

# BAĞIMSIZ DENETİM AÇISINDAN DENETÇİNİN MUHAKEME ÖZGÜRLÜĞÜ VE DENETİM SÜRECİNE ETKİSİ

## I-GİRİŞ

Denetim sürecinin başarılı olması denetçinin muhakeme özgürlüğünü bağımsız olarak kullanımını ve objektif kurallara bağlanmasını gerekli kılmaktadır.

Bağımsız denetim çalışmalarında yaklaşık 10 yıldır eğitimlere rağmen KGK eleştiri ve bulguları aynen devam etmektedir. Denetim süreçlerinde başarılı olup olmadığımızın taraflarca sorgulanması ve yanıtlanması gereklidir. Yanıt sırasında yukarıdaki varsayımın önemini vurgulamak gereklidir.

Platformun bu toplantısında var olan bu somut gerçekten hareket ederek konu bağımsız denetim açısından ele alınmakta ve en sonunda soruna yararlı olabilecek öneri ve değerlendirmeler aktarılmaktadır.

Bilindiği üzere denetim, yönetim sürecinin etkinliğini ölçme ve değerlendirme işlemi şeklinde tanımlanabilir. Yönetimin kendini revize etmesine ve daha etkin çalışmasına yardımcı olur ve böylece sınırlı kaynakları en verimli şekilde kullanan yönetim süreçleri ortaya çıkabilir.

Denetim finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dâhil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacı ile yapılır.

Denetim, kullanıcılara denetim konusunun denetim kıstasına uyumuyla ilgili makul veya sınırlı güvence sağlar. Sınırlı güvence sağlayacağı ilgili mevzuatında veya denetim sözleşmesinde açıkça belirtilmemiş ise denetim makul güvence verecek şekilde gerçekleştirilir. Makul ve sınırlı güvence seviyesinin gerektirdiği denetimin kapsamı Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde belirlenir.

Denetim; denetimin konusu hakkında, mesleki etik ilkelere bağlı kalmak ve mesleki şüphecilik içinde bulunmak suretiyle, Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmasını, bu kanıtlara dayandırılarak bir görüş oluşturulmasını ve görüşün raporlanmasını kapsar.

## II- MESLEKİ MUHAKEME

Bilindiği üzere Bağımsız Denetim standardı 200, finansal tabloların bağımsız denetimlerinin Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak

yürütülmesi sırasında bağımsız denetçiye düşen genel sorumlulukları düzenlemektedir. Bu standardın 16'ncı paragrafında ise denetçinin, finansal tabloların denetiminin planlanması ve yürütülmesinde mesleki muhakemesini kullanacağı ifade edilmiş ve A-26 ve A-30 paragraflarında buna ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Bir denetimin doğru bir şekilde yürütülmesi için mesleki muhakeme şarttır. Mesleki muhakemenin denetim boyunca kullanılması ve uygun bir biçimde belgelenmesi gerekir.

Mesleki muhakeme özellikle aşağıdaki hususlara ilişkin karar alınmasında gereklidir:

- Önemlilik ve denetim riski,
- BDS hükümlerinin yerine getirilmesi ve denetim kanıtı toplanması için uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı,
- Yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanıp toplanmadığının ve BDS'lerin amaçlarına ve dolayısıyla denetçinin genel amaçlarına ulaşmak için daha fazla denetim kanıtı toplamaya ihtiyaç olup olmadığının değerlendirilmesi,
- Finansal raporlama çerçevesinin uygulanmasında işletme yönetimi tarafından yapılan muhakemelerin değerlendirilmesi,
- Elde edilen denetim kanıtına dayanarak sonuçlara ulaşılması (örneğin, finansal tabloların hazırlanmasında yönetim tarafından yapılan tahminlerin makul olup olmadığının değerlendirilmesi).

Mesleki muhakemenin denetim boyunca kullanılması ve uygun bir biçimde belgelendirilmesi gerekir. Bu çerçevede denetçinin çalışma kâğıtlarını, denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususlarla ilgili sonuçlara ulaşırken vardığı önemli mesleki yargıları, söz konusu denetimle hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin anlayabilmesine olanak sağlayacak şekilde hazırlaması gerekir. Mesleki muhakeme, denetime ilişkin durum ve gerçeklerle veya yeterli ve uygun denetim kanıtıyla desteklenmeyen kararların gerekçesi olarak kullanılamaz.

Mesleki muhakeme, varılan yargının denetim ve muhasebe ilkelerinin yetkin bir şekilde uygulanmış olduğunu yansıtıp yansıtmadığı ve denetçi raporu tarihine kadar denetçi tarafından bilinen durum ve gerçekler ışığında uygun olup olmadığı ve tutarlı olup olmadığı, esas alınarak icra edilebilir.

Diğer yandan mesleki muhakemenin yapılabilmesi için mesleki şüphecilik içinde kanıtların toplanması gerekir. Kanıtların yeterli olup olmadığı ve denetimde bir risk olup olmadığı mesleki şüphecilik içinde araştırılır.

Mesleki şüphecilik 15 inci paragrafta, finansal tabloların önemli ölçüde yanlışlık içermesine sebep olan şartların bulunabileceğini kabul ederek, denetimin mesleki şüphecilik içinde planlanması ve yürütülmesi şeklinde tanımlanmaktadır. Diğer yandan 17 nci paragrafta denetçinin makul güvence sağlamak için denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesini hüküm altına almaktadır. Bu kanıtlar denetçinin, görüşüne dayanak oluşturacak makul sonuçlara ulaşmasını sağlamaktadır.

Herhangi bir kanıt toplamadan mesleki muhakeme oluşturmak mümkün bulunmamaktadır. Denetçi denetimin niteliğine göre en uygun kanıtı kullanma serbestliğine sahip bulunmaktadır. Hangi kanıtın kullanılacağı denetçinin mesleki muhakemesine bağlıdır.

### **III- DEĞERLENDİRME VE SONUÇ**

Bağımsız denetim zorunlu olduğu ve buna karşın tam tasdik denetimi zorunlu olmadığı halde tam tasdik denetiminin bağımsız denetimin ortalama üç katı olduğu bilinmektedir. Bu sonucun tam tasdik denetiminin firmalara nezdinde memnuniyet verici olmasından kaynaklanmaktadır. Bu, bağımsız denetimde bir sorun olduğunu ortaya koymaktadır.

Denetçinin muhakeme özgürlüğü denetçi bağımsızlığı ile doğrudan ilgilidir. Denetçi bağımsızlığı meslek mevzuatında yer alan disiplin hukuku ve gerekirse yargı önünde kendini kanıtlama hakkını kullanmasını gerektirir. Disiplin hukuku bu süreçte önem kazanmaktadır.

Disiplin hükümleri uyarınca mesleği kendi bakış açısıyla bilen ve kendi oylarıyla seçtiği üyelerden oluşan heyet önünde savunma hakkına sahip olması denetçiyi bağımsız kılan en önemli faktörlerden birisidir.

Ancak uygulamada KGK denetimlerinde bulgulara karşı verilen cevaplar doğal olarak eğer çok teknik bariz bir hata yoksa yorum farkı olsa dahi kabul görmemektedir. Savunma için yargı yolu açık olmakla birlikte konu uzmanlık gerektirmesi nedeniyle ihtilaf çözümünde yetkili mahkeme vergi mahkemesi veya kurulması halinde finans mahkemesi olmalıdır.

İdare mahkemesinde denetçinin kendini ve meslek mevzuatını anlatması çok zordur. Bilirkişi incelemesi mahkemenin takdirinde olup denetçinin hukuk arayışında yetersiz kalmaktadır. Kısaca bağımsızlık mutlaka meslek içi savunma mekanizmasını gerekli kılmaktadır. Buradan hareketle KGK yaptırım süreçlerinde meslek hukuku işletilmelidir.

Buna karşı KGK mesleğe giriş-çıkış ve cezalandırma yetkisi ile benzerleri arasında dünyada nerede ise tek kurumdur. Aslında bu anlayış 3568 sayılı Yasanın SPK mevzuatından sonra yayınlanması ile oluşmuştur. Sonrasında ise BDDK, EPDK ve en son KGK sadece yapılacak işi tarif etmek ve denetlemek yerine denetçinin meslek hukuku yerini alan uygulamalar ve yaptırımlar getirmiştir.

Oysa meslek kanunu ve ceza disiplin hukuku uygulanmalıdır. Meslek kanununun anlamı budur. Denetim sonuçları TÜRMOB'a aktarılıp gerekli disiplin soruşturulması sonunda verilecek karara göre yaptırım uygulanmalıdır.

Ayrıca denetimlerde denetçiye denetime hazırlanma süresi tanınmalıdır. Son iki üç gün içinde denetlenecek firmayı açıklamak uygun bir usul değildir. Vergi inceleme süreçleri örnek alınması halinde uygulama rahatlayacaktır. Aksi durumun denetçinin kendini açıklama hakkı üzerinde baskı yaratmakta olduğu söylenebilir.

Bağımsızlığın bir diğer yönü asgari mesleki ücret tarifesi veya asgari çalışma saati belirlenmesidir. Denetim mesleğinin kamu görevi olması vurgusu meslek tarifesinin KGK tarafından yayınlanması ile daha da kuvvetlenmiş olacaktır. Yönetmelikte yer alan bu yöndeki yetki çok önemlidir ve kullanılması önerilmektedir.

Finansal tabloları veya sunumları mevzuata göre eksik yapan işletmeler içinde sorumluluk olmalıdır. TTK maddeleri uygulanmalıdır. Bağımsız Denetimde ceza sistemi “Finansal Tabloların Yanıltıcı Olması” halinde geçerli olmalıdır. Bu bakış açısı sistemi rahatlatıcı etkisi yapabilir. Tıpkı (GİB ve Vergi Müfettişi İnceleme Raporu gibi) bu hususun üzerinde durulmalıdır.

Kanıt toplama tekniklerini serbestçe kullanması tavsiye edilen denetçinin hangi hesap kalemi için hangi kanıtı toplaması gerektiğini ve sorumluluğunun ne zaman başlayıp bittiğini bilmesi ve uzun emeklerle elde ettiği mesleğini güven içinde yapması için Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından örnek çalışma dosyası hazırlanmalı ve meslek ölçülebilir hale (metrik ölçülerde) gelmelidir.

Bağımsız Denetim Standartları ve Finansal Raporlama Standartları uygulamaları “Bağımsız Denetçilik” mesleği hukuk güvenliği içinde yapan meslek mensupları ile daha ileri seviyelere taşınabilir. Bu hususta TÜRMOB ve 3568 sayılı yasanın disiplin süreçlerinin çalıştırılması önerilmektedir. Disiplin hukuku Bağımsız Denetim ve Kalite Yönetim Sistemi uygulaması için kendilerinden yeni görevler beklenen meslek mensupları için önemli bir gelişme olacaktır.

Bu kapsamda kaliteyi arttırmak ve rekabeti normalleştirmek adına Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 32. maddesinde KGK’ya verilen yetkinin kullanılması beklenmektedir. İşletme büyüklüğüne göre asgari çalışma saati ve saat ücretinin belirlenmesi mümkündür.

İlgili maddeye göre «Denetim hizmetleri için kurum tarafından ilgili yıl için ücret tarifeleri belirlenebilir.» Bunun yapılması kaliteli bir denetim için kaynak oluşturmaya ve yeni kuşakların mesleğe ilgisini arttırmaya yardımcı olacaktır.