artırır.
- Soru 10: Bağımsız denetimden sağlanan ücretler, SMMM ücretlerine göre daha fazla olduğunu düşünüyorum.
- Soru 11: Bağımsız denetçilik mesleğinin SMMM ’ye göre toplum nezdinde daha prestijli olduğunu düşünüyorum.
- Soru 12: Bağımsız denetçinin iş yükü ve stresinin SMMM’ ye göre daha düşük seviyede olduğunu düşünüyorum.

- Soru 13: 3568 Sayılı Yasayla ruhsat alan bütün meslek mensuplarının doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmeyip, KGK tarafından yapılan sınavla yetkilendiriliyor olması uygundur.

7.2. Hipotezlerin Analizi, Değerlendirilmesi ve Yorumlanması

7.2.1. Bulgular

Tablo 7.1. Çalışmaya katılan mali müşavirlerin demografik özellikleri

		<i>f</i>	%
Cinsiyet	Erkek	36	73,5
	Kadın	13	26,5
Yaş	18-25	2	4,1
	26-35	25	51,0
	36-45	17	34,7
	46 ve Üzeri	5	10,2
Meslek	SMMM	49	100,0
Toplam		49	100.0

Tablo 7.1’de çalışmaya katılan mali müşavirlere ait demografik özellikler görülmektedir. Tabloya göre, çalışmaya katılan mali müşavirlerin %26,5’i (13) kadın ve %73,5’i (36) erkektir. Mali müşavirlerin %4,1’i (2) 18-25 yaş Aralığında, %51’i (25) 26-35 yaş aralığında, %34,7’si (17) 36-45 yaş aralığında ve %10,2’si (5) 46 yaş ve üzerindedir. Çalışmaya katılan 49 mali müşavir SMMM olarak çalışmaktadır.

Veri toplama araçları;

Tablo 7.2. Çalışmada kullanılan ifadelerin toplam cronbach alpha güvenirlik katsayısı

	Madde Sayısı	Güvenirlik Katsayısı
Toplam İfade	13	.602

Tablo 7.2’deki verilere göre, çalışmada kullanılan 13 ifadenin sahip olduğu Cronbach Alpha güvenirlik katsayısı .602 olduğu görülmektedir. Analiz sonucunda çalışmada kullanılan 13 ifadenin orta düzeyde güvenirliğe sahip olduğu görülmüştür.

Verilerin analizi;

Bu çalışmada elde edilen veriler SPSS 22 paket programı yardımı ile değerlendirilmiştir. Verilerin analizinde gerekli istatistiksel yöntemin belirlenmesi için

verilerin normal dağılıma bakılmıştır. Normal dağılıma uygunluğu için Kolmogorov-Smirnov testi kullanılmıştır. Yapılan test sonucundan 13 ifadeye ait verilerin normal dağılmadığı görülmüştür. Verilerin normal dağılım göstermemesinden dolayı parametrik olmayan testler kullanılmıştır. İkili gruplarda Mann-Whitney U Testi, üç ve üzeri gruplarda Kruskal-Wallis H testi kullanılmıştır. Ayrıca ifadeler için frekans ve yüzdelik dağılımları içeren betimsel istatistikler kullanılmıştır. Ölçeklere ait Kolmogorov-Smirnov testi sonuçlarını içeren tablo aşağıda verilmiştir.

Tablo 7.3. Çalışmada kullanılan 13 ifadenin normallik analizi sonuçları

	Kolmogorov-Smirnov		
	İstatistik	sd	p
Soru1	,534	49	,000
Soru2	,536	49	,000
Soru3	,475	49	,000
Soru4	,513	49	,000
Soru5	,365	49	,000
Soru6	,496	49	,000
Soru7	,410	49	,000
Soru8	,455	49	,000
Soru9	,507	49	,000
Soru10	,410	49	,000
Soru11	,495	49	,000
Soru12	,495	49	,000
Soru13	,495	49	,000

Tablo 7.3'te çalışmada kullanılan 13 ifadenin Kolmogorov-Smirnov normallik testi sonuçları verilmiştir. Tabloya göre verilerin normal dağılmadığı ($p < .05$) görülmüştür. Verilerin normal dağılmadığı durumlarda parametrik olmayan testler kullanılmaktadır. Bu sebeple değişkenler arası farklılıkları belirlemek için ikili gruplarda Mann-Whitney-U Testi ve üç ve üzeri gruplarda da Kruskal Wallis H Testi kullanılmıştır.

Tablo 7.4. Bağımsız denetçilikle ilgili ifadelere ait katılımların frekans ve yüzde değerleri

İfadeler		f	%
Soru 1: Bağımsız denetime tabi tutulmuş işletmelerin muhasebe uygulamalarının kalitesi artacaktır.	Doğru	45	91,8
	Kararsızım	4	8,2
	Yanlış	-	-
Soru 2: Kayıt dışı ekonomiyi önlemek/azaltmak için bağımsız denetçilik faaliyet alanlarının genişletilmesi gerekir.	Doğru	48	98,0
	Kararsızım	1	2,0
	Yanlış	-	-
Soru 3: Denetçi rotasyon uygulamaları bağımsız denetimin kalitesini ve katma değerini olumlu etkilemektedir.	Doğru	39	79,6
	Kararsızım	7	14,3
	Yanlış	3	6,1
Soru 4: Bağımsız denetim mesleği ile SMMM mesleği birbirlerinin tamamlayıcısıdır.	Doğru	43	87,8
	Kararsızım	4	8,2
	Yanlış	2	4,1
Soru 5: Bağımsız denetim mesleği için, 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip meslek mensuplarının “uygulamalı mesleki eğitim” şartından muaf tutulmaları doğru bir karardır.	Doğru	29	59,2
	Kararsızım	11	22,4
	Yanlış	9	18,4
Soru 6: Uygulamalı mesleki eğitimin denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda yapılması şartı yerinde bir karardır.	Doğru	41	83,7
	Kararsızım	4	8,2
	Yanlış	4	8,2
Soru 7: Bağımsız denetim yetkisine sahip olan meslek mensupları mesleki bilgi ve becerileri yeterli düzeydedir.	Doğru	33	67,3
	Kararsızım	10	20,4
	Yanlış	6	12,2
Soru 8: Bağımsız denetim faaliyetlerinin Anonim Şirketler bünyesinde yerine getirilmesi kararını doğru bulmuyorum.	Doğru	37	75,5
	Kararsızım	9	18,4
	Yanlış	3	6,1
Soru 9: Bağımsız denetçilik için gerekli olan “uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olmak” şartı bağımsız denetimin başarısını artırır.	Doğru	42	85,7
	Kararsızım	6	12,2
	Yanlış	1	2,0
Soru 10: Bağımsız denetimden sağlanan ücretler, SMMM ücretlerine göre daha fazla olduğunu düşünüyorum.	Doğru	33	67,3
	Kararsızım	10	20,4
	Yanlış	6	12,2
Soru 11: Bağımsız denetçilik mesleğinin SMMM’ye göre toplum nezdinde daha prestijli olduğunu düşünüyorum.	Doğru	41	83,7
	Kararsızım	6	12,2
	Yanlış	2	4,1
Soru 12: Bağımsız denetçinin iş yükü ve stresinin SMMM’ye göre daha düşük seviyede olduğunu düşünüyorum.	Doğru	41	83,7
	Kararsızım	6	12,2
	Yanlış	2	4,1
Soru 13: 3568 Sayılı Yasayla ruhsat alan bütün meslek mensuplarının doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmeyip, KGK tarafından yapılan sınavla yetkilendiriliyor olması uygundur.	Doğru	41	83,7
	Kararsızım	6	12,2
	Yanlış	2	4,1

Tablo 7.4’te çalışmaya katılan mali müşavirlerin ifadelere verdikleri cevaplar görülmektedir. 1. Soruya verilen cevapta; mali müşavirlerin %91,8’ i doğru demiştir. 2. Soruya verilen cevapta; mali müşavirlerin %98’ i doğru demiştir. 3. Soruya verilen cevapta; mali müşavirlerin %79,6’sı doğru demiştir. 4. Soruya verilen cevapta; mali müşavirlerin %87,8’i doğru demiştir. 5. Soruya verilen cevapta; mali müşavirlerin %59,2’ si doğru demiştir. 6. Soruya verilen cevapta; mali müşavirlerin %83,7’si doğru demiştir. 7. Soruya verilen cevapta; mali müşavirlerin %67,3’ü doğru demiştir. 8. Soruya verilen cevapta; mali müşavirlerin %75,5’i doğru demiştir. 9. Soruya verilen cevapta; mali

müşavirlerin %85,7'si doğru demiştir. 10. Soruya verilen cevapta; mali müşavirlerin %67,3' ü doğru demiştir. 12. Soruya verilen cevapta; mali müşavirlerin %83,7'si doğru demiştir. 13. Soruya verilen cevapta; mali müşavirlerin %83,7'si doğru demiştir.

Tablo 7.5. Bağımsız denetçilikle ilgili ifadelere katılımların aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri

İfadeler	n	$\bar{X}$	SS	Düzey
Soru 1: Bağımsız denetime tabi tutulmuş işletmelerin muhasebe uygulamalarının kalitesi artacaktır.	49	1,08	,277	Doğru
Soru 2: Kayıt dışı ekonomiyi önlemek/azaltmak için bağımsız denetçilik faaliyet alanlarının genişletilmesi gerekir.	49	1,02	,143	Doğru
Soru 3: Denetçi rotasyon uygulamaları bağımsız denetimin kalitesini ve katma değerini olumlu etkilemektedir.	49	1,27	,569	Doğru
Soru 4: Bağımsız denetim mesleği ile SMMM mesleği birbirlerinin tamamlayıcısıdır.	49	1,16	,472	Doğru
Soru 5: Bağımsız denetim mesleği için, 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip meslek mensuplarının “uygulamalı mesleki eğitim” şartından muaf tutulmaları doğru bir karardır.	49	1,59	,788	Doğru
Soru 6: Uygulamalı mesleki eğitimin denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda yapılması şartı yerinde bir karardır.	49	1,24	,596	Doğru
Soru 7: Bağımsız denetim yetkisine sahip olan meslek mensupları mesleki bilgi ve becerileri yeterli düzeydedir.	49	1,45	,709	Doğru
Soru 8: Bağımsız denetim faaliyetlerinin Anonim Şirketler bünyesinde yerine getirilmesi kararını doğru bulmuyorum.	49	1,31	,585	Doğru
Soru 9: Bağımsız denetçilik için gerekli olan “uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olmak” şartı bağımsız denetimin başarısını artırır.	49	1,16	,426	Doğru
Soru 10: Bağımsız denetimden sağlanan ücretler, SMMM ücretlerine göre daha fazla olduğunu düşünüyorum.	49	1,45	,709	Doğru
Soru 11: Bağımsız denetçilik mesleğinin SMMM 'ye göre toplum nezdinde daha prestijli olduğunu düşünüyorum.	49	1,20	,499	Doğru
Soru 12: Bağımsız denetçinin iş yükü ve stresinin SMMM' ye göre daha düşük seviyede olduğunu düşünüyorum.	49	1,20	,499	Doğru
Soru 13:3568 Sayılı Yasayla ruhsat alan bütün meslek mensuplarının doğrudan denetçi olarak yetkilendirilmeyip, KGK tarafından yapılan sınavla yetkilendiriliyor olması uygundur.	49	1,20	,499	Doğru
TOPLAM	49	1,25	,227	Doğru
Doğru (1,00 – 1,67), Kararsızım (1,68 – 2,35), Yanlış (2,36 – 3,00)				

Tablo 7.5'te çalışmaya katılan mali müşavirlerin ifadelere verdikleri cevapların ortalama, standart sapma değerleri ve düzeyleri görülmektedir. 1. Soruya verilen cevapların ortalaması 1,08±,277'dir. 2. Soruya verilen cevapların ortalaması 1,02±,143'tür. 3. Soruya verilen cevapların ortalaması 1,27±,569'dur. 4. Soruya verilen cevapların ortalaması 1,16±,472'dir. 5. Soruya verilen cevapların ortalaması 1,59±,788'dir. 6. Soruya

verilen cevapların ortalaması $1,24\pm,596$ 'dır. 7. Soruya verilen cevapların ortalaması $1,45\pm,709$ 'dur. 8. Soruya verilen cevapların ortalaması $1,31\pm,585$ 'tir. 9. Soruya verilen cevapların ortalaması $1,16\pm,426$ 'dır. 10. Soruya verilen cevapların ortalaması $1,45\pm,709$ 'dur. 11. Soruya verilen cevapların ortalaması $1,20\pm,499$ 'dur. 12. Soruya verilen cevapların ortalaması $1,20\pm,499$ 'dur. 13.soruya verilen sorusunun ortalaması $1,20\pm,499$ 'dur. Ayrıca 13 ifadenin toplam ortalamasının $1,25$ olduğu ve standart sapmasının, 227 olduğu tespit edilmiştir. Son olarak bütün ifadeler dikkate alındığında ifadelere katım düzeylerinin hepsi “Doğru” olduğu gözlenmiştir.

7.2.1. Tunceli ve Erzincan illerindeki mali müşavirlerin bağımsız denetçilik mesleği üzerine algılarının, mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre analiz edilmesi.

Bu çalışma ile Tunceli ve Erzincan illerinde faaliyette bulunan mali müşavirlerin bağımsız denetçilik mesleği üzerine algıları, mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre analiz edilerek bulunan değerler aşağıdaki tablolarda ifade edilmiştir.

Tablo 7.6. Cinsiyetlere göre analiz edilen 1. Hipotezin analiz sonuçları

	Cinsiyet		U	p
	Erkek ($\bar{X}\pm SS$)	Kadın ($\bar{X}\pm SS$)		
1. Soruya verilen cevabın analizi	$1,08\pm,280$	$1,08\pm,277$	232,5	,943

*Mann Whitney-U test, * $p<0,05$*

Tablo 7.6’da çalışmaya katılan mali müşavirlerin 1. Soruya verdiği cevaba göre puan ortalamaları cinsiyetlerine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır ($p>0,05$).

H10: İşletmelerin bağımsız denetime tabi tutulması ile muhasebe kalitesinin etkileneceği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H11: İşletmelerin bağımsız denetime tabi tutulması ile muhasebe kalitesinin etkileneceği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H11 hipotezi kabul edilir, işletmelerin bağımsız denetime tabi tutulması ile muhasebe kalitesinin etkileneceği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

Tablo 7.7. Cinsiyetlere göre analiz edilen 2. Hipotezin analiz sonuçları.

	Cinsiyet		U	p
	Erkek ($\bar{X} \pm SS$)	Kadın ($\bar{X} \pm SS$)		
2. Soruya verilen cevabın analizi	1,03±,167	1,00±,000	227,5	,548
<i>Mann Whitney-U test, * p<0,05</i>				

Tablo 7.7’de çalışmaya katılan mali müşavirlerin 2. Soruya verdiği cevaba göre puan ortalamaları cinsiyetlerine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır ($p>0,05$).

H2₀: Bağımsız denetçilik faaliyetinin artması ile kayıt dışı ekonominin azalacağı algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H2₁: Bağımsız denetçilik faaliyetinin artması ile kayıt dışı ekonominin azalacağı algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H2₁ hipotezi kabul edilir, Bağımsız denetçilik faaliyetinin artması ile kayıt dışı ekonominin azalacağı algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

Tablo 7.8. Cinsiyetlere göre analiz edilen 3. Hipotezin analiz sonuçları.

	Cinsiyet		U	p
	Erkek ($\bar{X} \pm SS$)	Kadın ($\bar{X} \pm SS$)		
3. Soruya verilen cevabın analizi	1,19±,525	1,46±,660	179,0	,076
<i>Mann Whitney-U test, * p<0,05</i>				

Tablo 7.8’de çalışmaya katılan mali müşavirlerin 3. Soruya verdiği cevabın puan ortalamaları cinsiyetlerine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır ($p>0,05$).

H3₀: Bağımsız denetim kalitesi ve katma değerinin artması için Denetçi rotasyon uygulamaları olması gerektiği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H3₁: Bağımsız denetim kalitesi ve katma değerinin artması için Denetçi rotasyon uygulamaları olması gerektiği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H3₁ hipotezi kabul edilir, o halde Bağımsız denetim kalitesi ve katma değerinin artması için Denetçi rotasyon uygulamaları olması gerektiği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

Tablo 7.9. Cinsiyetlere göre analiz edilen 4. Hipotezin analiz sonuçları.

	Cinsiyet		U	p
	Erkek ($\bar{X} \pm SS$)	Kadın ($\bar{X} \pm SS$)		
4. Soruya verilen cevabın analizi	1,11±,398	1,31±,630	199,5	,170

*Mann Whitney-U test, * p<0,05*

Tablo 7.9’da çalışmaya katılan mali müşavirlerin 4. Soruya verdiği cevaba göre puan ortalamaları cinsiyetlerine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır ($p>0,05$).

H4₀: Muhasebe mesleği ile bağımsız denetim mesleği birbirinin tamamlayıcısı olduğu algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H4₁: Muhasebe mesleği ile bağımsız denetim mesleği birbirinin tamamlayıcısı olduğu algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H4₁ hipotezi kabul edilir, o halde muhasebe mesleği ile bağımsız denetim mesleği birbirinin tamamlayıcısı olduğu algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

Tablo 7.10. Cinsiyetlere göre analiz edilen 5. Hipotezin analiz sonuçları.

	Cinsiyet		U	p
	Erkek ($\bar{X} \pm SS$)	Kadın ($\bar{X} \pm SS$)		
5. Soruya verilen cevabın analizi	1,44±,695	2,00±,913	154,0	,040*

*Mann Whitney-U test, * p<0,05*

Tablo 7.10’da çalışmaya katılan mali müşavirlerin 5. Soruya verdiği cevaba göre puan ortalamaları cinsiyetlerine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır ($p<0,05$). Ortaya çıkan bu anlamlı farklılığın kadın mali müşavirlerin lehine olduğu görülmektedir.

H5₀: Bağımsız denetim mesleğinde uygulamalı mesleki eğitimden muafiyetin 15 yıllık mesleki tecrübeye bağlı olduğu algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H5₁: Bağımsız denetim mesleğinde uygulamalı mesleki eğitimden muafiyetin 15 yıllık mesleki tecrübeye bağlı olduğu algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H5₀ hipotezi kabul edilir, Bağımsız denetim mesleğinde uygulamalı mesleki eğitimden muafiyetin 15 yıllık mesleki tecrübeye bağlı olduğu algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır.

Tablo 7.11. Cinsiyetlere göre analiz edilen 6. Hipotezin analiz sonuçları

	Cinsiyet		U	p
	Erkek ($\bar{X} \pm SS$)	Kadın ($\bar{X} \pm SS$)		
6. Soruya verilen cevabın analizi	1,19±,577	1,38±,650	192,0	,139

*Mann Whitney-U test, * p<0,05*

Tablo 7.11’de çalışmaya katılan mali müşavirlerin 6. Soruya vermiş olduğu cevaba göre puan ortalamaları cinsiyetlerine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır ($p>0,05$).

H6₀: Denetçi veya denetim kuruluşunda Uygulamalı mesleki eğitimin yapılması şartı denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H6₁: Denetçi veya denetim kuruluşunda Uygulamalı mesleki eğitimin yapılması şartı denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H6₁ hipotezi kabul edilir, o halde denetçi veya denetim kuruluşunda Uygulamalı mesleki eğitimin yapılması şartı denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

Tablo 7.12. Cinsiyetlere göre analiz edilen 7. Hipotezin analiz sonuçları.

	Cinsiyet		U	p
	Erkek ($\bar{X} \pm SS$)	Kadın ($\bar{X} \pm SS$)		
7. Soruya verilen cevabın analizi	1,33±,632	1,77±,832	163,5	,055

*Mann Whitney-U test, * p<0,05*

Tablo 7.12’de çalışmaya katılan mali müşavirlerin 7. Soruya verdiği cevaba göre puan ortalamaları cinsiyetlerine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır ($p>0,05$).

H7₀: Bağımsız denetimle yetkilendirilmiş meslek mensuplarının mesleki bilgi ve becerileri yönünden yeterli olacağı algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H7₁: Bağımsız denetimle yetkilendirilmiş meslek mensuplarının mesleki bilgi ve becerileri yönünden yeterli olacağı algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H7₁ hipotezi kabul edilir, o halde bağımsız denetimle yetkilendirilmiş meslek mensuplarının mesleki bilgi ve becerileri yönünden yeterli olacağı algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

Tablo 7.13. Cinsiyetlere göre analiz edilen 8. Hipotezin analiz sonuçları.

	Cinsiyet		U	p
	Erkek ($\bar{X} \pm SS$)	Kadın ($\bar{X} \pm SS$)		
8. Soruya verilen cevabın analizi	1,25±,554	1,46±,660	191,0	,194
<i>Mann Whitney-U test, * $p<0,05$</i>				

Tablo 7.13’te çalışmaya katılan mali müşavirlerin 8. Soruya verilen cevaba göre puan ortalamaları cinsiyetlerine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır ($p>0,05$).

H8₀: Bağımsız denetimin bir Anonim Şirket olarak yapılması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H8₁: Bağımsız denetimin bir Anonim Şirket olarak yapılması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H8₁ hipotezi kabul edilir. Bağımsız denetimin bir Anonim Şirket olarak yapılması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

Tablo 7.14. Cinsiyetlere göre analiz edilen 9. Hipotezin analiz sonuçları.

	Cinsiyet		U	P
	Erkek ($\bar{X} \pm SS$)	Kadın ($\bar{X} \pm SS$)		
9. Soruya verilen cevabın analizi	1,17 $\pm$,447	1,15 $\pm$,376	231,5	,926

*Mann Whitney-U test, * p<0,05*

Tablo 7.14'te çalışmaya katılan mali müşavirlerin 9. Soruya verilen cevaba göre puan ortalamaları cinsiyetlerine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır ($p>0,05$).

H9₀: Bağımsız denetçinin uygulamalı mesleki eğitimi alması denetimin kalitesini arttırması için yeterli olacağı algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H9₁: Bağımsız denetçinin uygulamalı mesleki eğitimi alması denetimin kalitesini arttırması için yeterli olacağı algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H9₁ hipotezi kabul edilir, o halde bağımsız denetçinin uygulamalı mesleki eğitimi alması denetimin kalitesini arttırması için yeterli olacağı algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

Tablo 7.15. Cinsiyetlere göre analiz edilen 10. Hipotezin analiz sonuçları.

	Cinsiyet		U	p
	Erkek ($\bar{X} \pm SS$)	Kadın ($\bar{X} \pm SS$)		
10. Soruya verilen cevabın analizi	1,39 $\pm$,688	1,62 $\pm$,768	193,0	,262

*Mann Whitney-U test, * p<0,05*

Tablo 7.15'te çalışmaya katılan mali müşavirlerin 10. Soruya vermiş olduğu cevaba göre puan ortalamaları cinsiyetlerine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır ($p>0,05$).

H10₀: Bağımsız denetim sonucunda alınan ücretlerin SMMM ücretlerinden fazla olması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H10₁: Bağımsız denetim sonucunda alınan ücretlerin SMMM ücretlerinden fazla olması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H10₁ hipotezi kabul edilir, o halde bağımsız denetim sonucunda alınan ücretlerin SMMM ücretlerinden fazla olması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

Tablo 7.16. Cinsiyetlere göre analiz edilen 11. Hipotezin analiz sonuçları.

	Cinsiyet		U	p
	Erkek ($\bar{X} \pm SS$)	Kadın ($\bar{X} \pm SS$)		
11. Soruya verilen cevabın analizi	1,11±,319	1,46±,776	184,0	,078

*Mann Whitney-U test, * p<0,05*

Tablo 7.16’da çalışmaya katılan mali müşavirlerin 11. Soruya vermiş olduğu cevaba göre puan ortalamaları cinsiyetlerine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır ($p>0,05$).

H11₀: Toplumda bağımsız denetimin SMMM mesleğinden daha prestijli olduğu algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H11₁: Toplumda bağımsız denetimin SMMM mesleğinden daha prestijli olduğu algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H11₁ hipotezi kabul edilir, o halde toplumda bağımsız denetimin SMMM mesleğinden daha prestijli olduğu algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

Tablo 7.17. Cinsiyetlere göre analiz edilen 12. Hipotezin analiz sonuçları.

	Cinsiyet		U	p
	Erkek ($\bar{X} \pm SS$)	Kadın ($\bar{X} \pm SS$)		
12. Soruya verilen cevabın analizi	1,14±,424	1,38±,650	188,0	,105

*Mann Whitney-U test, * p<0,05*

Tablo 7.17’de çalışmaya katılan mali müşavirlerin 12. Soruya vermiş olduğu cevaba göre puan ortalamaları cinsiyetlerine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır ($p>0,05$).

H12₀: SMMM mesleğine göre Bağımsız Denetçinin daha az iş yükünü sahip olduğu algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H12₁: SMMM mesleğine göre Bağımsız Denetçinin daha az iş yükünü sahip olduğu algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H12₁ hipotezi kabul edilir, o halde Bağımsız Denetçinin daha az iş yükünü sahip olduğu algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

Tablo 7.18. Cinsiyetlere göre analiz edilen 13. Hipotezin analiz sonuçları.

	Cinsiyet		U	p
	Erkek ($\bar{X}\pm SS$)	Kadın ($\bar{X}\pm SS$)		
13. Soruya verilen cevabın analizi	1,14 $\pm$,424	1,38 $\pm$,650	188,0	,105
<i>Mann Whitney-U test, * $p<0,05$</i>				

Tablo 7.18’de çalışmaya katılan mali müşavirlerin 13. Soruya vermiş olduğu cevaba göre puan ortalamaları cinsiyetlerine göre anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır ($p>0,05$).

H13₀: Meslek Mensuplarının Denetçi olması için KGK Kurumunun yetkilendirilmiş olması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H13₁: Meslek Mensuplarının Denetçi olması için KGK Kurumunun yetkilendirilmiş olması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H13₁ hipotezi kabul edilir, o halde Meslek Mensuplarının Denetçi olması için KGK Kurumunun yetkilendirilmiş olması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

7.2.2. Tunceli ve Erzincan illerindeki mali müşavirlerin bağımsız denetçilik mesleği üzerine algılarının, mali müşavirlerin yaşlarına göre analiz edilmesi.

Bu çalışma ile Tunceli ve Erzincan illerinde faaliyette bulunan mali müşavirlerin bağımsız denetçilik mesleği üzerine algıları mali müşavirlerin yaşlarına göre analiz edilerek bulunan değerler aşağıdaki tablolarda ifade edilmiştir.

Tablo 7.19. Yaşa göre analiz edilen 1. Hipotezin analiz sonuçları.

	Yaş				X^2	p
	18-25 ($\bar{X} \pm SS$)	26-35 ($\bar{X} \pm SS$)	36-45 ($\bar{X} \pm SS$)	46 ve Üzeri ($\bar{X} \pm SS$)		
1. Soruya verilen cevabın analizi	1,50±,707	1,08±,277	1,00±,000	1,20±,447	6,971	,073
<i>Kruskal Wallis test,* p<0,05</i>						

Tablo 7.19’da çalışmaya katılan mali müşavirlerin 1. Soruya vermiş olduğu cevaba göre puan ortalamaları yaşlarına göre anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır ($p>0,05$).

H1₀: İşletmelerin bağımsız denetime tabi tutulması ile muhasebe kalitesinin etkileneceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H1₁: İşletmelerin bağımsız denetime tabi tutulması ile muhasebe kalitesinin etkileneceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H1₁ hipotezi kabul edilir, o halde İşletmelerin bağımsız denetime tabi tutulması ile muhasebe kalitesinin etkileneceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

Tablo 7.20. Yaşa göre analiz edilen 2. Hipotezin analiz sonuçları.

	Yaş				X^2	p
	18-25 ($\bar{X} \pm SS$)	26-35 ($\bar{X} \pm SS$)	36-45 ($\bar{X} \pm SS$)	46 ve Üzeri ($\bar{X} \pm SS$)		
2. Soruya verilen cevabın analizi	1,00±,000	1,00±,000	1,00±,000	1,20±,447	8,800	,032*
<i>Kruskal Wallis test,* p<0,05</i>						

Tablo 7.20’de çalışmaya katılan mali müşavirlerin 2. Soruya vermiş olduğu cevaba göre puan ortalamaları yaşlarına göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır ($p<0,05$). Ortaya çıkan bu anlamlı farklılığın hangi gruplar arasında olduğunun tespiti için Mann Whitney U testi yapılmıştır. Analiz sonucunda yaşı 46 ve üzeri olanların yaşı 26-35 arasında olanlara göre daha yüksek ortalamaya sahip olduğu görülmüştür ($p<0,05$).

H2₀: Bağımsız denetçilik faaliyetinin artması ile kayıt dışı ekonominin azalacağı algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H2₁: Bağımsız denetçilik faaliyetinin artması ile kayıt dışı ekonominin azalacağı algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H2₀ hipotezi kabul edilir, o halde Bağımsız denetçilik faaliyetinin artması ile kayıt dışı ekonominin azalacağı algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.

Tablo 7.21. Yaşa göre analiz edilen 3. Hipotezin analiz sonuçları.

	Yaş				X^2	p
	18-25 ($\bar{X}\pm SS$)	26-35 ($\bar{X}\pm SS$)	36-45 ($\bar{X}\pm SS$)	46 ve Üzeri ($\bar{X}\pm SS$)		
3. Soruya verilen cevabın analizi	1,50±,707	1,36±,700	1,12±,332	1,20±,447	2,049	,562

*Kruskal Wallis test, * $p<0,05$*

Tablo 7.21’de çalışmaya katılan mali müşavirlerin 3.soruya vermiş olduğu cevaba göre puan ortalamaları yaşlarına göre anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır ($p>0,05$).

H3₀: Bağımsız denetim kalitesi ve katma değerinin artması için Denetçi rotasyon uygulamaları olması gerektiği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H3₁: Bağımsız denetim kalitesi ve katma değerinin artması için Denetçi rotasyon uygulamaları olması gerektiği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H3₁ hipotezi kabul edilir, o halde bağımsız denetim kalitesi ve katma değerinin artması için Denetçi rotasyon uygulamaları olması gerektiği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

Tablo 7.22. Yaşa göre analiz edilen 4. Hipotezin analizi

	Yaş				X^2	p
	18-25 ($\bar{X} \pm SS$)	26-35 ($\bar{X} \pm SS$)	36-45 ($\bar{X} \pm SS$)	46 ve Üzeri ($\bar{X} \pm SS$)		
4. Soruya verilen cevabın analizi	1,00±,000	1,16±,473	1,24±,562	1,00±,000	1,405	,704

Kruskal Wallis test $p < 0,05$*

Tablo 7.22’de çalışmaya katılan mali müşavirlerin 4. Soruya vermiş olduğu cevaba göre puan ortalamaları yaşlarına göre anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır ($p > 0,05$).

H4₀: Muhasebe mesleği ile bağımsız denetim mesleği birbirinin tamamlayıcısı olduğu algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H4₁: Muhasebe mesleği ile bağımsız denetim mesleği birbirinin tamamlayıcısı olduğu algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H4₁ hipotezi kabul edilir, o halde muhasebe mesleği ile bağımsız denetim mesleği birbirinin tamamlayıcısı olduğu algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

Tablo 7.23. Yaşa göre analiz edilen 5. Hipotezin analizi

	Yaş				X^2	p
	18-25 ($\bar{X} \pm SS$)	26-35 ($\bar{X} \pm SS$)	36-45 ($\bar{X} \pm SS$)	46 ve Üzeri ($\bar{X} \pm SS$)		
5. Soruya verilen cevabın analizi	1,50±,707	1,44±,712	1,76±,831	1,80±1,095	1,965	,580

*Kruskal Wallis test, * $p < 0,05$*

Tablo 7.23’te çalışmaya katılan mali müşavirlerin 5. Soruya vermiş olduğu cevaba göre puan ortalamaları yaşlarına göre anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır ($p > 0,05$).

H5₀: Bağımsız denetim mesleğinde uygulamalı mesleki eğitimden muafiyetin 15 yıllık mesleki tecrübeye bağlı olduğu algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H5₁: Bağımsız denetim mesleğinde uygulamalı mesleki eğitimden muafiyetin 15 yıllık mesleki tecrübeye bağlı olduğu algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H5₁ hipotezi kabul edilir, o halde bağımsız denetim mesleğinde uygulamalı mesleki eğitimden muafiyetin 15 yıllık mesleki tecrübeye bağlı olduğu algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

Tablo 7.24. Yaşa göre analiz edilen 6. Hipotezin analizi

	Yaş				χ^2	p
	18-25 ($\bar{X} \pm SS$)	26-35 ($\bar{X} \pm SS$)	36-45 ($\bar{X} \pm SS$)	46 ve Üzeri ($\bar{X} \pm SS$)		
6. Soruya verilen cevabın analizi	1,50±,707	1,20±,500	1,24±,664	1,40±,894	1,520	,678
<i>Kruskal Wallis test, * p<0,05</i>						

Tablo 8.24'te çalışmaya katılan mali müşavirlerin 6. Soruya vermiş oldukları cevaba göre puan ortalamaları yaşlarına göre anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır ($p>0,05$).

H6₀: Denetçi veya denetim kuruluşunda Uygulamalı mesleki eğitimin yapılması şartı denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H6₁: Denetçi veya denetim kuruluşunda Uygulamalı mesleki eğitimin yapılması şartı denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H6₁ hipotezi kabul edilir, o halde denetçi veya denetim kuruluşunda Uygulamalı mesleki eğitimin yapılması şartı denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

Tablo 7.25. Yaşa göre analiz edilen 7. Hipotezin analizi

	Yaş				χ^2	p
	18-25 ($\bar{X} \pm SS$)	26-35 ($\bar{X} \pm SS$)	36-45 ($\bar{X} \pm SS$)	46 ve Üzeri ($\bar{X} \pm SS$)		
7. Soruya verilen cevabın analizi	1,50±,707	1,36±,700	1,53±,717	1,60±,894	1,305	,728
<i>Kruskal Wallis test, * p<0,05</i>						

Tablo 7.25'te çalışmaya katılan mali müşavirlerin 7. Soruya vermiş olduğu cevaba göre puan ortalamaları yaşlarına göre anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır ($p>0,05$).

H7₀: Bağımsız denetimle yetkilendirilmiş meslek mensuplarının mesleki bilgi ve becerileri yönünden yeterli olacağı algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H7₁: Bağımsız denetimle yetkilendirilmiş meslek mensuplarının mesleki bilgi ve becerileri yönünden yeterli olacağı algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H7₁ hipotezi kabul edilir, o halde bağımsız denetimle yetkilendirilmiş meslek mensuplarının mesleki bilgi ve becerileri yönünden yeterli olacağı algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

Tablo 7.26. Yaşa göre analiz edilen 8. Hipotezin analizi.

	Yaş				X ²	p
	18-25 ($\bar{X} \pm SS$)	26-35 ($\bar{X} \pm SS$)	36-45 ($\bar{X} \pm SS$)	46 ve Üzeri ($\bar{X} \pm SS$)		
8. Soruya verilen cevabın analizi	1,50±,707	1,40±,707	1,12±,332	1,40±,548	2,868	,412

*Kruskal Wallis test, * p<0,05*

Tablo 7.26’da çalışmaya katılan mali müşavirlerin 8. Soruya vermiş olduğu cevaba göre puan ortalamaları yaşlarına göre anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır (p>0,05).

H8₀: Bağımsız denetimin bir Anonim Şirket olarak yapılması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H8₁: Bağımsız denetimin bir Anonim Şirket olarak yapılması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H8₁ hipotezi kabul edilir, o halde bağımsız denetimin bir Anonim Şirket olarak yapılması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

Tablo 7.27. Yaşa göre analiz edilen 9. Hipotezin analizi

	Yaş				X ²	p
	18-25 ($\bar{X} \pm SS$)	26-35 ($\bar{X} \pm SS$)	36-45 ($\bar{X} \pm SS$)	46 ve Üzeri ($\bar{X} \pm SS$)		
9. Soruya verilen cevabın analizi	1,50±,707	1,16±,473	1,18±,393	1,00±,000	2,933	,402

*Kruskal Wallis test, * p<0,05*

Tablo 7.27’de çalışmaya katılan mali müşavirlerin 9. Soruya vermiş olduğu cevaba göre puan ortalamaları yaşlarına göre anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır ($p>0,05$).

H9₀: Bağımsız denetçinin uygulamalı mesleki eğitimi alması denetimin kalitesini artırması için yeterli olacağı algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H9₁: Bağımsız denetçinin uygulamalı mesleki eğitimi alması denetimin kalitesini artırması için yeterli olacağı algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H9₁ hipotezi kabul edilir, o halde bağımsız denetçinin uygulamalı mesleki eğitimi alması denetimin kalitesini artırması için yeterli olacağı algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

Tablo 7.28. Yaşa göre analiz edilen 10. Sorunun analizi

	Yaş				X^2	p
	18-25 ($\bar{X} \pm SS$)	26-35 ($\bar{X} \pm SS$)	36-45 ($\bar{X} \pm SS$)	46 ve Üzeri ($\bar{X} \pm SS$)		
10. Soruya verilen cevabın analizi	1,50±,707	1,48±,714	1,35±,702	1,60±,894	,856	,836

*Kruskal Wallis test, * $p<0,05$*

Tablo 7.28’de çalışmaya katılan mali müşavirlerin 10. Soruya vermiş olduğu cevaba göre puan ortalamaları yaşlarına göre anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır ($p>0,05$).

H10₀: Bağımsız denetim sonucunda alınan ücretlerin SMMM ücretlerinden fazla olması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H10₁: Bağımsız denetim sonucunda alınan ücretlerin SMMM ücretlerinden fazla olması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H10₁ hipotezi kabul edilir, o halde bağımsız denetim sonucunda alınan ücretlerin SMMM ücretlerinden fazla olması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

Tablo 7.29. Yaşa göre analiz edilen 11. Hipotezin analizi.

	Yaş				X^2	p
	18-25 ($\bar{X} \pm SS$)	26-35 ($\bar{X} \pm SS$)	36-45 ($\bar{X} \pm SS$)	46 ve Üzeri ($\bar{X} \pm SS$)		
11. Soruya verilen cevabın analizi	1,50±,707	1,28±,614	1,12±,332	1,00±,000	2,993	,393
<i>Kruskal Wallis test, * p<0,05</i>						

Tablo 7.29’da çalışmaya katılan mali müşavirlerin 11. Soruya vermiş olduğu cevaba göre puan ortalamaları yaşlarına göre anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır ($p>0,05$).

H11o: Toplumda bağımsız denetimin SMMM mesleğinden daha prestijli olduğu algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H11i: Toplumda bağımsız denetimin SMMM mesleğinden daha prestijli olduğu algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H11i hipotezi kabul edilir, o halde toplumda bağımsız denetimin SMMM mesleğinden daha prestijli olduğu algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

Tablo 7.30. Yaşa göre analiz edilen 12. Hipotezin analizi

	Yaş				X^2	p
	18-25 ($\bar{X} \pm SS$)	26-35 ($\bar{X} \pm SS$)	36-45 ($\bar{X} \pm SS$)	46 ve Üzeri ($\bar{X} \pm SS$)		
12. Soruya verilen cevabın analizi	1,00±,000	1,16±,374	1,24±,562	1,40±,894	,560	,905
<i>Kruskal Wallis test, * p<0,05</i>						

Tablo 7.30’da çalışmaya katılan mali müşavirlerin 12. Soruya vermiş olduğu cevaba göre puan ortalamaları yaşlarına göre anlamlı bir şekilde farklılaşmamaktadır ($p>0,05$).

H12o: SMMM mesleğine göre Bağımsız Denetçinin daha az iş yükünü sahip olduğu algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H12i: SMMM mesleğine göre Bağımsız Denetçinin daha az iş yükünü sahip olduğu algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H12₁ hipotezi kabul edilir, o halde SMMM mesleğine göre Bağımsız Denetçinin daha az iş yükünü sahip olduğu algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

Tablo 7.31. Yaşa göre analiz edilen 13. Hipotezin analizi.

	Yaş				χ^2	p
	18-25 ($\bar{X} \pm SS$)	26-35 ($\bar{X} \pm SS$)	36-45 ($\bar{X} \pm SS$)	46 ve Üzeri ($\bar{X} \pm SS$)		
13. Soruya verilen cevabın analizi	2,00±,000	1,28±,614	1,06±,243	1,00±,000	11,673	,009*

*Kruskal Wallis test, * $p < 0,05$*

Tablo 7.31’de çalışmaya katılan mali müşavirlerin 13. Soruya vermiş oldukları cevaba göre puan ortalamaları yaşlarına göre anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır ($p < 0,05$). Ortaya çıkan bu anlamlı farklılığın hangi gruplar arasında olduğunun tespiti için Mann Whitney U testi yapılmıştır. Analiz sonucunda yaşı 18-25 arasında olanların 26-35 yaş arasında, 36-45 yaş arasında ve 46 ve üzeri yaşta olanlara göre daha yüksek ortalama sahip olduğu görülmüştür ($p < 0,05$).

H13₀: Meslek Mensuplarının Denetçi olması için KGK Kurumunun yetkilendirilmiş olması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.

H13₁: Meslek Mensuplarının Denetçi olması için KGK Kurumunun yetkilendirilmiş olması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

H13₀ hipotezi kabul edilir, o halde Meslek Mensuplarının Denetçi olması için KGK Kurumunun yetkilendirilmiş olması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.

7.3. Analizlerin Karşılaştırılması ve Sonuç

Tablo 7.32. Araştırma hipotezleri ve sonuçları (cinsiyete göre)

Araştırma Hipotezleri	Sonuç
H1₀: İşletmelerin bağımsız denetime tabi tutulması ile muhasebe kalitesinin etkileneceği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır. H1₁: İşletmelerin bağımsız denetime tabi tutulması ile muhasebe kalitesinin etkileneceği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.	H1 ₁ hipotezi kabul edilmiştir.
H2₀: Bağımsız denetçilik faaliyetinin artması ile kayıt dışı ekonominin azalacağı algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır. H2₁: Bağımsız denetçilik faaliyetinin artması ile kayıt dışı ekonominin azalacağı algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.	H2 ₁ hipotezi kabul edilmiştir.
H3₀: Bağımsız denetim kalitesi ve katma değerinin artması için Denetçi rotasyon uygulamaları olması gerektiği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır. H3₁: Bağımsız denetim kalitesi ve katma değerinin artması için Denetçi rotasyon uygulamaları olması gerektiği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.	H3 ₁ hipotezi kabul edilmiştir.
H4₀: Muhasebe mesleği ile bağımsız denetim mesleği birbirinin tamamlayıcısı olduğu algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır. H4₁: Muhasebe mesleği ile bağımsız denetim mesleği birbirinin tamamlayıcısı olduğu algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.	H4 ₁ hipotezi kabul edilmiştir.
H5₀: Bağımsız denetim mesleğinde uygulamalı mesleki eğitimden muafiyetin 15 yıllık mesleki tecrübeye bağlı olduğu algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır. H5₁: Bağımsız denetim mesleğinde uygulamalı mesleki eğitimden muafiyetin 15 yıllık mesleki tecrübeye bağlı olduğu algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.	H5 ₀ hipotezi kabul edilmiştir.
H6₀: Denetçi veya denetim kuruluşunda Uygulamalı mesleki eğitimin yapılması şartı denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır. H6₁: Denetçi veya denetim kuruluşunda Uygulamalı mesleki eğitimin yapılması şartı denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.	H6 ₁ hipotezi kabul edilmiştir.
H7₀: Bağımsız denetimle yetkilendirilmiş meslek mensuplarının mesleki bilgi ve becerileri yönünden yeterli olacağı algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır. H7₁: Bağımsız denetimle yetkilendirilmiş meslek mensuplarının mesleki bilgi ve becerileri yönünden yeterli olacağı algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.	H7 ₁ hipotezi kabul edilmiştir.
H8₀: Bağımsız denetimin bir Anonim Şirket olarak yapılması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır. H8₁: Bağımsız denetimin bir Anonim Şirket olarak yapılması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.	H8 ₁ hipotezi kabul edilmiştir.
H9₀: Bağımsız denetçinin uygulamalı mesleki eğitimi alması denetimin kalitesini arttırması için yeterli olacağı algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır. H9₁: Bağımsız denetçinin uygulamalı mesleki eğitimi alması denetimin kalitesini arttırması için yeterli olacağı algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.	H9 ₁ hipotezi kabul edilmiştir.
H10₀: Bağımsız denetim sonucunda alınan ücretlerin SMMM ücretlerinden fazla olması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır. H10₁: Bağımsız denetim sonucunda alınan ücretlerin SMMM ücretlerinden fazla olması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.	H10 ₁ hipotezi kabul edilmiştir.
H11₀: Toplumda bağımsız denetimin SMMM mesleğinden daha prestijli olduğu algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır. H11₁: Toplumda bağımsız denetimin SMMM mesleğinden daha prestijli olduğu algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.	H11 ₁ hipotezi kabul edilmiştir.
H12₀: SMMM mesleğine göre Bağımsız Denetçinin daha az iş yükünü sahip olduğu algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır. H12₁: SMMM mesleğine göre Bağımsız Denetçinin daha az iş yükünü sahip olduğu algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.	H12 ₁ hipotezi kabul edilmiştir.
H13₀: Meslek Mensuplarının Denetçi olması için KGK Kurumunun yetkilendirilmiş olması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmaktadır. H13₁: Meslek Mensuplarının Denetçi olması için KGK Kurumunun yetkilendirilmiş olması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşmamaktadır.	H13 ₁ hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 7.33. Araştırma hipotezleri ve sonuçları (yaşa göre)

H10: İşletmelerin bağımsız denetime tabi tutulması ile muhasebe kalitesinin etkileneceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.	H1 ₁ hipotezi kabul edilmiştir.
H11: İşletmelerin bağımsız denetime tabi tutulması ile muhasebe kalitesinin etkileneceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.	
H20: Bağımsız denetçilik faaliyetinin artması ile kayıt dışı ekonominin azalacağı algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.	H2 ₀ hipotezi kabul edilir.
H21: Bağımsız denetçilik faaliyetinin artması ile kayıt dışı ekonominin azalacağı algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.	
H30: Bağımsız denetim kalitesi ve katma değerinin artması için Denetçi rotasyon uygulamaları olması gerektiği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.	H3 ₁ hipotezi kabul edilir.
H31: Bağımsız denetim kalitesi ve katma değerinin artması için Denetçi rotasyon uygulamaları olması gerektiği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.	
H40: Muhasebe mesleği ile bağımsız denetim mesleği birbirinin tamamlayıcısı olduğu algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.	H4 ₁ hipotezi kabul edilir.
H41: Muhasebe mesleği ile bağımsız denetim mesleği birbirinin tamamlayıcısı olduğu algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.	
H50: Bağımsız denetim mesleğinde uygulamalı mesleki eğitimden muafiyetin 15 yıllık mesleki tecrübeye bağlı olduğu algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.	H5 ₁ hipotezi kabul edilir.
H51: Bağımsız denetim mesleğinde uygulamalı mesleki eğitimden muafiyetin 15 yıllık mesleki tecrübeye bağlı olduğu algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.	
H60: Denetçi veya denetim kuruluşunda Uygulamalı mesleki eğitimin yapılması şartı denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.	H6 ₁ hipotezi kabul edilir.
H61: Denetçi veya denetim kuruluşunda Uygulamalı mesleki eğitimin yapılması şartı denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.	
H70: Bağımsız denetimle yetkilendirilmiş meslek mensuplarının mesleki bilgi ve becerileri yönünden yeterli olacağı algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.	H7 ₁ hipotezi kabul edilir.
H71: Bağımsız denetimle yetkilendirilmiş meslek mensuplarının mesleki bilgi ve becerileri yönünden yeterli olacağı algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.	
H80: Bağımsız denetimin bir Anonim Şirket olarak yapılması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.	H8 ₁ hipotezi kabul edilir.
H81: Bağımsız denetimin bir Anonim Şirket olarak yapılması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.	
H90: Bağımsız denetçinin uygulamalı mesleki eğitimi alması denetimin kalitesini arttırması için yeterli olacağı algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.	H9 ₁ hipotezi kabul edilir.
H91: Bağımsız denetçinin uygulamalı mesleki eğitimi alması denetimin kalitesini arttırması için yeterli olacağı algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.	
H100: Bağımsız denetim sonucunda alınan ücretlerin SMMM ücretlerinden fazla olması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.	H10 ₁ hipotezi kabul edilir.
H101: Bağımsız denetim sonucunda alınan ücretlerin SMMM ücretlerinden fazla olması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.	
H110: Toplumda bağımsız denetimin SMMM mesleğinden daha prestijli olduğu algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.	H11 ₁ hipotezi kabul edilir.
H111: Toplumda bağımsız denetimin SMMM mesleğinden daha prestijli olduğu algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.	
H120: SMMM mesleğine göre Bağımsız Denetçinin daha az iş yükünü sahip olduğu algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.	H12 ₁ hipotezi kabul edilir.
H121: SMMM mesleğine göre Bağımsız Denetçinin daha az iş yükünü sahip olduğu algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.	
H130: Meslek Mensuplarının Denetçi olması için KGK Kurumunun yetkilendirilmiş olması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmaktadır.	H13 ₀ hipotezi kabul edilir.
H131: Meslek Mensuplarının Denetçi olması için KGK Kurumunun yetkilendirilmiş olması denetimin kalitesini etkileyeceği algısı mali müşavirlerin yaşlarına göre anlamlı farklılaşmamaktadır.	

Bu bağlamda cinsiyete ve yaşa yapılan analizler karşılaştırıldığında;

- Karşılaştırma sonucuna göre, H1 hipotezi hem cinsiyete hem de yaşa göre anlamlı farklılaşmaktadır.
- Karşılaştırma sonucuna göre, H2 hipotezi cinsiyete göre anlamlı farklılaşırken yaşa göre anlamlı farklılaşmamaktadır.
- Karşılaştırma sonucuna göre, H3 hipotezi hem cinsiyete hem de yaşa göre anlamlı farklılaşmaktadır.
- Karşılaştırma sonucuna göre, H4 hipotezi hem cinsiyete hem de yaşa göre anlamlı farklılaşmaktadır.
- Karşılaştırma sonucuna göre, H5 hipotezi cinsiyete göre anlamlı farklılaşmaz iken yaşa göre anlamlı farklılaşmaktadır.
- Karşılaştırma sonucuna göre, H6 hipotezi hem cinsiyete hem de yaşa göre anlamlı farklılaşmaktadır.
- Karşılaştırma sonucuna göre, H7 hipotezi hem cinsiyete hem de yaşa göre anlamlı farklılaşmaktadır.
- Karşılaştırma sonucuna göre, H8 hipotezi hem cinsiyete hem de yaşa göre anlamlı farklılaşmaktadır.
- Karşılaştırma sonucuna göre, H9 hipotezi hem cinsiyete hem de yaşa göre anlamlı farklılaşmaktadır.
- Karşılaştırma sonucuna göre, H10 hipotezi hem cinsiyete hem de yaşa göre anlamlı farklılaşmaktadır.
- Karşılaştırma sonucuna göre, H11 hipotezi hem cinsiyete hem de yaşa göre anlamlı farklılaşmaktadır.
- Karşılaştırma sonucuna göre, H12 hipotezi hem cinsiyete hem de yaşa göre anlamlı farklılaşmaktadır.
- Karşılaştırma sonucuna göre, H13 hipotezi cinsiyete göre anlamlı farklılaşırken yaşa göre anlamlı farklılaşmamaktadır.

Yapılan analiz sonucuna bakıldığında, H1 ve H2 hipotezlerin de mali müşavirlerin bağımsız denetim mesleğine olan algılarının yüksek olduğu, H5 ve H10 hipotezlerinde ise düşük olduğu, geriye kalan diğer hipotezlerde ise normal düzeyde olduğunu gözlemlenmiştir.

Hipotezlerin yaşı ve cinsiyete göre genel değerlendirildiğinde H2,H5,H13 hipotezlerinin kendi aralarında anlamlı farklılaştığını, diğer hipotezlerin ise yaşı ve cinsiyete göre farklılaşmadığı görülmüştür.



8. SONUÇ

Ülkemizde bağımsız denetimin uygulama süreci incelendiğinde, geçmişte SPK öncülüğünde özellikle borsada işlem gören şirketlerde hak sahiplerinin haklarını korumaya yönelik olarak uygulamalar olduğu görülmektedir. Bağımsız denetimin bankacılık, sigortacılık, sermaye piyasasında menkul kıymetleri işlem gören şirketler başta olmak üzere belirli şirketlere uygulanan bir süreç olduğu görülmektedir.

Diğer taraftan 1989 yılında 3568 sayılı Kanunla yeminli mali müşavirlik mesleği ihdas edilmiş ve bir nevi özel nitelikli denetim türü olarak ilk defa ülkemizde uygulamaya girmiştir.

Ülkemizde AB'ne üyelik süreciyle birlikte birçok alanda hızlı bir değişim ve gelişme yaşanmıştır. Bu değişim sürecinin bir parçası da 6102 sayılı Kanunla Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan değişiklikler olmuştur. Bu kanunla bağımsız denetim uygulamaları da daha yaygın kullanılmaya başlanmıştır. Bununla birlikte bu yasaya dayanılarak sonrasında 660 sayılı KHK ile bağımsız denetim uygulaması konusunda Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurularak tek otorite olarak yetkilendirilmiştir.

Böylelikle ülkemizde denetim konusunda iki farklı denetim uygulanmaya başlanmıştır. Birisi daha çok vergisel ağırlıkta olurken, diğeri uluslararası denetim standartlarına göre şirketlerin durumunu ve karlılığını ortaya koyan denetim uygulaması olarak kullanılmaya başlanmıştır. İlk dönemlerde tasdik denetimi bağımsız denetim uygulamasına göre daha yaygın kullanılırken, 2014/ 5973 sayılı BKK ile bağımsız denetim uygulaması kapsam olarak genişletilmiştir. Kurum tarafından yapılan düzenlemeler ve sitesinde yayımlanan taslak çalışmalar, ülkemizde bağımsız denetimin kapsamının daha da genişletileceğini göstermektedir.

Bu gelişmeler bağımsız denetimin alanı genişledikçe tasdik denetimine gerek kalıp kalmayacağının tartışılmasına neden olmuştur. Bu iki denetim birbirinin tamamlayıcısı mı? Yoksa alternatifi mi? gibi sorulara da cevap aranması gerekmektedir.

Bu sorulara, her iki denetimin neden ve niçin yapıldığının bilinmesiyle cevap bulunabilecektir. Her iki denetimde birbirleriyle ilişkili, ancak birbirlerinden bağımsız denetimlerdir. Bu denetim çeşitlerinin şekli, maksadı, yararları, ilgili tarafları incelendiğinde her iki denetimin birbirinden tamamen farklı olduğu görülmektedir. Gerçekte her iki denetimde birbirinin tamamlayıcısı niteliğindedir.

Zamanla bağımsız denetimin tamamen yaygınlaşmasıyla birlikte, tasdik denetiminin uygulama alanının daralarak, belki de son bulacağı öngörülebilir bir sonuç

olmaktadır. Ancak ülkemizde kayıt dışı ekonomi azalmadan ve vergi gelirlerinin denetiminde devlet kendini güvende hissetmeden, tasdik denetimi kendine uygulama alanı bulmaya devam edecektir.

Ülkemizde de dünyada olduğu gibi denetimin önemi her geçen gün artmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, uygulamada her iki denetim şeklinin de kullanılıyor olması ülke için bir avantaj olarak görülmektedir. Söz konusu denetim teknikleri kullanılarak hem vergi kaçırmanın önüne geçilebilecek hem de uluslararası standartların ülkemizde uygulanması ile ulusal şirketlerin uluslararası pazarlarda faaliyet göstermelerinin ve rekabet edebilmelerinin önü açılabilir.

Bu alanlardaki sorunlar giderilerek bu denetim müesseselerinin ülkemize ve şirketlere sağladığı katkı daha da artırılabilir. Yaşanan temel sorunlar, iş kapasitesinin planlanması, meslekte ücretlerin tarifeyle bağlanması ve mükellefle denetçi arasında ücretlerde illiyet bağının koparılması olarak tespit edilmiştir.

Bu konularda hem Hazine ve Maliye Bakanlığının hem de akademik tarafların birlikte çalışması ve sorunların daha ayrıntılı araştırılmasıyla uygun çözümlerin geliştirilmesi yararlı olacaktır.

Son dönemde işletmelerin hızla büyümesi ve sadece bir bölgeye bağlı kalmaksızın uluslararası birçok pazarda faaliyet göstermesi, işletmelerin kendi içerisinde de yenilenme ve değişim ihtiyacını beraberinde getirmiştir.

Çalışmanın son bölümünde uygulanan anket çalışması ile işletmelerde büyük rol üstlenen, hem devlete hem de işletme tüzel kişiliğine karşı sorumluluğu bulunan mali müşavirlerin, bağımsız denetçilik mesleğine olan algılarının ölçülmesi amaçlanmıştır.

Tunceli ve Erzincan illerinde faaliyette bulunan mali müşavirler ile yapılan çalışma sonucunda elde edilen bulgular; katılımcıların bağımsız denetim mesleğine olan algılarının cinsiyet açısından farklılık göstermediği gibi, çalışmaya katılan mali müşavirlerin ifadelere verdikleri cevaplara göre dikkate alındığında, ifadelere katılım düzeylerinin hepsinin doğru olduğu gözlemlenmiştir.

Yapılan çalışma sonucuna göre, tasdik denetimi konusunda mali müşavirlerin algısının yüksek düzeyde olduğu, bağımsız denetimde ise algılarının orta düzeyde olduğu gözlemlenmiştir. Bağımsız denetçilik mesleğini seçecek olan mali müşavirlerin mesleki yeterlilikleri için eğitim almaları gerekmektedir.

Bağımsız denetim mesleğini düşünen mali müşavirlerin, tasdik denetiminde devlet tarafından belirlenen sorumlulukları dışında, özellikle işletmelerin diğer taraflarını da kapsayacak şekilde mesleki yeterliliğe sahip olmaları gerekmektedir.

Tasdik denetimi ile bağımsız denetim arasındaki farkın özellikle meslek mensubunun bağımsızlığı üzerine olduğu göz önüne alınarak, meslek mensubunun vergi muhasebesi ve tasdik denetimi uygulamalarına göre muhasebe kayıtlarını tuttuğu, bağımsız denetçilik mesleğini icra etmek isteyen meslek mensuplarının bu niteliklere uygun şekilde meslek eğitiminin tam anlamı ile yeterli olması gerekmektedir.



9. KAYNAKÇA

- 1 No'lu SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği, 06.02.2008 tarih ve 26779 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.
- 18 No'lu SMMM, YMM Kanunu Genel Tebliği, 30.07.1995 tarih ve 22359 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.
- 2012/4213 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı, 23.01.2013 tarih ve 28537 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.
- 2014/5973 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 14.03.2014 tarih ve 28941 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak, 01.01.2014 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir.
- 213 Sayılı, Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 tarih ve 10703-10705 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.
- 22 sayılı, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, 12.6.2006 tarihli ve 26196 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- 2499 sayılı, Sermaye Piyasası Kanunu, 30.07.1981 tarih ve 17416 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- 3568 sayılı, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır
- 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu İle Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 30.06.2012 tarih ve 28339 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.
- 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.
- AICPA 2021. About the AICP. <https://www.aicpa.org/about.html> 02.11.2021.
- Akbıyık, S., 2005. Denetim ve raporlama. Ekin Kitabevi, Bursa, 47.
- Akkaya, Y., 2012. Finansal denetim ile tam tasdik denetiminin kamu yararı açısından değerlendirilmesi sempozyumu sunumu. www.ankaraymmo.org.tr/otomasyon/ekler/Doc051012.pdf.
- Anantharaman, D.İ., 2012. Comparing self-regulation and statutory regulation: evidence from the accounting profession. *Accounting, Organizations and Society*, 37:55-77.

- Ataman, Ü.**, 2000. Genel muhasebe, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 22-24s.
- Aydın, Z.C.**, 1995. Vergi denetiminin özelleştirilmesi. *Yaklaşım Dergisi*, 3(28):4-8.
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği**, 26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.
- Bakır, M.**, 2003. Denetim. Akademisyen Yayınevi, Rize, 74s.
- Bezirci, M.K.F.**, 2020. Türkiye’de denetimin tarihsel gelişimi. *S.Ü. İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 4(1):8-10.
- Bozkurt, N.**, 2009. İşletmelerin kara deliği hile. Alfa Yayınları, İstanbul, 27s.
- Bozkurt, N.**, 2012. Muhasebe denetimi. Alfa Yayınları, 5. Baskı, İstanbul, 41-42s.
- Cangir, N.**, 2004. Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdikten Doğan Sorumlulukları, Panel, Ankara YMM Odası Yayını, Ankara.
- Ceylan, M.**, 2003. Türkiye’de vergi denetiminin etkinliği ve YMM’lerin rolü. *Yüksek Lisans Tezi*, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Trabzon, 87-89s.
- Civan, M.**, 2005. Finansal muhasebe. Gazi Kitabevi, Ankara, 36s.
- CPAB**, 2017. Annual Inspection Report 2017. https://cpab-ccrc.ca/docs/default-source/inspections-reports/2017-annual-inspections-report-en.pdf?sfvrsn=3ff186f0_10 (02.11.2021).
- CPAB**, 2019. Annual report. https://cpab-ccrc.ca/docs/default-source/annual-reports/2019-annual-report-en.pdf?sfvrsn=dc4b1e23_13. 02 Kasım 2021.
- DEHA Eğitim Kurumları**, 2014. Muhasebe denetimi. Deha Yayınları, İstanbul, 51-53s.
- Demir, V., Bahadır, O.**, 2011. SMMM staja başlama ve yeterlilik sınavlarına hazırlık için muhasebe. İSMMMO Yayınları, İstanbul, 44s.
- Erdoğan, M.**, 2006. Denetim. Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 19-22s.
- Erol, A., Çetinkaya, T.**, 2000. YMM’lerin tasdik işlemleri ve sorumlulukları. *Yaklaşım Dergisi*, 113:11-14.
- Ersoy, A., Dönmez, A.**, 2006. Bağımsız denetim firmaları bakış açısıyla Türkiye bağımsız dış denetim sisteminin değerlendirilmesi. *Bilgi*, 36:4-6s.
- FRC**, 2018. The UK corporate governance code. <https://www.frc.org.uk/getattachment/88bd8c45-50ea-4841-95b0d2f4f48069a2/2018-UK-Corporate-Governance-Code-FINAL.pdf>. 02 Kasım 2021.

- Gökoğlan, K.**, 2021. Bağımsız denetçilik mesleği üzerine bir araştırma. *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(11):66-78.
- Gözübüyük, F.**, 2012. Finansal Denetim ile Tam Tasdik Denetiminin Kamu Yararı Açısından Değerlendirilmesi Sempozyumu Sunumu. www.ankaraymmo.org.tr/otomasyon/ekler/Doc051012.pdf. 20 Aralık 2020.
- Gündoğdu, B.**, 2005. Vergi hukukunda teselsül ve müteselsil sorumluluk müessesesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 285:17-18.
- Güredin, E.**, 2000. Denetim. Beta Yayınları, İstanbul, 26s.
- Haftacı, V.**, 2011. Muhasebe denetimi. Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 61-63s.
- IFAC**, 2021. <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/united-states-america> (02.11.2021).
- IFIAR**, 2021. Member Profile, IFIAR. <https://www.ifiar.org/members/member-directory/> (02.11.2021).
- IOSCO**, 2019. Fact Sheet, July. <https://www.iosco.org/about/pdf/IOSCO-Fact-Sheet.pdf> (02.11.2021).
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Yönetmelik**, 08.08.2012 tarih ve 28347 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.
- Karacan, S., Uygun, R.**, 2012. Denetim ve raporlama. Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 18s.
- Karapınar, A., Bayırlı, R., BAL, H.**, 2014. KGK bağımsız denetçilik sınavlarına hazırlık kitabı. Gazi Kitapevi Yayınları, Ankara, 51-54s.
- Kavut, L., TAŞ, O., ŞAVLI, T.**, 2009. Uluslararası denetim standartları kapsamında bağımsız denetim. İSMMMO Yayınları, İstanbul, 77s.
- KGK**, 2016. Yıllık İnceleme Raporu, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Inceleme_Raporu_Haziran%202017_16_06_2017_Kapak.pdf (02.11.2021).
- KGK**, 2018. Faaliyet Raporu. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK_Faaliyet_Raporu_2018.pdf (02.11.2021).
- Löhlein**, 2016. From peer review to PCAOB inspections: Regulating for audit quality in the U.S. *Journal of Accounting Literature*, 36:28-47.

- Özbingöl, A.**, 2020. Kamu gözetim kurumlarının denetim şirketlerinin denetimindeki gözetimi ve etkinliğinin çeşitli ülke uygulamalarıyla karşılaştırılarak değerlendirilmesi. *Doktora Tezi*. Başkent Üniversitesi, Ankara, 65-69s.
- Özbingöl, A., Akdoğan, N.**, 2021. Bağımsız denetimin gözetimi: Ülkelerarası kamu gözetim kurumlarının yapısal karşılaştırması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 62:1-20.
- Özdemirci, F.**, 2012. Finansal denetim ile tam tasdik denetiminin kamu yararı açısından değerlendirilmesi sempozyumu sunumu. www.ankara.ymmo.org.tr/otomasyon/ekler/Doc051012.pdf, 23 Kasım 2020.
- Özel, S.**, 2005. Yeminli mali müşavirlerin tasdik işlemlerinden doğan sorumluluğu. Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 25-26s.
- PCAOB**, 2017. Staff Inspection Brief 2017, Vol:2017/3, August, <https://pcaobus.org/Inspections/Documents/inspection-brief-2017-3-issuer-scope.pdf> (02.11.2021).
- PCAOB**, 2018. Annual Report. [https://pcaobus.org/About/Administration/Documents/Annual %20Reports/2018-PCAOB-Annual-Report.pdf](https://pcaobus.org/About/Administration/Documents/Annual%20Reports/2018-PCAOB-Annual-Report.pdf) (02.11.2021).
- PCAOB**, 2021. About the PCAOB. <https://pcaobus.org/About/Pages/default.aspx>. (02.11.2021).
- Rockness, H., Rockness, J.**, 2005. Legislated ethics: From enron to sarbanes-oxley: The impact on corporate America. *Journal of Business Ethics*, 57:31-54.
- Saban, N.**, 1993. Yeminli mali müşavirin tasdikten doğan hukuki sorumluluğu. *Vergi Dünyası*, 143:2-4.
- Sevilengül, O.**, 2009. Genel muhasebe. Gazi Kitabevi, Ankara, 45-48s.
- Sevim, Ş., Çetinoğlu, T., Kurnaz, N.**, 2004. Avrupa Birliği müzakereleri sürecinde AB 8. yönergesi kapsamında Türkiye'de denetim ve denetçilik mesleğinin durumu: AB müzakereleri gelişim için bir fırsat mıdır?, *Mali Çözüm Dergisi*, 74:7-12.
- SMMM ve YMM'lik Kanunu Disiplin Yönetmeliği**, 2000. 31.10.2000 tarih ve 24216 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.
- Sürmeli, F.**, 2008. Genel muhasebe. Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 17-19s.
- Şen, S.**, 2003. Hatalı ve hileli işlemlerin tespiti için denetim teknikleri. Yaklaşım Yayınları, İstanbul, 23s.
- Taştan, H.**, 2006. Vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele açısından muhasebe meslek mensuplarının görev, yetki ve sorumlulukları. *Doktora Tezi*, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 84-86s.
- Tekin, F., Çelikkaya, A.**, 2013. Vergi denetimi. Seçkin Yayınevi, İstanbul, 52s.

- Tiscini, R., Donato, F.,** 2008. The relation between accounting frauds and corporate governance systems: An analysis of recent scandals. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1086624 02 Kasım 2021.
- Toroslu, M.V.,** 2012. Finansal tablolar denetimi. Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 41s.
- Türker, M.,** 2020. Vergi Beyannamelerinin İmzalanmasında Mesleki Teknik (Öndenetim), http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=1998031296.htm. 15 Kasım 2020.
- URL-1,** 2020. http://www.muhasabenet.net/muhasebe_nedir.html, 13 Eylül 2020.
- URL-2,** 2020. <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/erdogan/003/>, 15 Ekim 2020.
- URL-3,** 2020. <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/bilgiNotu.pdf>, 29 Aralık 2020.
- Yavuz, M.,** 2011. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler üzerinde kamu denetimi ve gözetimi. *Mali Çözüm Dergisi*, 44:1-2.
- Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler,** 1990. Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 02.01.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

ÖZGEÇMİŞ

