

DENETÇİNİN MUHAKEME ÖZGÜRLÜĞÜ VE

DENETİM SÜRECİNE ETKİSİ

İSTANBUL Y.M.M. ODASI

11 MART 2026

Sunan: Dr. Ercan İsmail ÜNAL

Yeminli Mali Müşavir



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 mıyız bu sorunun taraflarca yanıtlanması gereklidir. Yanıt sırasında yukarıdaki varsayımın önemini vurgulamak gereklidir.

Bu sunumda, var olan bu somut gerçekten hareket ederek konu bağımsız denetim açısından ele alınmakta ve en sonunda soruna yararlı olabilecek öneriler ile tamamlanmaktadır.

Dr. Ymm Ercan İsmail Ünal

TÜRK DİL KURUMU TANIMLARI

Muhakeme

Usa vurma (akıl yürütme), hüküm verme ve bir durum karşısında sorun çözmek için çıkar yol olarak tanımlanmıştır.

Muhakeme Etmek

Bir konu hakkında iyice düşünerek detaylı bir inceleme yaparak karar verme olarak tanımlanmıştır.

Özgürlük

Herhangi bir koşulla sınırlanmama yada zorlamaya veya kısıtlamaya bağlı olmaksızın düşünme ve davranma olarak tanımlanmıştır, insanın her türlü dış etkiden bağımsız olarak kendi istencine ve düşüncesine göre karar vermesi durumudur.

Muhakeme Yeteneği

Bilgi ve verileri değerlendirmek ve bu suretle doğru ve mantıklı sonuca ulaşabilme becerisidir. Kişinin bilgisi, birikimi, deneyimi ve akıl yürütme yetisine bağlı olarak gelişmektedir.

BDS 200 MESLEKİ MUHAKEME TANIMLARI

Mesleki muhakeme 200 No.lu standardın 16. maddesinde belirtilmiş olup A26-A-30 paragrafları arasında açıklanmaya çalışılmıştır. Beraberinde mesleki şüphecilik, yeterli ve uygun denetim kanıtı ve denetim riskini tanımlayan 15 ve 17'nci bölümdeki açıklamalar ile tanımlanmaktadır.

Diğer bir deyişle mesleki muhakeme kullanarak, mesleki şüphecilik içinde kanıtları toplamak, gerekli incelemeleri yapmak, kanıtın yeterli ve uygun olup olmadığını muhakeme etmek ve denetim riskine karşılık vermek nihayetinde görüş oluşturmak süreçleri mesleki muhakeme kavramının içine girmektedir.

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

Mesleki muhakeme standardın A30 açıklama bölümünde yer aldığı şekliyle aşağıdaki gibi belirtilmiştir.

A30. Mesleki muhakemenin denetim boyunca kullanılması ve uygun bir biçimde belgelendirilmesi gerekir. Bu çerçevede denetçinin çalışma kağıtlarını, 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 kullanılmaz.

Mesleki Şüphencilik

15. Denetçi finansal tabloların önemli ölçüde yanlışlık içermesine sebep olan şartların bulunabileceğini kabul ederek, denetimi mesleki şüphencilik içinde planlar ve yürütür.

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı ve Denetim Riski

17. Denetçi makul güvence sağlamak için denetim riskini kabul edebilir düşük bir seviyeye indirmek amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder. Bu kanıtlar denetçinin, görüşüne dayanak oluşturulacak makul sonuçlara ulaşmasını sağlar.

DENETİM: “Yönetim sürecinin etkinliğini ölçme ve değerlendirme işlemidir”.

DENETİM: “Süreç denetimi ve sonuç denetimi olarak sınıflanmaktadır.”

DENETİM: “Yönetimin bir fonksiyonudur”.

Bu fonksiyon iç ve dış denetçiler aracılığı ile sağlanmaktadır.

DENETİM’ de AMAÇ: “Yönetimin kendini revize etmesine ve daha etkin çalışmasına yardımcı olmaktır”.

SONUÇ: “Böylece sınırlı kaynakları en verimli şekilde kullanan yönetim süreçleri ortaya çıkabilir”.

DENETİMİN İŞLEVİ

SINIRLI KAYNAKLAR

MAL VE HİZMET ÜRETİMİ →

SONSUZ İHTİYAÇLAR

ÜRETİM SÜRECİ

İŞLETMELERCE YÖNETİLİR →

ÜRÜN/ÇIKTI

ÜRÜN / ÇIKTI

VERİMLİ VE UYGUN MU? →
KURALLAR VE ÖLÇÜTLER

DENETİM BUNU ÖLÇME YÖNTEMİDİR

DENETİMİN BULGU
VE ÖNERİLERİ

DAHA VERİMLİ MAL VE HİZMET →
ÜRETİMİ SAĞLAMAK

İHTİYAÇLARIN DAHA SAĞLIKLI
GİDERİLMESİ

DAHA ÇOK İHTİYAÇ KARŞILANABİLİR
(SOSYAL REFAH VE ADALET)

BU SAYEDE →

SINIRLI KAYNAKLAR EN ÜST
SEVİYEDE VE VERİMLİ KULLANILMIŞ
OLUR

DENETİMİN AMACI VE KAPSAMI

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

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

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

FİNANSAL TABLOLARIN DENETİMİ

Denetimin amacı, hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır. Bu amaca, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır.

BDS'ler, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda denetçinin, vereceği görüşe dayanak oluşturacak makul bir güvence elde etmesini zorunlu kılar. Makul güvence yüksek bir güvence seviyesidir. Makul güvence mutlak bir güvence seviyesi değildir.

Denetim çalışmaları sırasında özellikle vergi tasdiklerinde VUK ve Vergi Kanunlarının '**Kural Bazlı**' düzenlemeleri dikkate alınmıştır. 6102 sayılı yasa sonrasında KGK düzenlemeleri ile getirilen (TFRS,BOBİ-FRS) raporlama standartları ise '**İlke Bazlıdır**'. Yine ilke bazlı BDS ve TDS'ler ile bu standartlara göre oluşan tablolar denetlenmektedir.

Aşağıda tablo şeklinde MSUGT ve TMS ile TDS'ler benzerlikleri ile belirtilemeye çalışılmaktadır. 3568 sayılı yasadan yetki almış 'Bağımsız Denetçi' olabilme şartlarını sağlamış meslek mensupları '**Değerleme veya Ölçüm Düzenlemeleri Farklı İki Ayrı Model**' de üretilen finansal tablolar üzerinde mesleklerini sürdürmektedir. İki ayrı finansal tablo modelinin en önemli farkı budur.

FİNANSAL RAPORLAMA VE BAĞIMSIZ DENETİM ÇALIŞMASI

FİNANSAL RAPORLAMA STAND.

- 1- TMS=IAS=UFRS=IFRS=TFRS (ÇEVİRİ)
- 2- BOBİ - FRS
- 3- KÜMİ - TFRS (16.01.2023/32075 1.Mük. R.G.)

≡ MSUGT



VERGİ MEVZUATI

BAĞIMSIZ DENETİM STAND.

↓
BD YÖNETMELİĞİ

↓
KKS 1-KYS 1-KYS 2-(ÇEVİRİ)
(16.01.2023/32075 1.Mük. R.G.)

↓
BD STANDARTLARI (ÇEVİRİ)
=TDS=UDS
ETİK HÜKÜMLER (ÇEVİRİ)

≡ ÇALIŞMA USUL VE ESASLARI
YMM TASDİK YÖNETMELİĞİ

STANDARTLARA GENEL BAKIŞ

RAPORLAMA STANDARDI

IFRS / IAS / UFRS / TFRS / TMS →

SME's IFRS / KOBİ TFRS →

DENETİM STANDARDI

ISA's / BDS / UDS / TDS

ISA's For SME's KOBİ BDS

TÜRKİYE'DE UYGULAMA

RAPORLAMA STANDARDI

TFRS (TAM SET) →

BOBİ FRS →

KÜMİ – FRS →

DENETİM STANDARDI

BDS / TDS

BDS / TDS

?

- ★ HILDE BLOMME – (Deputy CEO Accountancy Europe)
Evolution Of Sme Audit In Europe From The
Perspective Of Legislation And Auditing Standards
- ★ MONICA FOERSTER – (Chair, IFAC SMP Committee)
IFAC's *Guide to Using International Standards on Auditing in the
Audits of Small- and Medium-Sized Entities.*

TÜRKİYE’DE DENETİM

Ülkemizde Bağımsız Denetim Standartları ve Finansal Raporlama Standartları Türk Ticaret Kanunu 88. maddesi uyarınca KGK “Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu” tarafından yayınlanmakta, yürütülmekte ve denetlenmektedir. Türk Ticaret Kanunu söz konusu düzenlemelerin “Uluslararası Standartlar ile Uyumlu” olarak yayınlanması ve denetlenmesi görevini KGK’ ya vermiştir.

Esasen 1998 yılından bu yana Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğ düzenlemeleri ile Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları (ISA’s) ve Uluslararası Muhasebe standartları (IAS) kapsamında Türkiye’de “Bağımsız Denetim” uygulaması devam etmiştir.

660 sayılı KHK sonrası KGK tarafından standart ilkeler IFRS (eski adıyla IAS) Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarından çeviri suretiyle mevzuata kazandırılmış ve eş zamanlı olarak (ISA’s) Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Denetim Standartları (TDS) olarak dilimize çevrilmiştir.

Kamu Gözetimi ve Muhasebe Denetim Standartları Kurumu 660 sayılı KHK'nın 26'ncı maddesinde belirtilen yetkisini kullanarak düzenlemeler yapmaktadır. Söz konusu yetki Türk Ticaret Kanunu 88. Maddesinde yer almaktadır. Bu yetkinin kullanım şekli ile Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Denetim Standartları yayınlanmış bulunmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartlarını sadece KGK'nin yayınlama hakkı vardır. Ancak bu görev uluslararası standart ile uyumlu olacak şekilde yayınlamak suretiyle yerine getirilmektedir. Bu nedenle KGK, IFRS (TFRS) ve TMS (IAS) ilke standartlarını çevirerek dilimize kazandırmış ve yayınlamıştır.

Uluslararası alanda uygulanan KOBİ-TFRS (IFRS for SME's) ülkemizde yayınlamıştır fakat uygulamaya geçmemiş ve yerine KGK tarafından BOBİ FRS uygulanmaya koyulmuştur. Belirlenen ciro, aktif toplamı ve çalışan sayısı kıstaslarının ikisini iki yıl üst üste aşan Anonim ve Limited şirketlerin bu standartta belirtilen ilkelere göre finansal tablolarını hazırlamaları zorunludur. İsteğe bağlı olarak seçim her zaman mümkün kılınmıştır.

Türkiye Denetim Standartları (TDS): 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca yürürlüğe konulan, bilgi sistemleri ile sürdürülebilirlik denetimi dahil olmak üzere bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik kalite yönetim ve denetim standartları ile nu alana ilişkin diğer düzenlemeleri,

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS): Kurum tarafından yayımlanan Türkiye Finansal Raporlama Standardı ile Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardını ve farklı işletme büyüklükleri, sektörler ve kar amacı gütmeyen kuruluşlar için kurum tarafından belirlenen standartları ve bunlarla ilişkili diğer düzenlemeleri,

Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS): Kurum tarafından Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları adıyla yayımlanan standartları.

660 sayılı KHK, KGK'nın görev ve yetkileri sonrası tanımlar maddesinde "Türkiye Denetim Standardı" tanımını Kurul tarafından onaylanarak Türkiye Denetim Standardı adıyla yayımlanan uluslararası standartlarla uyumlu denetim standartları olarak düzenlenmiştir. Görüldüğü üzere "uluslararası uyum" denetim standartları içinde geçerlidir. Bu amaçla KGK, IFAC tarafından yayımlanan KKS 1, KYS 1, KYS 2, BDS ve Etik Hükümleri çeviri suretiyle mevzuata kazandırmış bulunmaktadır.

Ancak bu noktada BDS ve Kobi BDS kavramları üzerinde durulması gerekmektedir. Uluslararası uygulamada çoğunlukla BDS veya TDS'ler sadece halka açık işletmelerin veya TFRS/IFRS uygulayan şirketlerin denetiminde uygulanmaktadır.

IFAC metinleri içerisinde yer alan ISA's for SME's küçük ve orta boy işletmeler bağımsız denetim standartları veya KOBİ-BDS Türkiye'de uygulama alanı bulamamıştır.

Gelinen son noktada KGK (DAKİ BDS) kısa tanımını kullanarak **daha az karmaşık işletmelerin finansal tablolarının denetimi için bağımsız denetim standardı** adı altında DAKİ BDS 'leri kamu oyu görüşüne açmıştır. Yakın zamanda uygulamaya geçmesi beklenilmektedir. Dış dünyada uzun yıllardan beri var olan bu standardın ülkemize kazandırılması yararlı olacaktır.

ÖNERİLER

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 itilaf çözümünde yetkili mahkeme vergi mahkemesi veya kurulması halinde finans mahkemesi olmalıdır.

- İdare mahkemesinde denetçinin kendine 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 karar 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 dahada kuvvetlenmiş olacaktır. Yönetmelikte yer alan bu yöndeki yetki çok önemlidir ve kullanılması önerilmektedir.

- ▶ Finansal tabloları veya sunumları mevzuata göre eksik yapan işletmeler için de 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.

YANILTICI FİNANSAL TABLO YAPTIRIM SÜRECİ

GİB

TTK

Düzenleme Görevi

Denetlenen İşletme

Denetlenen İşletme

Hatalı Finansal
Tablo Düzenleme

Usulsüzlük (Tek sayma)
Vergi Zıya Cezası

Md. 562 İdari ve Adli Para
Cezası 562/15 (Bir idari para cezası sayma)

Hileli Finansal
Tablo Düzenleme

3 kat Vergi Zıya Cezası
ve Hapis Cezası

İdari ve Adli Para Cezası
İlaveten Hapis Cezası

Düzenleyen İçin
Yaptırım

Düzenleyen İşletmeye
Ceza Kesiliyor

Uygulama Bulunmuyor
Md. 562 ?

Bağımsız Denetçi
3568 Meslek Mensubu

Vergi İncelemesi İle
Başlayan Disiplin Süreci
Odalar ve TÜRMOB
Kararı - YARGI

KGK İncelemesi ve KGK Kararı
ile İdari PC ve Meslekten Alı Koyma
- YARGI

KGK faaliyet raporlarında eksiklik bulguları aynen devam etmektedir. TFRS uygulaması dışındaki şirketlerde karmaşık BDS'ler yerine daha kolay KOBİ-BDS uygulanması bu kapsamda ifade edilmiş ve uluslararası standartlara uyum açısından konunun ele alınması gereği vurgulanmıştır.

Ayrıca ceza verme şeklinin finansal tabloların yanıtılma derecesine göre olması önerilmektedir. KGK tarafından hangi hesabın hangi teknikle ve nasıl denetlenmesi gerektiğini gösteren örnek çalışma dosyası yayınlanmasının yararlı olacaktır. Bağımsız Denetim mesleğinde “Denetçinin Takdir Hakkı” veya muhakeme özgürlüğü kavramının işlevsel hale gelmesi bakımından diğer bir öneri ise idari para cezası uygulamasıdır.

Kabahatler Kanunu kapsamında uygulanan idari para cezalarında usul hatalarının tek sayılması yönünde imkan veren TTK madde (562/15) uygulanabilir ve hataları düzeltmesi için zaman tanınması ve tekrarı halinde yaptırım uygulanması öneriler arasında sayılabilir.

Varsayım ile ceza uygulamak sistemi zorlamaktadır, KGK'nın başarısı ve Bağımsız Denetim hizmetinden tüm tarafların memnuniyeti için kaldırılan 660 sayılı KHK'nın 25.maddesinin 5. fıkrası tekraren mevzuata geri getirilmeli ve uygulanması sağlanmalıdır.

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

Bağımsız Denetim Standartları ve Finansal Raporlama Standartları uygulamaları” Bağımsız Denetçilik “mesleğini 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 BDY 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.

Katılımınız için teşekkür ederiz.
Dr. YMM. Ercan İsmail ÜNAL

Slaytları Hazırlayan: Metin ERYÜKSEL

