



Denetçi Bağımsızlığının Etik İlkeler Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Denetim Firması Uygulaması*

Esra DEMİR¹,

Yavuz ÇİFTÇİ²

¹Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi SBE İşletme ABD Yüksek Lisans Programı, Muğla, esrademir@gmail.com

²Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi İİB İşletme Bölümü, Muğla

Özet

Ekonomideki gelişmeler finansal tablolara olan ilgiyi ulusal sınırlardan uluslararası alana taşımıştır. Özellikle, küreselleşmenin etkisiyle işletmelerin finansal durumlarına ilişkin güvenilir bilgiye olan gereksinim, dünya ekonomisinde bağımsız denetime olan ihtiyacı önemli bir hale getirmiştir. İşletmelerin sundukları finansal tabloların bağımsız denetimden geçmiş olması, bu bilgileri kullanacak olan taraflar açısından önem arz etmektedir. Bağımsız denetim sayesinde söz konusu finansal tabloların güvenilirliği artırılarak, bu bilgileri kullanacak olan finansal tablo kullanıcılarının daha etkin ve doğru kararlar vermeleri amaçlanmaktadır.

Küresel ölçekte yaşanan finansal skandallar, bağımsızlık ve etik konusu üzerinde şüphe yaratarak, denetim konusundaki algıları olumsuz yönde etkilemiştir. Oysa özellikle sermaye piyasaları açısından bakıldığında bağımsız denetim esas olarak bir güven mekanizmasını temsil etmektedir. Finansal alanda yaşanan bu olumsuzlukların giderilmesi ve yeniden güvenilir bir ortamın oluşturulması için çeşitli ulusal ve uluslararası kuruluşlar birçok düzenleme yapmıştır.

Bu çalışmada, yapılan düzenlemeler rehberliğinde, bağımsız denetim faaliyetini yerine getiren bağımsız denetçinin, bağımsız olması ve etik ilkeler çerçevesinde hareket etmesinin, bağımsız denetimin kalitesi ve güvenilirliği açısından en önemli gereklilik olduğu vurgulanmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda kurumsal bir bağımsız denetim firması seçilerek uygulama yapılmıştır. Uygulamada görüşme ve gözlem tekniği kullanılarak, firmanın bağımsızlığı sağlamaya yönelik etik ilke uygulamaları belirlenmiş ve analiz edilmiştir. Uygulama sonucunda, denetlenen işletmelerin kalifiye personel eksikliği sebebiyle finansal tabloların çoğu zaman denetçi tarafından düzenlendiği, denetim ekibinin bilişim teknolojilerindeki gelişmelere uyum sağlamakta zorlandığı bulgularına ulaşılmıştır. Bu durumun denetçi bağımsızlığı konusunda önemli riskler doğurabileceği söylenebilir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetçi, Denetçi Bağımsızlığı, Etik İlkeler

An Analysis of Auditor Independence in Accordance with Ethical Principles: An Auditing Company's Practice

Abstract

With the developments in economy, the interest in financial statements crossed national borders and stepped into international arena. The need in reliable information regarding financial status of businesses has leveraged as a result of effects of globalization, in particular, the need in independent auditing in the world economy. Independent auditing of the financial statements offered by businesses is important for the parties that refer to such financial statements. With independent audits, it is aimed to contribute to reliability of such financial statements, thus enable financial statement users to make more effective and correct decisions.

Global financial scandals have led to affect the perceptions regarding auditing in a negative way by creating suspicions in terms of independency and ethics. However, especially when viewed from the perspective of capital markets, independent auditing actually represents a trust mechanism. Various national and international bodies have introduced many regulations in order to eliminate the negative aspects, and be restored reliability in the financial area.

In this study, independency of the independent auditor who performs independent auditing under guidance of relevant regulations and its acting in accordance with ethical rules are aimed to be highlighted which are the most important necessity in terms of reliability and quality of independent auditing. Within this scope, an independent auditing company was selected and an analysis conducted on this firm. The ethical principles applied to the firm's independence were determined and analyzed by using interview and observation techniques in the research. As a result of the research, it has been found that audited firms have difficulty in adapting to the developments in information technologies, where the financial statements are often organized by the auditor due to lack of qualified personnel. It can be concluded that this situation can pose significant risks to the auditor's independence.

Keywords: Independent Audit, Independent Auditor, Independency of Auditor, Ethical Principles

*Bu makale, Esra DEMİR'in Doç. Dr. Yavuz ÇİFTÇİ danışmanlığında hazırlanmış olduğu "Bağımsız Denetçi Bağımsızlığının Etik İlkeler Çerçevesinde İncelenmesi" isimli yüksek lisans tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

1. Giriş

Günümüzde çok sayıda birey, kurum veya kuruluş, ilişkili oldukları işletmelerle ilgili kararlar alırken güvenilir bilgilere ihtiyaç duymaktadır. Bu kararlara dayanak olan en temel araç ise, işletmelerin oluşturmuş oldukları finansal tablolardır. Finansal tabloların doğru, dürüst ve güvenilir bir şekilde hazırlanıp sunulması, bu tablolarda yer alan bilgileri kullanarak karar alma durumunda olan tarafların alacakları kararların doğruluğu açısından vazgeçilmez önem taşır.

Bağımsız denetim faaliyeti, işte bu noktada, finansal tabloların karar alıcılar için güvenilirliğini sağlama fonksiyonunu üstlenmektedir.

Muhasebenin sunmuş olduğu bilgilerin, günümüz ekonomik ortamında toplumun geniş bir kesimini ilgilendirdiği genel kabul görmektedir. Bu durum, bağımsız denetim faaliyetini yürüten denetçilerin, işletmeyle ilgili taraflara karşı sorumluluklarını da arttırmakta ve her geçen gün daha çok nitelik kazanmasını gerektirmektedir. Sunulan

bilgilerin güvenilirliğini talep eden tarafların, bağımsız denetim faaliyetini yürüten meslek mensuplarından beklentisi; toplumun çıkarlarını gözeterek, dürüst, şeffaf, güvenilir bilgiler sunmaları ve hepsinden önemlisi, bağımsız davranış içinde olmalarıdır.

Bağımsızlık, bağımsız denetimin temel unsurlarından birisidir. Nitekim bağımsızlığın zedelendiği durumlarda, bağımsız denetçinin ve dolayısıyla sunacağı denetim raporunun güvenilirliği tehlikeye girmiş olacaktır. Ülkemizde ve dünyada yaşanan ve bu konuda önemli örnek teşkil eden şirket skandalları, denetim alanında bağımsızlık olgusunun yanı sıra etik kavramının da eksikliğini hissettirmiştir. Yaşanan finansal skandallar, dikkatleri denetçi bağımsızlığına ve etik ilkelere çevirmiş ve konuyla ilgili düzenlemelerin tekrar gözden geçirilmesini gerekli kılmıştır. Bu doğrultuda denetim alanında ulusal ve uluslararası ölçekte çalışmalar yürüten kurum ve kuruluşlar, çeşitli düzenlemeler yaparak, finansal raporların güvenilirliğini sağlayacak, bağımsız denetimi tamamen kapsayacak ve kalitesini yükseltecek, sarsılan kamu güvenini tekrar kazandıracak bir denetim sisteminin kurulmasını ve sürdürülmesini amaçlamıştır. Bu düzenlemeler çerçevesinde, bağımsız denetimin etkinliğinin ve uluslararası standart ve etik ilkelere uygun olarak gerçekleştirilmesinin, toplumun ekonomik çıkarları açısından önemi vurgulanmıştır.

2. Denetçinin Bağımsızlığı

Ekonomideki küreselleşme hareketleriyle birlikte uluslararası şirket birleşmelerinin artması ve yatırımların gelişmekte olan ülkelere yönelmesi, ekonominin temel unsuru olan işletmeleri değişen koşullara uyum sağlamaya zorlamaktadır. İşletmelerin rekabet güçlerini arttırmaları ve gelişen sermaye piyasalarına kolayca girebilmeleri için; mevcut muhasebe sistemlerini daha etkin hale getirerek şeffaf, karşılaştırılabilir, doğru finansal tablolar sunmaları ve daha önemlisi bunları bağımsız denetimden geçirerek güvenilirliğini arttırmaları gerekmektedir (Selimoğlu, 2014: 1).

Denetçi veya denetim firması, herhangi bir işletme veya kamu kurumu ile bağlantısı olmaksızın, bir serbest meslek faaliyeti olarak finansal tablo denetimi hizmeti sunmaktadır. Bu nedenle, bu hizmeti veren meslek mensupları “dış denetçi /bağımsız denetçi”; yürütülen mesleki faaliyet de “muhasebe denetimi/finansal tablo denetimi/bağımsız denetim” olarak isimlendirilmektedir. Denetiminin gerçek işlevi, denetim çalışmalarını yürüten bağımsız denetçilerin, bağımsız ve güvenilir olmaları üzerine odaklanmıştır (Yıllancı ve ark., 2013: 6).

Kaliteli bir denetim çalışması yapılabilmesi ve denetim sürecinin sağlıklı bir şekilde tamamlanabilmesi için, bağımsızlık unsurunun titizlikle gözetilmesi gerekmektedir (Aslanoğlu ve Baskan, 2016). Denetimde bağımsızlık ancak, bağımsız denetim kuruluşları veya bağımsız denetçilerin çalışmalarını sürdürürken, tarafsızca ve bağımsız bir şekilde hareket etmeleriyle mümkündür. Öte yandan, denetimin kalitesi ve güvenilirliği denetçinin bağımsızlık düzeyine bağlı olarak artar veya azalır.

2.1. Denetçinin Bağımsızlığı İlkesi

Bağımsız davranma, denetim mesleğinin temelini oluşturur. Meslek üyeleri denetim görevini sürdürürken denetim ile ilgili tüm konularda bağımsız davranmalıdırlar. Denetimde bağımsızlık denetim kanıtlarını toplarken, kanıtları

ve sonuçları değerlendirirken ve denetim raporunu hazırlarken tarafsız bir bakış açısıyla hareket etmeyi ifade eder (Güredin, 1998). Denetim sözleşmelerinin bulunduğu durumlar, aynı zamanda kamu yararını ilgilendirmektedir. Dolayısıyla bu kurallar denetim ekibinin üyelerinin, denetim şirketlerinin ve denetim ağında bulunan şirketlerin denetim müşterilerinden bağımsız olmasını gerektirir.

KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 22. maddesinde bağımsızlık, denetçi ve denetim firmalarının;

- denetlenen işletmeden bağımsız ve tarafsız olması,
- denetlenen işletmenin karar alma süreçlerine katılmaması ve
- bağımsızlıklarını ortadan kaldıracak özel durumlarının bulunmaması

şeklinde tanımlanmıştır (KGK, 2012).

Denetim görüşünü talep eden taraflar, denetçinin bağımsız olduğuna inanırlar. Denetçinin görevini yürütürken kendi bakış açısından bağımsızlığını koruduğuna inanması yeterli değildir; finansal tablo kullanıcılarının da denetçinin bağımsız olduğuna güvenmeleri gerekir. Bir diğer deyişle, denetçi hem “gerçekte” ve hem de “görünürde” bağımsız davranış içinde olmalıdır (Güredin, 1998). Bu iki olgu, denetim etiği çerçevesinde; “gerçekte bağımsızlık” ve “görünürde bağımsızlık” kavramlarıyla aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır (TÜRMOB, 2014:62):

Gerçekte bağımsızlık, mesleki yargıyı tehlikeye düşürecek etkilerden etkilenmeden bir sonuç açıklamaya imkân veren, böylece kişinin dürüstlikle hareket etmesine ve tarafsızlık ve mesleki şüphecilik kullanmasına imkân veren zihin durumunu ifade eder.

Görünürde bağımsızlık, önlemler de dâhil olmak üzere konuyla ilgili her türlü bilgiye sahip olan ve makul bir üçüncü kişinin; bir denetim firmasının veya güvence ekibi üyesinin dürüstlüğüne, tarafsızlığına ve mesleki şüphecilğe gölge düştüğü sonucuna haklı olarak ulaşmasına yol açacak kadar açık olan olgu ve koşullardan kaçınılmasıdır.

Bir denetçi denetim faaliyeti sırasında gerçekte bağımsız davranmış olabilir; fakat denetçi görüşünü alanlar denetçinin müşterisi lehine davrandığı hususunda bir şüpheye düşerlerse, yani denetçi görünürde bağımsız değil ise, denetçinin bağımsız olmadığına karar verilir. Bağımsızlıktan şüphe duyulması durumunda ise, denetim işlevinin değeri kaybolmuş demektir (Güredin, 1998). Dolayısıyla, bağımsızlığın değerlendirilmesinde gerçekte bağımsızlık ve görünürde bağımsızlık birlikte göz önünde bulundurulmalıdır.

2.2. Denetçinin Bağımsızlığını Ortadan Kaldıran Durumlar

Denetçinin bağımsızlığını ortadan kaldıran durumlar ve buna ilişkin yapılması gerekenlerle ilgili yol göstermek üzere düzenleyici kurumlar tarafından çeşitli etik ilkeler ve yorumlar yayınlanmaktadır. Aşağıda konuyla ilgili ulusal mevzuatımızdan ve Avrupa Birliği (AB) mevzuatından örnek sunulmuştur.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 22. maddesine göre, aşağıdaki hususların varlığı halinde bağımsızlığın zedelendiği veya ortadan kalktığı kabul edilmektedir (KGK, 2012):

- Denetçiler ile denetim kuruluşunun ortakları, kilit yöneticileri, denetçileri ve bunların boşanmış olsalar dahi eşleri ile 3 üncü dereceye kadar (3 üncü derece dahil) kan ve kayın hısımları veya denetim kuruluşları tarafından denetlenen

işletme veya denetlenen işletme ile ilgili onlarla doğrudan veya dolaylı olarak menfaat, ortaklık, kilit yönetici sıfatıyla iş, olağan ekonomik ilişkiler dışında borç veya alacak ilişkilerine girilmiş olması,

- Geçmiş yıllara ilişkin denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın denetlenen işletme tarafından ödenmemesi,

- Denetim ücretinin, denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması, denetimin kalitesine dair belirsizlikler oluşturması, denetim kuruluşu tarafından denetlenen işletmeye sunulan denetim dışı diğer hizmetler dikkate alınarak belirlenmesi,

- Bağımsızlığı zedeleyen diğer hallerin ortaya çıkması.

AB'nin denetim alanında yapmış olduğu düzenlemeler kapsamında yayımlanan Avrupa Parlamentosu ve Konseyi 17 Mayıs 2006 Tarihli ve 2006/43/EC Sayılı Direktifi'nin "Bağımsızlık ve Tarafsızlık" başlıklı 22/2. maddesinde, bağımsızlığı ortadan kaldıran durumların ortaya çıkması durumunda yapılması gerekenler şu şekilde açıklanmıştır (AB, 2006);

"Tarafsız makul ve bilgilendirilmiş üçüncü tarafların, denetçinin ya da denetim firmasının bağımsızlığının olumsuz yönde etkilendiği durumda, denetçi, denetim firması veya denetim ağı ile denetlenen firma arasında doğrudan veya dolaylı olarak herhangi bir finansal, ticari, istihdam ya da - ilave denetim dışı hizmetlerin sağlanması da dâhil olmak üzere- başka konularda herhangi bir ilişkinin mevcut olması durumunda, denetçi veya denetim firmalarının denetim faaliyetini yürütmeyeceklerini garanti altına alacaklardır. Eğer denetçinin ya da denetim firmasının bağımsızlığı, öz eleştiri, kişisel çıkar, taraf tutma, içli dışılık veya güven ya da gözdağı gibi tehditlerle etkilendiyse, denetçi veya denetim firması bu tehditleri azaltmaya yönelik güvenlik önlemleri almalıdır. Eğer tehditlerin önem derecesi alınan güvenlik önlemleri ile karşılaştırıldığında, denetçi veya denetim firmasının bağımsızlığı olumsuz yönde etkileniyorsa, denetçi veya denetim firması denetimi yürütmeyecektir."

AB, ayrıca yukarıdaki düzenlemeyi destekleyici içerikte olan 14 Nisan 2014 tarihli ve 2014/56/EU Sayılı Direktifi de mevzuatına dahil etmiştir.

2.3. Denetçinin Yasal Sorumluluğu

Denetçiler, sunmuş oldukları denetim hizmeti çerçevesinde işletmeyle ilgili taraflara karşı kaliteli bir denetim yürütme, doğru ve güvenilir bir görüş sunma gibi mesleki ve etik sorumluluklar üstlenmiş olur. Ancak, özellikle son yıllarda yaşanan mali yolsuzluk örnekleriyle birlikte, denetçilere yasal açıdan da bazı sorumluluklar yüklendiği gözlenmektedir. Türkiye'deki mevzuat dikkate alındığında, denetçinin yasal sorumluluklarını düzenleyen aşağıdaki örnekler verilebilir:

6102 Sayılı TTK'nun 6335 Sayılı Kanun'un 9. maddesiyle değiştirilen ve "Denetçinin sorumluluğu" başlığını taşıyan 554. maddesine göre; yürütmüş oldukları denetim faaliyetiyle ilgili olarak kusurlu hareket etmeleri halinde, verdikleri zarar dolayısıyla denetçiler, hem şirkete hem de ortaklar ve şirketten alacaklı olanlara karşı sorumludur.

Benzer şekilde, 660 Sayılı KGG'nin Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK)'nin 24. maddesine göre; denetçiler, denetledikleri finansal tablolara ilişkin hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarında belirlenmiş ilkelere aykırı olması ve rapordaki

yanlış/eksik/yanıltıcı bilgi ve görüşler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumlu tutulmuşlardır.

3. Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Etiği

Etik kelimesi, karakter ve alışkanlık anlamına gelen Yunanca "ethos" kelimesinden türetilmiştir (Solomon, 1984: 3). Çoğu zaman etik kavramıyla eş anlamda kullanılan, ahlak kelimesi ise, Arapça'da karakter yapısı, huy, mizaç anlamına gelen "hulk" kelimesinin çoğuludur (Poyraz, 1996:21).

Anlam yakınlığına rağmen, kavram olarak etik ve ahlak farklı biçimde tanımlanmaktadır. İyi-kötü, doğru-yanlış vb. nitelermeler bireysel anlamda ele alındığında ahlak; grup/topluluk açısından ele alındığında ise etik olarak algılanmaktadır (Karacan, 2014: 16). Ahlak kavramının kişinin toplumdaki ilişkilerini düzenleyen ve dini boyutları da olan bir disiplini; etik kavramının ise daha çok kişilerin toplum ve çalışma hayatı içindeki davranış tarzlarını inceleyen, bu davranışları düzenleyen bir disiplini ifade ettiği söylenebilir (Kısakürek ve Alpan, 2010: 215).

Etik, ahlak felsefesi olarak da adlandırılmaktadır. Etiğin temel ilgi alanı, bütün davranış ve eylemlerin özünün araştırılması olup; bireyin eylemlerini ahlaki açıdan değerli ya da değersiz kılanın ne olduğu sorusu etik tartışmaların asli konusunu oluşturur. Bireyler bir davranışı gerçekleştirmeden önce, bilinçli ya da bilinçsiz olarak sosyal, kültürel, çevresel, vicdani, dini, ahlaki, psikolojik faktörlerin etkilediği süzgeçlerden geçirir (Kutlu, 2008: 8).

Etik ilkelerin bir bütün olarak yasal yaptırımlara bağlanmasının imkânsız olması, bireyleri mensup olduğu oluşumlarda ortak etik değerler belirlemeye yöneltmektedir (Çiftci ve Çiftci, 2003: 81). Aynı mesleği yürüten kişilerin bir araya gelmesiyle ortaya çıkan meslek örgütleri veya birlikler de bu oluşumlardan biridir.

Bir mesleğe mensup kişiler, meslek etiğini kendi meslek grubunun özelliklerine ve toplumun ahlaki değerlerine uygun bir şekilde uygulamak zorundadır. Meslek mensubunun değerleri toplum, çevre ve mesleki eğitim sistemi ile şekillenmektedir (Kızıl ve ark., 2015: 8).

Meslek mensuplarının mesleğin yürütülmesinde teknik bilgi kadar mesleki etik kurallarının öneminin farkında olmaları çok önemlidir. Geliştirilen meslek etiği kuralları ve i, toplum çıkarlarının korunması, mesleğin itibarının ve saygınlığının ve dolayısıyla toplumda mesleğe olan güvenin artırılması içindir (Yıldız, 2010: 161).

Muhasebe meslek etiği, meslek mensuplarının, kanunlara uygun işlemlerin yapılması yanında toplumun değer yargılarına da önem verilerek güvenilir bilgilerin topluma sunulması ve müşteriler, toplum, meslektaşlar ve ilgili meslek kuruluşları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kurallar bütünüdür (Daşdan, 2001:31). Muhasebe mesleğini yürüten kişiler için, yeterlilik, güvenilirlik, tarafsızlık, bağımsız davranma, kendi kendini denetleme ve dürüstlük (Karacan, 2014: 70) gibi temel vasıflar ancak meslek etiği ilkelerine uymakla söz konusu olabilecektir.

4. Denetim Etiğine İlişkin Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler

Denetimde etik konusuyla ilgili gerek ulusal gerekse uluslararası alanda birçok düzenleme yapılmış, bu kapsamda denetim mesleğine mensup kişi/firmaların uymaları gereken ilke ve kurallar belirlenmiştir. Aşağıda bu düzenlemeler ve getirilen etik ilkeler ana hatlarıyla incelenmiştir.

4.1. Denetim Etiğine İlişkin Ulusal Düzenlemeler

Türkiye’de denetim konusuyla ilgili birçok kurum ve kuruluş tarafından etik ilkeleri içeren bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bunlardan Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Üyeleri ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Personelinin Uyacakları Meslek İlkeleri, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından yapılan düzenlemelere aşağıda özet olarak değinilecektir.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’nun 67’nci maddesinin (k) bendinde iç denetçilerin uyacakları etik kuralların İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nca belirleneceği hükme bağlanmıştır. Bu çerçevede, meslek ahlak kuralları, kamu iç denetim uygulamalarında meslek ahlak kültürünün geliştirilmesi amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) Meslek Ahlak Kuralları esas alınarak ve diğer uluslararası mesleki kuruluşların metinlerinden de yararlanılarak oluşturulmuştur. İç denetçilerin uymaları gereken ilkeler; dürüstlük, tarafsızlık, nesnellik, bağımsızlık, gizlilik, yetkinlik (ehil olma) şeklinde sıralanmaktadır.

TÜRMOB tarafından 19.10.2007 Tarihli ve 26675 Sayılı Resmî Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirlerin Meslek faaliyetlerinde uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik”, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesindeki Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartlar Kurulu (IESBA) tarafından yayınlanan “Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar” esas alınarak hazırlanmıştır (TÜRMOB, 2014:1).

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından yayımlanan Yönetmelikle (BDDK, 2007); Kurul üyeleri ile personelinin, 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu ve ilgili diğer mevzuatla verilen görevlerini, anılan Kanun’da gösterilen yetkiler çerçevesinde, herhangi bir etki veya baskı altında kalmadan yapabilmelerini, kamuoyunda ve mali piyasalarda Kurumun görevlerini tam bir tarafsızlık içinde yerine getirdiği konusunda güven oluşturmasını ve bu güvenin sürdürülmesini sağlamak üzere uyacakları mesleki ve etik ilkeler düzenlenmiştir.

Sermaye Piyasası Kurulu’nun (SPK) yayımladığı Tebliğ’de (SPK, 2006), bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin uyacakları etik ilkeler; mesleki şüphecilik, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlik, ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı, reklam yasağı, sır saklama yükümlülüğü, karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet olarak belirlenmiştir.

2011 yılında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun (KGK) kurulmasıyla artık muhasebe ve denetim alanındaki standart oluşturma yetkisi tek elde toplanmış olmaktadır. Kurum, daha önce kabul edilmiş TMS’leri (Türkiye Muhasebe Standardı) aynen benimsemiş, buna ilave olarak “Uluslararası Finansal Tablo Standartları”nı (IFRS) Türkçeye tercüme ederek “Türkiye Finansal Raporlama Standartları” (TFRS) başlığıyla yayımlamış ve yayımlamaya devam etmektedir. Benzer şekilde IFAC/IAASB tarafından oluşturulan “Uluslararası Denetim Standartları” (ISA) da Türkçeye tercüme edilerek “Türkiye Denetim Standartları (TDS) olarak yayımlanmaktadır (Zencirkıran, 2015: 69).

KGK’ nın yayımlamış olduğu “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar” kapsamında yer verilen etik ilkeler aşağıdaki gibidir (KGK, 2015):

Dürüstlük: Dürüstlük ilkesi tüm denetçiler için, bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olma yükümlülüğünü getirmektedir.

Tarafsızlık: Denetçilere, önyargıların, temayüllerin, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanarak meslek veya işle ilgili muhakemelerini ve kararlarını etkilemesine izin vermeme yükümlülüğünü getirmektedir.

Mesleki yeterlilik ve özen: Mesleki bilgi ve beceriyi, müşterilerin yeterli mesleki hizmetleri almalarını temin edecek bir seviyede tutmak ve mesleki hizmetlerin faaliyetlerin sunumu sırasında, uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etmektir.

Sır saklama (gizlilik): Mesleğin icrası sırasında elde edilen bilgilerin gizliliğine riayet etmek, söz konusu bilgilerin açıklanması için yasal veya mesleki bir hak veya görevin bulunması durumu saklı olmak kaydıyla, uygun ve belirli bir yetki olmaksızın bu tür bilgileri üçüncü kişilere açıklamamak ve kendisinin veya üçüncü kişilerin çıkarlarına kullanmamak.

Mesleğe uygun davranış: Tüm denetçilere, ilgili mevzuata uygunluk sağlama ve mesleğin itibarını zedeleyeceğini bildikleri veya bilmeleri gereken her tür fiil ve davranıştan kaçınma yükümlülüğü getirmektedir. Bu faaliyetler; gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın - denetçinin o an için erişiminde bulunan tüm özel şart ve durumları değerlendirmek suretiyle- mesleğin itibarını kötü yönde etkileyeceği sonucuna varmasının daha muhtemel olduğu tüm faaliyetleri içerir.

4.2. Denetim Etiğine İlişkin Uluslararası Düzenlemeler

Meslek mensuplarının uyacakları etik kurallar, uluslararası kurumların ve uluslararası meslek örgütlerinin belirlediği ilkeler çerçevesinde şekillenmiştir. Aşağıda bunlardan Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından düzenlenen Etik Kuralları özet olarak incelenmiştir.

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI) kamu denetimi yapan yüksek denetim kurumları arasında fikirlerin ve deneyimlerin paylaşımını desteklemek amacıyla kurulmuştur. INTOSAI’nin Kasım 1992 yılında yapılan yönetim kurulu toplantısında Kamu Sektörü Denetçileri için Mesleki Etik Kuralları onaylamıştır. Bu kurallar, INTOSAI bünyesinde çeşitli ülke Yüksek Denetim Kurumlarının mesleki etik ilkelerini ortak bir noktada buluşturmayı amaçlamaktadır. INTOSAI Mesleki Etik Kuralları; dürüstlük, bağımsızlık, tarafsızlık, çıkar çatışmasından kaçınılması, meslek sırlarının saklanması, mesleki yeterlilik ve mesleki gelişime açık olma ilkelerini içermektedir (Koçberber, 2008: 71).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), güçlü ve sürdürülebilir organizasyonlar, piyasalar ve ekonomilerin gelişimine katkı sağlayarak kamu yararına hizmet eder. Finansal raporlamanın şeffaflığını, hesap verebilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini savunur; muhasebe mesleğinin gelişimine yardım eder ve muhasebecilerin önemini ve değerini, küresel finansal alt yapısına iletir. Kamu yararı görevinin bir parçası olarak IFAC, özellikle Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartları Kurulu

(IESBA) yoluyla, muhasebeciler için yüksek kaliteli etik standartların geliştirilmesine, benimsenmesine ve uygulamaya konulmasına katkı sağlamaktadır (TÜRMOB, 2014: 2).

IFAC, muhasebe mesleğine yönelik etik kuralları, üç başlık altında aşağıdaki gibi belirlemiştir (TÜRMOB, 2014: 7):

Tüm meslek mensuplarına uygulanacak kurallar:

- Dürüstlük ve tarafsızlık,
- Etik çalışmaların çözümlenmesi,
- Mesleki yeterlilik,
- Gizlilik,
- Vergi uygulaması,
- Sınır ötesi faaliyetler,
- Tanıtım,

Serbest çalışan meslek mensuplarına uygulanacak kurallar:

- Bağımsızlık,
- Mesleki yeterlilik ve meslek mensubu olmayanlardan yararlanma,
- Ücret ve komisyonlar,
- Mesleki faaliyetlerle bağdaşmayan uygulamalar,
- Müşteri paraları,
- Diğer bağımsız meslek mensupları ile ilişkiler,
- Reklam ve teşvik,

Bağımlı çalışan meslek mensuplarına uygulanacak kurallar:

- Sadakat çatışması,
- Meslektaşlara destek,
- Mesleki yeterlilik,
- Bilgi sunumu.

Merkezi, Amerika Birleşik Devletleri'nde bulunan ve 1941 yılında New York'da kurulmuş olan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün amacı; özel sektör içerisinde işletmeyi yönetmekle sorumlu kimselerin görevlerini etkin bir biçimde yerine getirmelerine yardımcı olmak için görev yapan iç denetçilerin dünya çapında yaygın örgüt yapısına sahip olmasını sağlamak ve iç denetçiliği saygın bir meslek türü haline getirmektir. 1995 yılında kurulmuş olan Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nde ülkemizi temsil etmektedir. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, üyelerinin uyması gereken etik kuralları belirlemiştir. Enstitü tarafından etik kuralları belirleme amacı, iç denetim mesleğinde etik kültürü oluşturmak ve yaygınlaştırmak olarak açıklanmıştır. Etik kurallar için dört temel ilke belirlenmiştir. Bunlar: Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Ehliyet ve Sır Saklamadır (Koçberber, 2008: 76).

Amerika'da muhasebe mesleği ile ilgili önemli bir kuruluş olan AICPA tarafından 1966 yılında, "Muhasebe Meslek Ahlakı Standartları" yayınlanmıştır. Bu standartlar 1988 yılında Enstitü'nün Mesleki Davranış Yasası'nda yapılan değişikliklerle yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu davranış kuralları, olması gereken davranışları içeren prensipler ve meslek ahlakına uygun olmayan davranışları açıklamaktadır ve muhasebe mesleği ile uğraşan tüm üyeler için uyulması zorunludur (Bilen ve Yılmaz, 2014: 62).

5. Denetçi Bağımsızlığı ve Etik İlkeler İlişkisi

Uzay'a (2004) göre; denetim mesleğinin ortaya çıkışı ve gelişimine baktığımızda, iki temel nitelik öne çıkmaktadır. Birincisi, denetçinin denetlediği işletmeden bağımsız olması; ikincisi ise, denetim mesleğinin yürütülmesi için gerekli teknik ve mesleki birikime sahip olmasıdır. Denetim görevini yerine getiren denetçinin bağımsız olması gerektiği düşüncesi,

bağımsız denetim mesleğinin önemli bir yapı taşı oluşturmaktadır. Özellikle, dünyada yaşanan şirket skandallarından sonra, müşteri işletmeler ile denetim firmaları arasında "denetim görüşü alış-verişi" (opinion shopping) yaşandığı yönündeki iddialar, denetçi bağımsızlığına ve mesleki etik ilkelere verilmesi gereken önemi arttırmıştır (Yaşar, 2015: 82).

Yasalara, kurallara ya da etik ilkelere şeklen uygun olsa da, özünde uygun olmayan iktisadi ve ticari işlemler ve ilişkiler yoluyla gerçekleştirilen hile ve usulsüzlükler ulusal ve küresel ölçeklerde çeşitli ekonomik suçlar oluşturmaktadır (Kandemir-Kandemir, 2012: 104). Son yıllarda ortaya çıkan Lucent, Technologies, Microstrategy, Xerox, Lemout&Hauspie, Anicom, Rent-Way, Mercury Finance, Micro Warehouse, BT Office Product, Banker Trust, Enron, Worldcom vb. skandallarla, şirketler tarafından kamuya açıklanan bazı bilgilerin aslında gerçeği yansıtmadığı veya yanıltıcı olabildiği, çeşitli hileli işlemlerle şirketlerin finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının olduğundan daha iyi olarak kamuya sunulabildiği görülmüştür (Dinç ve Cengiz, 2014: 224). Bu skandalların kamuoyuna yansımaları sonucunda denetimin etkinliği ve güvenilirliği sorgulanmaya başlanmış ve denetçi bağımsızlığı, denetim etiği, denetim firmalarının gözetimi gibi konular ön plana çıkmıştır.

Sermaye piyasasında yaşanan skandallardan sonra yatırımcıları korumak amacıyla ABD'de çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası (SOX), denetime yeni düzen getirmiştir. SOX Yasası denetimde bağımsızlık ve etkinliğin, sarsılan kamu güveninin tekrar tesis edilmesini amaçlamıştır (Arslan, 2010: 204). Bu kapsamda getirilen en önemli düzenleme; denetim firmalarının yetkilendirilmesi ve gözetimini yapmak üzere Kamu Gözetimi Kurumu'nun (Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB) kurulmasıdır. Ayrıca bu Yasa'yla; denetçi bağımsızlığını sağlamak amacıyla, denetim şirketleri tarafından denetim müşterilerine verilen denetim dışı hizmetleri sınırlandırılmış ve denetçi rotasyonu uygulaması getirilmiştir.

Denetim alanında uzun süredir var olan, ancak son dönemlerde yasal düzenlemelere de yansıyan rotasyon uygulaması, denetçi ile müşteri işletme arasında herhangi bir çıkar ilişkisi oluşması riskini önlemeye yöneliktir. IESBA tarafından yayımlanan "Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar"da; bir denetim sözleşmesinde uzun süre aynı denetim personelinin kullanılmasının "yakınlık ve kişisel çıkar" tehditleri oluşturabileceği belirtilerek, 7 yılda bir sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun yapılması tavsiye edilmektedir (Şenyiğit ve Zeytinoglu, 2014: 85). Ülkemizde de buna paralel olarak, KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 26. maddesinde; hem denetim firması düzeyinde hem de denetçiler düzeyinde rotasyona ilişkin hüküm bulunmaktadır. Söz konusu düzenlemede, 3 yıl geçmedikçe; denetim firmaları son 10 yılda 7 yıl, denetim firmalarında çalışan denetçiler de dahil olmak üzere son 7 yılda 5 yıl denetim çalışması yürüttükleri müşteri işletmelerde denetim yapamayacakları belirtilmiştir.

Avrupa Birliği'nde (AB) denetim alanını düzenleyen 8. Yönerge'de de SOX yasası doğrultusunda değişiklikler yapılmış ve 29.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Daha önce yaşanan skandalların tekrarlanmasını önlemek için bu Yönerge'yle, denetimde kamu gözetimi, kalite güvencesi, müşteri bilgilerinin gizliliği, denetim komiteleri, denetim firmalarında şeffaflık, denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı,

uluslararası denetim standartlarına uyum gibi konularda önemli yenilikler getirilmiştir (Çalışkan, 2006: 54).

Uluslararası alanda yaşanan gelişmelere paralel olarak, Türkiye’de de bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeler hız kazanmış ve 2011 yılında kabul edilen 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’yla (TTK) sermaye şirketlerine (belirlenmiş kriterlere uyan) bağımsız denetim yükümlülüğü getirilmiştir. Kanun’da yapılan değişikliklerin amaca ulaşabilmesi, AB ile yürütülen müzakereler çerçevesinde şirketler hukuku faslının yerine getirilebilmesi ve ticari hayattaki şeffaflık ve güvenirliliğin artırılması amacıyla; aynı yılın sonunda bağımsız denetimin gözetimi ile ilgili Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur (Özçelik ve ark., 2014: 56).

6. Denetim Firması Uygulaması

6.1. Uygulamanın Amacı

Uygulamanın amacı, ülkemizdeki bir denetim firmasının denetim faaliyetlerini yürütürken belirlenen etik ilke ve kurallara ne ölçüde önem verdiği, denetim faaliyetini bu doğrultuda nasıl yürüttüğünü analiz etmektir. Bu kapsamda, özellikle bağımsızlık ve etik ilkelerin, bağımsız denetim faaliyetinin hangi aşamalarında ele alındığı ve firmanın buna yönelik önlem, politika ve prosedürlerinin neler olduğu incelenmektedir.

Ayrıca, yapılan uygulamanın sonucunda, firmanın varsa, bağımsızlık ve etik ilkeler açısından göz ardı ettiği tarafların belirlenmesi, iyileştirme ve geliştirme yönünde öneriler sunulması hedeflenmektedir.

6.2. Uygulamanın Kapsamı ve Veri Toplama Yöntemi

Uygulamanın amacı göz önünde bulundurularak, bağımsız denetim sektöründe faaliyette bulunan kurumsal bir firma seçilerek, bu firmanın bağımsızlık ilkesine uyum ve buna yönelik etik ilkeleri uygulamada hangi süreçleri izlediği belirlenmeye çalışılmıştır. Uygulamada, veri toplama yöntemlerinden görüşme (mülakat) yöntemi kullanılmış olup, şirket yöneticileri ile yüz yüze görüşülmüş, ses kayıtları ile birlikte şirketin kendi bünyesinde hazırlanmış olduğu birçok yazılı belge incelenmiş ve gözlem yapılmıştır.

Bu çalışmada, 6 şirket ortağı ve yaklaşık 50 personeliyle müşterilerine bağımsız denetim, iç denetim, faaliyet denetimi, vergi ve danışmanlık hizmetleri gibi birçok alanda hizmet sunan merkezi İstanbul’da bulunan bir anonim şirketin verileri kullanılmıştır. Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yetkilendirilmiş; ayrıca, yurtdışındaki önemli denetim ağlarından biriyle ortaklığı da bulunan şirketin, ticari unvanı belirtilmemiş, bu çalışmada KLM bağımsız denetim şirketi olarak isimlendirilmiştir.

Uygulama için tek firma seçilmesi çalışmanın kısıtını oluşturmaktadır. Bu kısıt sebebiyle, elde edilen sonuçların, sektördeki tüm firmaların durumunu yansıtmadığı göz önünde bulundurulmalıdır.

6.3. Denetim Firmasının Bağımsızlık ve Etik Değerlere Yönelik Yapısının İncelenmesi

KLM bağımsız denetim şirketi; modern, teknik alt yapısı güçlü, tecrübeli baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi, denetçi yardımcıları ve buna ek olarak konusunda uzmanlaşmış idari ve teknik personeli ile denetim müşterilerinin ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik faaliyet yürütmektedir. KLM şirketi aşağıda listesi yer alan yetki belgelerine sahip olup, 2004 yılından itibaren bağımsız denetim hizmeti sunmaktadır:

- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
- Sermaye Piyasası Kurulu
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
- Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı, Teşkilatlanma ve Destekleme Genel Müdürlüğü
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

Şirketin ödenmiş sermayesi 100.000 TL olup, 20.000 adet hisseyle temsil edilmektedir. KLM bağımsız denetim şirketi üç kişilik yönetim kurulu tarafından temsil edilmekte olup, şirkette görevlendirilen üst düzey yönetici bulunmamaktadır. Ayrıca imzayı gerektiren her türlü kararlar yönetim kurulu ve şirket ortakları ile birlikte alınmaktadır. KLM bağımsız denetim şirketiyle yapılan görüşmelerde, müşteri sayısının fazla olduğu ve sektörde tanınan bir şirket olduğu gözlenmiştir.

KLM bağımsız denetim şirketinde KGK tarafından yetkilendirilen personel sayısı 15’dir. Bunların 6’sı Sorumlu Ortak Başdenetçi, 2’si Başdenetçi, 2’si Kıdemli Denetçi, 5’i Denetçi unvanına sahiptir. Ayrıca denetçi yardımcısı olarak 9 personel mevcuttur. Şirket organizasyon yapısında; Bağımsız Denetim, YMM Hizmetleri, İnsan Kaynakları, Mali ve İdari İşler, Bilgi İşlem, Kalite Güvence Sistemi Komitesi adları altında departmanlar oluşturulmuştur.

Firmanın kurmuş olduğu kalite kontrol sistemi çerçevesinde etik hükümler ve bağımsızlık konularına yönelik uygulamalarla ilgili aşağıdaki tespitler yapılmıştır:

- KLM bağımsız denetim şirketi, ilgili etik hükümler uyarınca kendisinin, personelinin ve bağımsızlık hükümlerine tabi diğer kişilerin (denetim ağına dâhil diğer şirket personeli) bağımsızlıklarının sağlanması hususunda makul güvence sağlayan politika ve prosedürler geliştirmiştir. Denetim personeline, işe girişi sırasında yapılan yazılı sözleşme aracılığıyla; mesleki etiğin temelini oluşturan (dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik, mesleki özen ve titizlik, güvenilirlik, mesleğe uygun davranış) hususlarına tam uyması gerektiği bildirilmektedir. Bu çerçevede, denetim personelinin işe giriş sırasında etik hükümlere uyum konusunda beyan alınmakta ve personel bağımsızlık bildirim formu karşılıklı imzalanmaktadır.

- Firma içerisinde bağımsızlığın gözetimini yapmak üzere, aynı zamanda yönetim kurulu üyesi olan bir sorumlu denetçi görevlendirilmiştir. KLM bağımsız denetim şirketi kendisini denetçi olarak seçen müşterisinin genel kurul toplantısında bağımsızlığına ilişkin beyanını sunar. Bu çerçevede, Türk Ticaret Kanunu’nun 400 üncü maddesinde ve Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 22. ve 26. maddelerinde belirtilen denetçi bağımsızlığını zedeleyen ya da ortadan kaldıran durumların olmadığı beyan edilir.

Yukarıdaki tespitlerden de anlaşılacağı üzere, KLM bağımsız denetim şirketi kendi içinde uygun bir şekilde yapılandırılmış, etkin işleyen bir kalite kontrol sistemi kurmuştur. Ayrıca bağımsız denetimin kalitesinin sağlanması amacıyla, bağımsızlık ve etik hükümlerin politika ve prosedürlerin oluşumunda ön planda tutulduğu ve bu doğrultuda hareket edildiği gözlenmiştir.

Firma tarafından işe alım aşamasında etik değerlere uyum çerçevesinde, personelle örneği aşağıda sunulan sözleşme yapılmaktadır.

Tablo 1. Etik Hükümler Uyum Beyanı

<p>KLM BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.</p> <p>YÖNETİM KURULU'NA</p> <p>KLM Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.'nin kalite kontrol prosedürlerinin madde 3. İlgili Etik Hükümler bölümünü okuduğumu anladığımı ve gerçekleştireceğim bütün denetim faaliyetlerin;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Her türlü iş ilişkisinde dürüst ve açık sözlü olacağımı, - Yaptığım denetim faaliyeti ile ilgili hiçbir önyargı, çıkar çatışması veya başkalarının yorum ve baskılarının mesleki yargımı etkilemesine izin vermeyeceğimi, - Mesleki bilgi ve becerilerimi sürekli geliştirmek ve üstlendiğim sorumluluğu yerine getirecek seviyede tutmak zorunda olduğumu, - Denetim sırasında edindiğim bilgileri gizli tutarak üçüncü şahıslarla paylaşmayacağımı, - Uymak zorunda olduğum yasal düzenlemelere uyarak meslek imajına zarar getirecek davranışlardan kaçınacağımı, beyan ederim. <p>Adı Soyadı:</p> <p>İmza</p>
--

Ayrıca KLM bağımsız denetim şirketi, denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi hususunda etik ilkelere uyulup uyulmadığını gözden geçirmektedir. Yeni müşteriyi kabul etmeden önce, bu tür bir iş kabulünün temel etik ilkelere yönelik bir tehdit yaratmayacağından emin olunması ve hizmet sunarken müşteri, yönetici veya çalışanları ile olan ilişkilerinin tarafsızlık ilkesine yönelik tehdit oluşturmaması hususlarına da dikkat edilmektedir.

KLM bağımsız denetim şirketinde yapılan denetim sözleşmesine ait denetim kadrosu, azami beş yılda bir rotasyona tabi olmaktadır. Bir denetim sözleşmesinde görev alan sorumlu ortak baş denetçi, ilgili denetim türü veya düzenleyici otoritenin yasal düzenlemeleri çerçevesinde belirlenen sürelerde asgari olarak rotasyona tabi olmaktadır. KLM bağımsız denetim şirketinde bağımsızlığın gözetiminden sorumlu olan sorumlu denetçi, her bir denetim sözleşmesi imzasından önce ve her yıl Aralık ayı içerisinde son on yılı içeren firma ve denetçi listelerine bakarak, denetçi rotasyonu gerekli ise yönetim kuruluna bilgi verir.

KLM bağımsız denetim şirketi, etik hükümler uyarınca bağımsız olması gereken tüm personelinden her bir denetimden önce ve halükârda yılda en az bir kez, bağımsızlık politika ve prosedürlerine uyduklarını ve uyacaklarını bildiren yazılı bir taahhüt alır. KLM bağımsız denetim şirketinin, TTK'nın 400. maddesini esas alarak oluşturduğu personel bağımsızlık bildirim taahhüdü Tablo 2'de sunulmuştur:

Tablo 2. Personel Bağımsızlık Bildirimi Taahhüdü

<p>KLM BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.</p> <p>YÖNETİM KURULU'NA</p> <p>Aşağıdaki hallerden birinin varlığında;</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse, b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa, c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlardan yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin

<p>veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hisimiyse,</p> <ul style="list-style-type: none"> d) Denetlenecek şirketle bağlantı halinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir işletmede çalışıyorsa veya denetçi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir hizmet veriyorsa, e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tabloların düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa, f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tabloların çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette ve katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise, g) (a) ila (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa, h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin mesleki faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa, denetçi olunamaz. <p>Adı Soyadı:</p> <p>İmza</p>
--

KLM bağımsız denetim şirketinde herhangi bir denetim faaliyeti için görevlendirilmiş denetçi, mevcut veya ortaya çıkması muhtemel çıkar çatışmalarını ve tespit edilmiş sorunları yazılı olarak sorumlu denetçiye ivedilikle bildirmekle yükümlüdür. Sorumlu denetçi ise, söz konusu çatışmanın ve sorunun doğruluğunu araştırıp, çözümü için hangi önlemlerin alınabileceğini analiz etmek durumundadır. Çıkar çatışması veya sorunu sorumlu denetçinin çözememesi halinde, bu durum ivedilikle yönetim kuruluna bildirilir. Gerçekleştirilen incelemenin sonuçlarına ve sunulan ve bilgilere göre, yönetim kurulu oy çokluğu ile aldığı karar, çatışmanın taraflarına tebliğ edilmektedir.

KLM bağımsız denetim şirketi yılda en az bir defa yapılacak koşuluyla personelini performans değerlendirmesine tabi tutar. Performans ve etik ilkelere ilişkin şirket beklentilerinin farkında olmasını sağlamak amacıyla, performans değerlendirme sonuçları personelle de paylaşılmaktadır.

Kalite güvence sisteminin gözden geçirilmesine ilişkin politika ve uygulamalar çerçevesinde; bağımsızlık ilkesine uyum, yapılan denetimlerde bütçelenen ve harcanan saatlerin karşılaştırılması, gerekli görüldüğü takdirde şirket içinden veya şirket dışından danışmanlık alınıp alınmadığı, yapılan denetimlerin Uluslararası Denetim Standartlarına ve KGK düzenlemelerine uygun yapılıp yapılmadığı konularında kontroller yapılır. Şirket, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin yerinde ve yeterli olduğuna ve etkin şekilde işlediğine dair makul güvence sağlayan izleme sürecini oluşturur. İzleme sürecine ilişkin sorumluluk, uygun deneyim ve yetkiye sahip yönetici veya yöneticiler arasından bir kişiye, denetimi yürüten veya denetim kalitesini gözden geçiren kişiler olmamasına dikkat edilerek verilir. İzleme süreci içerisinde yer alacak olan yönetici veya yöneticiler için, sorumlu denetçi olması, 20 yıllık mesleki tecrübeye sahip

olması KLM bağımsız denetim şirketi yönetim kurulunda yer alması ve daha önce herhangi bir mesleki cezaya muhatap olmaması vb. vasıflar aranmaktadır.

6.4. Uygulamanın Analizi

İşletmelerin sunmuş olduğu finansal tabloların ve bu tablolardaki bilgilerin doğru, dürüst ve gerçeğe uygun bilgiler sunup sunmadığı hususunda denetçiler tarafından oluşturulan denetim raporlarının güvenilirliği; temel olarak ulusal ve uluslararası meslek kuruluşlarının yayımlanmış olduğu standartlar ve yasal düzenlemelerin varlığının kabul edilerek bu doğrultuda hareket edilmesiyle sağlanabilmektedir. Bağımsız denetimin vazgeçilmez unsurlarından biri olarak bağımsızlığın, bir denetim faaliyetinin tüm aşamalarında ihmal edilmemesi ve yapılan çalışmaların bağımsızlık temeli üzerine inşa edilmesi gerekir.

Denetim firmalarının, denetçi bağımsızlığına yönelik etik ilkelere uyumu sağlama konusundaki uygulamalarının belirlenmesi amacıyla kurumsal bir denetim firması seçilerek uygulama yapılmıştır. Uygulamaya konu olan KLM bağımsız denetim şirketinin, denetim faaliyetine başlamadan önce, denetim faaliyetini yürütme aşamasında ve denetim raporlarını oluştururken izlemiş olduğu politika ve prosedürlerin nelerden oluştuğu açıklanmıştır. Denetçi ve denetim firmasının kendi içindeki iç süreçlerinin belli bir kalite düzeyinde, istenilen sonuçları sağlayacak ve bunu güvence altına alacak bir yapıda olması, yapılacak olan denetim faaliyetlerinin kaliteli bir sunuşla meydana gelmesini sağlayacaktır. Müşteri işletmeye ve işletme ile ilgili taraflara karşı sorumluluk gereği, bağımsız denetim şirketlerinin kalite kontrol sistemlerini kurup değişen koşullar ve düzenlemeler çerçevesinde güncel tutması gerekir.

KLM bağımsız denetim şirketinin oluşturmuş olduğu kalite kontrol sistemi incelenmiş ve bu sistem üzerinde şirketle ilgili tüm bilgiler değerlendirilmiştir. KLM, geniş bir müşteri potansiyeline sahiptir. Ayrıca dünya çapında bağımsız muhasebe ve denetim, vergi ve iş danışmanlarından oluşan denetim ağlarından birine üyedir. Bununla beraber uluslararası bir nitelik kazanarak şirketin itibarını yükseltmek hedeflenmiştir. Müşteri potansiyelinin çokluğu sebebiyle müşteri kaybetme korkusu yaşanmadığı ve rapor içeriklerine olası bir müdahalede müşteri işletmeye gerekli yaptırımların uygulandığı da ayrıca belirtilmiştir. KLM bağımsız denetim şirketi, kendi kalite kontrol sistemindeki politika ve prosedürleri yasal düzenlemelerin gerekliliği olarak da uygulamak zorunda olduklarını belirtmişlerdir.

KLM bağımsız denetim şirketinin, politika ve prosedürlerinin bir gereği olarak bağımsızlık ve etik ilkelerini her aşamada vurguladığı ve bu konudaki tüm önlemleri almaya çalıştığı gözlenmiştir. Ancak yapılan görüşmelerde, denetim personelinin belirtmiş olduğu önemli bir husus söz konusudur. Ülkemizde sayılı kurumsal işletmeler haricinde, müşteri işletmelerin kendi bünyelerinde iç denetim birimlerinin olmadığı, olsa bile, bağımsız denetim firmalarıyla bilgilerin paylaşılmadığı belirtilmiştir. Bu bağlamda ortaya çıkan bir diğer önemli husus da, müşteri işletmelerin büyük bir çoğunluğunun kendi finansal tablolarını oluşturamaması ve bu tabloları oluşturacak kalifiye elemanların bulunmamasıdır. Bu sebeple, bağımsız denetim şirketlerinin, çoğu zaman denetledikleri müşteri işletmelerin finansal tablolarını oluşturmak zorunda kaldıkları vurgulanmıştır. KLM bağımsız denetim şirketi kalite kontrol standartları doğrultusunda oluşturmuş oldukları politika ve prosedürleri birçok aşamada bağımsızlıktan ödün vermeden etik ilkeler çerçevesinde

yapmış olsalar bile, denetlemiş oldukları müşteri işletmenin finansal tablolarını kendilerinin oluşturması gibi bağımsızlık ve etik değerleri zedeleyici bir sorunla karşı karşıya oldukları, bu konuda daha fazla bilinçlendirme ve öneri geliştiremedikleri gözlenmiştir.

KLM bağımsız denetim şirketinin personel işe alımı ve personel eğitimine gereken önemi verdiği, güncel mevzuat bilgilendirmesi ve personelin sürekli kendilerini geliştirmeleri amacıyla haftalık zorunlu eğitim çalışmaları yaptığı belirtilmiştir. Diğer yandan, bilgi teknolojilerindeki gelişmeye paralel olarak bilgi işlem denetiminin hızla gelişmekte olduğu ve KLM bağımsız denetim şirketinde bilgi işlem denetim departmanının kurulma çalışmalarının devam ettiği bildirilmiştir. Denetim alanında bilgi işlem denetiminin zorunlu olmaya başladığı; ancak, ülkemiz şartlarında bu alanda kalifiye eleman bulma sıkıntısının yaşandığı vurgulanmıştır.

KLM bağımsız denetim şirketinin yaşamış olduğu eksikliklerin genellikle kalifiye eleman ihtiyacından kaynaklandığı gözlenmiştir. Özellikle mesleki ve teknolojik alanda yaşanan hızlı gelişmelere uyumda yaşanan sıkıntıların çözülmesine yönelik adımlar atılması gerekmektedir.

7. Sonuç ve Değerlendirme

Bağımsız denetim faaliyetlerinin yürütülmesi aşamalarında bağımsız denetçilerin mesleğin gereklerini yerine getirmeleri ve kamu çıkarının sağlanması için, bağımsızlığa ve mesleki etik ilkelere titizlikle uymaları gerekmektedir. Ulusal ve uluslararası meslek kuruluşları tarafından meslek mensuplarının uymaları gereken etik ilkeler belirlenmekte, meslek etiği ile ilgili çok sayıda akademik çalışmalar ve toplantılar yapılmaktadır. Ancak dünyada ve ülkemizde yaşanan muhasebe ve denetim alanındaki finansal skandallardan çıkarılan önemli sonuçlardan biride, ilgili düzenlemelerin her zaman tek başına yeterince etkili olmadığıdır. Yasal düzenlemelerin yanı sıra meslek mensuplarının sahip oldukları ahlaki değerlerin ve davranışların önemli olduğu; bu doğrultuda etik ilkelerin bir sorumluluk olarak benimsenmesinin gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Günümüzde her işletmenin kendini hızlı bir şekilde yenileyerek gelişen ekonomik koşullara uyum göstermesi gerekmektedir. Kaliteli, verimli, güvenilir ve etkin bir şekilde hareket etmek işletmeler açısından ne kadar önemli ise; bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştiren meslek mensuplarının da bu doğrultuda hareket etmeleri önem arz etmektedir. Ekonomik koşullarda denetim hizmetinin sonuçlarından yararlanan kesimlerin boyutu düşünüldüğünde, konunun önemi daha iyi anlaşılmaktadır. İşletmeyle ilgili karar vericiler açısından son derece önemli bir hizmet sunan bağımsız denetimde, yapılacak olan tüm faaliyetlerin bağımsızlıktan ödün vermeden ve etik ilkeler çerçevesinde yürütülmesi oluşabilecek sorunları engelleyici rol oynayacaktır.

Çalışmamızda ele alınan denetim şirketinin özellikle bağımsızlık ve etik ilkelerle ilgili yapmış olduğu çalışmalar incelenmiştir. Bu kapsamda, bir denetim şirketinin denetim faaliyetini yürütürken bağımsızlık ve etikle ilgili düzenlemeleri nasıl uyguladıkları ve bu doğrultudaki politika ve prosedürlerini nasıl belirledikleri anlaşılmaya çalışılmıştır.

KLM bağımsız denetim şirketi yetkilileri, kendi politika ve prosedürlerini oluşturarak bu doğrultuda hareket ettiklerini

belirtmişlerdir. Ancak bağımsız denetim şirketleri her ne kadar kendi politika ve prosedürleri çerçevesinde hareket etseler de, denetim alanındaki eksikliklerden kaynaklı olarak bazen bu çerçevenin dışına çıkılabilmektedir. Belirlenen eksikliklerin başında, denetim alanı açısından büyük önem taşıyan, denetlenen müşteri işletmelerin kendi bünyelerinde finansal raporlama standartlarına uygun finansal tablolarını oluşturabilecek bilgiye sahip kalifiye eleman eksikliği gelmektedir. Bu durum, finansal tabloların bağımsız denetçiler tarafından oluşturulduktan sonra denetim faaliyetinin yürütülmesi sakıncasını yaratmaktadır. Bağımsız denetçinin kendisinin oluşturmuş olduğu finansal tabloları tekrar kendisinin denetlemesi (kendi kendini denetleme) etik ilkeler açısından önemli bir sorundur. Bu sorunun ortadan kaldırılabilmesi için, denetim alanında faaliyet yürüten tüm meslek mensuplarının farkındalığını arttıracak çalışma ve düzenlemeler yapılması sağlanmalıdır.

Hızla değişen günümüz koşullarında teknolojik gelişmelere uyumun da hızlı olması gerekmektedir. Ancak denetim alanının ilişkili olduğu konularda gerçekleşen teknolojik yeniliklere uyum sağlanması noktasında sıkıntılar yaşandığı gözlenmektedir. Öte yandan, yaşanan değişimlere uyum sağlanmaya çalışılsa da, bu alanda meslek mensuplarının daha çok deneyim ve beceri sağlamaları gerekmektedir. Bu doğrultuda konuyla ilgili eğitimler yoğunlaştırılmalı ve devamlı hale getirilmelidir.

Görüldüğü gibi, gözlemlenen eksiklikler; bağımsız denetim firmalarının denetlemiş oldukları müşteri işletmelerin finansal tablolarını oluşturacak kalifiye eleman noksanlığı ve bağımsız denetim personelinin bilişim alandaki bilgi birikiminin yetersiz kalmasıdır.

Bağımsız denetim konusu, hem uluslararası hem de ulusal ölçekte uzun zamandır tartışılmakta ve çeşitli düzenlemelere konu olmaktadır. Ülkemizde bazı kurum ve kuruluşların (SPK, BDDK, EPDK, Hazine Müsteşarlığı ve meslek kuruluşları) kendi yetki ve sorumluluk alanlarında ayrı ayrı düzenlemelere gitmeleri sonucu yaşanan karmaşa, denetim alanındaki faaliyetlerin tek elde toplaması gerektiği düşüncesini oluşturmuştur. 2011 yılında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) kurulmasıyla muhasebe ve denetim alanında standart oluşturma yetkisi tek elde toplanmıştır.

Denetçi bağımsızlığı ve etik ilkeler arasında önemli ve ayrılmaz bir bağdan söz etmek mümkündür. Bağımsızlık nasıl denetimin temel taşlarından biri ise, etik ilkeler de bağımsızlığın temel unsurlarından biridir. Dolayısıyla bağımsızlığı etik ilkeler çerçevesinde ele almak, belirlenmiş ilkeler ve yasalar çerçevesinde hareket etmek denetçinin kendi insani ve ahlaki değerlerinden de beslenmektedir. Özünde etik değerleri sahiplenecek bir karaktere sahip olmayan kişi, her durumda etik ilkeler sapmalar gösterebilecek ve kendi çıkarlarını gözetebilecektir. Ancak bağımsızlığın etik ilkelerle sıkı sıkıya bağlı olduğu anlayışı çerçevesinde, bireysel çıkarlardan çok toplumsal çıkarlar gözetilerek olası bağımsızlık ve etik ihlallerinin önüne geçilmiş olur.

Bağımsızlık ve etik ilkelere yönelik yasal düzenlemeler ne kadar önemli ise; bunların uygulamaya yansıtılmasındaki titizlik, benimsenme düzeyi de o kadar önemlidir. Denetim alanında yapılan her düzenleme, uygulamada yaşanan eksikliklerin giderilmesini amaçlamaktadır. Her alanda olduğu gibi, denetim alanında da önemli olan, eksikliklerin zamanında fark edilerek iyileştirilmesidir. Bunun sağlanabilmesi ise,

denetim alanıyla ilgili tüm kurum ve kuruluşlarda mesleği icra edenlerin bu alanı sürekli iyileştirme düşüncesine sahip olmalarıyla ve farkındalık yaratmalarıyla mümkün olabilecektir.

Kaynaklar

AB (Avrupa Birliği) (2006), 2006/253/EC Sayılı Direktif, 17 Mayıs 2006, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/mevzuat/200643ec_ab_direktifi.pdf, (Son Erişim Tarihi: 26.05.2016).

Arslan, E. (2010), "Bağımsız Denetimde Rotasyon Karmaşası", *Mali Çözüm Dergisi*, 99, 201-228.

Aslanoğlu, S. ve Baskan, T. D. (2016), "Denetçilerin Bağımsızlığının Denetim Kalitesine Etkisi: BİST'te Yapılan Bir Uygulama", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 16(48), Nisan, 59-84.

BDDK (2007), Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurulu Üyeleri İle Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurumu Personelinin Uyacakları Mesleki Ve Etik İlkelere Dair Yönetmelik, Resmi Gazete, 02.02.2007, 26422.

Bilen, A. ve Yılmaz, Y. (2014), "Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etik İle İlgili Düzenlemeler", *Dicle Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(6), 57-72.

Çalışkan, A. (2006), "Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim", *Sayıştay Dergisi*, 63, Ekim-Aralık, 51-58.

Çiftci, Y. ve Çiftci, B. (2003), "Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği (Türkiye'deki Düzenlemeler Ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması)", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 3(10), Eylül, 79-96.

Daştan, A. (2001), Meslek Ahlakı Kuralları ve Muhasebe Mesleğindeki Yeri, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.

Dinç, Y. ve Cengiz, S. (2014), "Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği", *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5.1, 221-236.

Güredin, E. (1998), "Denetçinin Meslek Ahlakı Standartları ve Uygulamadan Örnekler", III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 30 Nisan-4 Mayıs 1997, İSMMM Yay., İstanbul.

Kandemir, C. ve Kandemir, Ş. (2012), "Enron Olayını Doğru Okumak-I: Bir Çözümleme Denemesi", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 37, Eylül, 103-124.

Karacan, S. (2014). Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Etiği, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.

KGK. (2012), Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Resmi Gazete, 26.12.2012, 28509.

KGK. (2015), Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/20150521-10-1-bagimsizdeneticilericinetikkurallar.pdf>, (Son Erişim Tarihi: 14.04.2016).

Kısakürek, M. ve Alpan, N. (2010), "Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde Bir Uygulama", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 47, Temmuz, 213-228.

Kızıl, C., Akman, V., Aras, S. ve Erzin, N. O. (2015), "Yalova İlinde İkamet Eden Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Etik Algısı", *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(1), 6-31.

Koçberber, S. (2008), “Dünyada Ve Türkiye’de Denetim Etiği”, Sayıştay Dergisi, 68, Ocak-Mart, 65-89.

Kutlu, H. A. (2008), Muhasebe Meslek Ahlakı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.

Maliye Bakanlığı, Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları, <http://www.idkk.gov.tr/sayfalar/mevzuat/ucuncul%20duzey%20mevzuat/kamuicdenetcilerimeslekahlakkurallari.aspx> (Son Erişim Tarihi: 12.04.2016).

Özçelik, H., Şenol, H., ve Aktürk, A. (2014), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açıları Ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 62, Nisan, 55-72.

Poyraz, H. (1996). Dil ve Ahlak, Vadi Yay., Ankara.

Selimoğlu, S. K. (2014), “Denetimin Genel Çerçevesi”, Muhasebe Denetimi, Editörler: Selimoğlu, S.K. ve Uzay, Ş., 4. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Solomon, R. (1984), Morality And The Good Life, Mc Graw-Hill, New York.

SPK (2006), Seri: X No:22 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”, Resmi Gazete, 12.06.2006, 26196 (Mükerrer).

Şenyiğit, Y. B. ve Zeytinolu, E. (2014), “Zorunlu Denetçi Rotasyonunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkileri: Literatür Araştırması”, İ.Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi, 77, Aralık, 79-98.

TÜRMOB (2014), Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı (E-Kitap), Türmob Yay. No.470, Ankara.

Uzay, Ş. (2004), “Türkiye’de Denetçi Bağımsızlığı”, I. Uluslararası Muhasebe Konferansı: Yakınsama Yolunda, 3-5 Kasım 2004, MÖDAV Yay., İstanbul, 435-485.

Yaşar, A. (2015), “Olumsuz Denetim Görüşü ve Bağımsız Denetçi Değişikliği Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul Sanayi Şirketleri Üzerine Bir Uygulama”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 65, Ocak, 81-96.

Yılandı, F. M., Yıldız, B., ve Kiracı, M. (2013). Muhasebe Denetimi, Detay Yayıncılık, Ankara.

Yıldız, G. (2010), “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 36, Ağustos-Aralık, 156-178.

Zencirkıran, S. (2015), “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Ulusal Düzeydeki Mevzuat İle İlişkisi”, Sayıştay Dergisi, 98, Temmuz-Eylül, 61-74.

660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Resmi Gazete, 02.11.2011, 28103.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Resmi Gazete, 14.02.2011, 27846.