

# BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMASI VE SORUNLARI

## I. GİRİŞ

Bu yazımızda özellikle bağımsız denetim standartları uygulaması ve bağımsız denetimde karşılaşılan sorunlar konusunda görüşler aktarılacaktır.

Bilindiği gibi bağımsız denetim Türkiye'de 1988 yılından beri yapıla gelmektedir. Sermaye Piyasası Kurulunun oluşturulması ile birlikte bağımsız denetim uygulamaları 1988 yılında çıkan SPK Tebliği çerçevesinde başlamış bulunmaktadır. O günden bu yana da o günkü standartlar Türkçeye çevirmek suretiyle uygulanmaya başlandı. Bugün adını KAYİK dediğimiz kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar öteden beri bağımsız denetime tabi olan EPDK gibi kuruluşların zaten bağımsız denetimleri vardı. 6102 sayılı TTK ile KAYİK harici kuruluşlar da belirli büyüklükte aktif, net satış hâsılatı ve çalışan sayısı, bu üç şarttan ikisini aşan firmaların bağımsız denetim kapsamına alınması öngörülmüş olup ve bu uygulama devam etmektedir. Bu uygulamada bağımsız denetim çalışmalarında büyük kültürü bulunan ve öteden beri Türkiye'de yapıldığını belirtmek gerekir. Ama gelinen nokta itibarıyla bakıldığı zaman, özellikle KAYİK hariç diye baktığımız zaman firmalara, bağımsız denetim şirketlerine KGK'nın incelemesi sonucunda  $\frac{3}{4}$  oranında şirketlerin yaptırma tabi tutulduklarını görmekteyiz. Yani KGK mevzuatının uygulanmasında sorun olduğu ortaya çıkıyor.

Sorun nerede ve nasıl aşılabılır. Bunların yanıtlarını aramaya çalışılacak

### 1. Genel olarak bağımsız denetim

Özellikle bağımsız denetimin tanımıyla konuyu açıklamaya başlamak gerekir. Özellikle bağımsız denetimin tanımındaki kavramlar üzerinde durulmalı. Üretilen finansal tabloların TFRS veya BOBİ-FRS'ye uygun sunumu denetlenmektedir. Amaç yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtını toplayarak makul güvence sağlayacak şekilde bir denetim görüşü ortaya koymaktır. Ulaşabilen her türlü defter, kayıt, bilgi ve kişilerden alınacak beyanlar kanıt kapsamına girmektedir. Mutlaka bir görüş oluşturulmalıdır. Görüş oluştururken de TFRS veya BOBİ-FRS ye göre oluşturulan tabloların Bağımsız Denetim Standartlarında (BDS) yer alan usul ve esaslara uyararak ve etik ilkeleri de göz önünde bulundurarak denetim yapılır. Makul güvence sağlanması amaçtır. Mutlak güvence söz konusu değildir.

Çalışmalarda adı standart olan 2 mevzuat çıkmaktadır. Bağımsız denetimde ortaya çıkan standartlar biri Finansal Raporlama Standartları kavramı, ikincisi de Bağımsız Denetim Standartları kavramı.

Finansal Raporlama Standartlarını VUK hükümleri, vergi mevzuatı hükümleri ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği hükümlerine benzetebiliriz. Finansal raporlamanın nasıl yapılacağı ve bilançodaki kıymetlerin yer alması gereken değerleri anlatması bakımından önemlidir. Bunlar TMS, UMS ile aynı kavramlardır. Esasen Türk Ticaret Kanunu da uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olmasını öngörmüştür. Bu nedenle de TFRS ve UFRS ler çeviri metinlerdir. BOBİ FRS ise bizim ihdas ettiğimiz bir mevzuattır. 2010 yılında KOBİ TFRS yayınlandı, bu da uluslararası bir standart olup mevzuata girmekle beraber uygulama şansı bulmadı. KOBİ TFRS yerine 2018 de BOBİ FRS ihdas edildi. BOBİ FRS, KOBİ TFRS ile TFRS arasında bulunmaktadır. Bilançodaki kalemlerin hangi değerle taşınacağını anlatmaktadır. Denetimde TFRS veya BOBİ-FRS ler değişikliğe uğratılmadan kullanılma durumundadır.

Bağımsız denetim standartları ise Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları ile YMM Tasdik Yönetmeliğine göre tasdik yapılmaktadır. Esasen Bağımsız Denetim Standartları için bağımsız denetimin yapılması için uyulması gereken usul ve esaslar denilmesi mümkündür. Bu standartlar da çeviridir. Bağımsız denetim çalışmalarında Bağımsız Denetim Yönetmeliği ve Kalite

Kontrol Standartları bulunmaktadır (KKS 1), bundan sonra da Uluslararası Denetim Standartları ve Türkiye Denetim Standartları (TDS) gelmektedir.

## 2. Denetim elemanlarının bağımsız denetimde eksiklikleri

6 kanıt toplama yöntemi olduğu söylenebilir. Bunlar, tetkik, gözlem, dış teyit, yeniden hesaplama, analitik prosedürler, sorgulama olarak sayılabilir. Esasen bu kanıt türlerini 3568 sayılı mesleki kanun hükümleri içinde de bulmak mümkündür.

Bu yöntemlerden biri veya birkaçını birlikte kullanmak tamamen denetim elemanının mesleki şüphecilik içinde toplayacağı kanıtları ve mesleki muhakemesini kullanarak yorumlarına göre kullanacağı yöntemler olur.

Kamu Gözetim Kurulunun 2016-2018 yılları içinde incelenen mükellefler ile ilgili dosyasına baktığımızda 2017 yılında % 83 oranında halka açık şirketlerin, yani KAYİK kapsamında şirketlerin denetlendiği, bağımsız denetçilerin "hile" yönünden % 72 oranında sorumluluklarını yerine getirmedikleri görülmektedir. "Önemli yanlışlık" yönünden % 64, "risk olarak değerlendirilecek hususlara karşı yapılacak işlemler" bakımından % 60, "ilişkili taraflar" ile ilgili % 50 oranında sorumluluklarını yerine getirmedikleri anlaşılmakta ve bu şekilde tablo devam etmektedir. Belirtildiği gibi bunlar öteden beri bağımsız denetimi yapılan KAYİK lerin dosyalarında bulunan eksiklikler. 2018 yılına gelindiğinde ise bağımsız denetçilerin hileye ilişkin sorumluluklarındaki eksiklik oranı % 72 den 38 e inmiş, önemli yanlışlık riskleri 64 ten 29 a inmiş, risk olarak değerlendirilmiş hususlarda sorumluluk 9 ncü sıraya yani % 26 ya iniyor. Dolayısıyla burada bağımsız denetim tecrübesi olmayan, bağımsız denetimle yeni tanışan şirketlerin hazırlamış olduğu finansal tablolar ki çoğunlukla tam tasdik vardır ve sağlıklı bir mali müşavir hizmeti vardır, buradaki bulgular değişiyor. 2017 deki rakamlar ile 2017 ve 2018 deki rakamlar yeminli mali müşaviri olan ve sağlıklı bir şekilde muhasebe sistemi uygulama tebliğini uygulayan işletmelerin, öteden beri bağımsız denetim gözüyle, KGK gözüyle bakıldığı zaman daha tatmin edici bir sonuçla karşılaşıldığı görülmektedir.

## 3. Bağımsız denetimin planlanması

Bağımsız denetimde önce denetimin planlamasını yapmak zorunluluğu vardır. Denetim yetkili kişiler tarafından, bir sözleşmeye dayanılarak ve mutlaka kalite güvencesi ile desteklenmelidir. Burada bağımsız denetçinin genel kurul sonrasında atanması, atandıktan sonra da bağımsızlıkla ilgili bir taahhütname vermesi ve bağımsız denetçinin tescil ve ilanı gerekir. Kalite Kontrol Standartları gereğince mutlaka denetim ekibinde yer alan herkesin özel ve genel bağımsızlık taahhütnamesi vermesi gerekir.

Denetim ekibinde yer alan kişilerin sürekli eğitim yükümlülüğünü tamamlamış olması gerekiyor. Eğitim yükümlülüğü tamamlandıktan sonra kişilere ekipte yer verilebilir. Bunu izleme görevi dosyanın sorumlu denetçisindedir. Ayrıca hem Kanunda, hem Yönetmelikte ve hem de KGK talimatlarında olan rotasyon hükümlerinin uygulanması söz konusudur. Rotasyonda da gerçek kişi denetçiler beş yılda bir değişmek zorunda denetim şirketleri ise 10 yılda ancak 7 yıl bir şirketin denetimini yapabilirler. Dolayısıyla rotasyona dikkat etmek gerekir.

Mesleki Sorumluluk sigortasının yaptırılmış olması gerekir. Mutlaka yılbaşında veya sözleşme yapmadan önce mesleki sorumluluk sigortası olmalıdır.

Denetim müşterisi ile sözleşme yapıldığında bir Kabul Formunun doldurulması gerekir.

Denetim sürecinde hem denetim ekibinin hem de kalite güvence sorumlusunun toplu olarak bir arada çalışma esası var. Yani kararların tek başına sorumlu denetçi tarafından alınmaması ve kararlarda bir katılımcılıkla hareket edilmesi gerekiyor. Bu bakımından denetimin başında, ortasında ve sonunda 3 denetçinin istişare toplantısı yapması gerekmektedir. Yine baş sorumlu denetçi ile kalite güvence sorumlusunun denetimin başında, ortasında ve sonunda istişare yapması gerekir.

Denetimin başlama ve bitiş tarihleri çalışma dosyasında yer alır. Çalışma kâğıtları 10 yıl süreyle saklanır. Çalışma kâğıtlarının parafli ve imzalı olması gerekir.

Önemli yanlışlık riskleri ve hileye karşı nasıl çalışacağı planlanmalı. Planlama yapıldıktan sonra sorumlu denetçi tarafından bir tablo haline getiriliyor. Denetimi yapılan şirkette şurada hata olabilir

veya şuralarda hileye başvurulabilir, özellikle hile kaynaklı ilişkili kişiler, kayıt dışı işlemlerde nakit işlemler, stoklar gibi finansal tablo kalemlerinde risklerin kategorizasyonu yapılır.

Finansal tablo kalemleri bazında yeterli ve uygun kanıt toplamının test ve şekilleri belirlenir. Kasada, banka, alacaklar ve borçlarda, stoklarda, kıdem ve karşılıklarda, maddi duran varlıklar vb. kalemlerde nasıl kanıt toplanacağı planlamanın içine konulur. Yani "ben bu planı yaptım, şu kanıtları topladım ve elde ettiğim sonuçlar dosyanın içinde mevcuttur" denilmesi gerekiyor.

Bağımsız denetçi olarak burada da önemlilik ve performans kavramları ortaya çıkıyor. Önce önemlilik seviyesi tespit edilerek eğer bu önemlilik seviyesi hesabın genelini denetlemek için yeterli değilse bu oran performans çalışmasının gidişatına göre % 10 dan % 7-8 oranına düşürülerek hesabın % 70'inin denetlenmesi ve kanıtların toplanmasının sağlanması gerekiyor.

Bu Planlama 3 bağımsız denetçi ile birlikte imzalandıktan sonra Kalite güvence elemanına planlama açıklanmak suretiyle açıklanır.

Rapor tamamlandığı aşamada şirket yönetimine denetimin tamamlandığına ilişkin rapor verilir. Kalite güvence sorumlusu da kaliteyi kontrol ettiğine dair ayrı bir rapor verir.

## 4.Sorunlar

### 1. Bağımsız denetimin yapılması gerekliliği;

Bilindiği üzere 6102 sayılı TTK ile bağımsız denetimin KAYİK'ler dışındaki şirketler için de yapılması öngörüldü. Avrupa Birliği Uyum Mevzuatının öngörmesi sonucu bizim mevzuatımıza da girmiştir. Bu nedenle bağımsız denetimin bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilmesinde yarar bulunmaktadır. Bağımsız denetimde farklı standartların uygulandığı gerekçesi ile bundan sarfınazar edilmesi yaklaşımı doğru değildir. Nitekim 2017- 2018 sonuçlarına bakıldığında yukarıda açıklandığı gibi denetimin giderek daha standartlara uygun olarak yapıldığı gerçeği, bağımsız denetimin giderek daha uygun yapıldığını rakamlarla göstermektedir.

### 2.Denetimde haksız rekabet

Denetim elemanlarının denetimini yaptıkları işletmelerin büyüyüp gelişmeleri ve bağımsız denetime tabi olma durumuna geldiklerinde, denetimin güçleşmesi, farklı standartların uygulanması gerekliliği gibi çeşitli saiklerle o işletmenin bağımsız denetimini yapmamak ve bir başka şirket tarafından bağımsız denetimin üstlenilmesine yol açmaları şeklindeki yaklaşımları, süreç içerisinde, bağımsız denetimi üstlenen şirketlerin daha ucuz ücretlerle denetimi gerçekleştirmek gibi etik dışı davranışlara yol açabilmekte ve bağımsız denetim dışında tam tasdik denetimi, katma değer vergisi iadesi raporu düzenlenmesi gibi hizmetlere alternatif oluşturmaları yönünden haksız rekabet yapmalarına de yol açmaktadır. Bu da arzulanan bir durum değildir.

O nedenle haksız rekabeti önlemek için de yukarıda belirtildiği üzere bağımsız denetimin mutlaka o işletmenin daha önce denetimini üstlenen kişi veya kuruluşlarca yapılması ve bu yönde denetim elemanlarının formasyonunu geliştirmesi önem kazanmaktadır.

Diğer taraftan bağımsız denetim şirketlerini güçlendirmek ve bağımsız denetçilerin bu şirketlere ortak olması yönünde bir davranışın da haksız rekabeti önleyici rol oynamakta bir alternatif olarak düşünülebilir.

### 3.Önemlilik seviyesi

Denetim sonucu için de bir önemlilik seviyesi olmalıdır. Finansal tablo kullanıcılarını yanıltmayan küçük usul hatalarından kaynaklanan işlemlerin tolere edilmesi bakımından önemlilik seviyesinin uygulanması gerekir. Kimseyi yanıltmayan bir raporda usul hataları nedeniyle denetim elemanının idari para cezası veya disiplin cezaları ile karşılaşması, denetim elemanlarının cesaret ve şevklerini kırıcı, dolayısıyla bağımsız denetimin yaygınlaşmasını önleyici bir unsur olmaktadır.

Örneğim Katma Değer Vergisi İade Raporlarında % 10 un altında seviyedeki eksiklikler o raporun olumlu rapor olmasını etkilememekte, diğer bir deyişle %10 a kadar olan eksiklikler olumsuz

etki yaratmamaktadır. Veya önemli bir vergi matrahı doğmamış ise denetim elemanının sorumlu tutulmadığı, tolere edildiği uygulamalar bulunmaktadır. Dolayısıyla finansal tablo kullanıcılarını yanıltmayacak ölçüdeki hatalar için bağımsız denetimde de aynı uygulamaların sağlanması bağımsız denetimin yaygınlaşması bakımından yararlı olacaktır.

#### **4. BOBİ-FRS/ TFRS dönüşümü**

Denetimde meydana gelen eksikliklerin çoğunun işletmede uygulanan BOBİ-FRS/TFRS standartlarının dönüşümünden kaynaklandığı gözlemlenmektedir. Finansal tablolarda stoklar, ilişkili kişiler, amortisman uygulamaları, yatırım amaçlı gayrimenkullerin sunumunda ve reeskontlarda vb. uygulanan BOBİ-FRS ve TFRS dönüşümünü işletmelerin yapması gerekir. Bu dönüşüm yapılmadan denetim elemanına tabloların sunulması halinde denetimde eksiklikler olması kaçınılmaz olmaktadır.

Bir işletmenin tek düzen hesap planına uymaması durumunda gerekli cezaya işletmeler muhatap olmaktadır. Tek düzen planına uyulmadığı gerekçesi ile bir denetim elemanının cezaya muhatap olması söz konusu değildir. Dolayısıyla bağımsız denetimde BOBİ-FRS/TFRS dönüşümü işletme tarafından gerçekleştirilmeden denetim elemanına sunulan mali tablolarla ilgili olarak sorumluluğun da işletmeye ait olması gerekmektedir. Oysa KGK tarafından bağımsız denetim elemanı sorumlu tutulmaktadır.

Diğer taraftan meslek mensuplarının işletme yöneticilerini BOBİ-FRS/ TFRS dönüşümü yönünden eğitmeleri gibi bir durumla da karşı karşıya kalınmaktadır.

#### **5.Firmaların eğitim gereği**

Bu kapsamda firmaların muhasebe ve mali işler müdürlerinin mutlaka KGK'nın eğitimine tabi tutulmaları gerekmektedir. Bu eğitimi KGK verebileceği gibi Odalar da yapabilir.

#### **6. Mesleki sorumluluk sigortası**

İşletmelerde BOBİ-FRS/ TFRS dönüşümünün yapılmadan denetim elemanına mali tabloların sunulmasının mesleki sorumluluk sigortası bakımından da önemi vardır. Sigorta yetkilileri tarafından bu durumun meslek mensuplarının "kendi kendilerine zarar verme kavramı" kapsamında içinde değerlendirilmesi ve bu şekildeki yorumlanması nedeniyle, meslek mensuplarına kesilen idari para cezaları sigorta kapsamı dışında kalmaktadır.

Oysa işletmelerde BOBİ-FRS/ TFRS dönüşümünün yapılmadan denetim elemanına mali tabloların sunulması, önüne gelen bir belgeyi inceleme, denetleme eksikliği olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle mesleki sorumluluk sigortasında bu dönüşümün yapılmamasının işletmenin sorumluluğunda olduğu kabul edilerek buna göre bir korunma sağlanması gerekmektedir.

#### **7.Kalite kontrol standardı uygulaması**

Kalite kontrol standardı bağımsız denetimde oneli bir standart olup bağımsız denetimin yapıldığı tüm ülkelerde uygulanmakta ancak Türkiyede etkin bir şekilde uygulandığı söylenemez.

KKS 1'e göre bağımsız denetim yapan kişi ve kuruluşların müşteriye kabul ederken belli kriterlere dikkat etmesi her müşteriye kabul etmemesi, denetim ekibinin yeterliliği ölçüsünde müşteri kabul edilmesi, denetçi ve denetim ekibinin sürekli eğitimleri yerine getirmesi, mesleki sorumluluk sigortasının mutlaka sözleşmeden önce yapılması, rotasyon uygulamasına uyulması, bağımsızlık taahhünamesinin alınması vb hususlar kalite kontrol standardının gereklerindedir.

Bununla birlikte Kamu Gözetim Kurulunun burada da önemlilik seviyesini göz önünde bulundurması gerekeceğini de belirtmek gerekmektedir.

#### **DEĞERLENDİRME VE SONUÇ**

Bağımsız denetim zorunlu olmasına karşın ihtiyari olarak yaptırılan tam tasdik denetiminden daha düşük seviyede bulunmaktadır. Bunun nedenlerinden biri Türkiyede yeni olması, tam olarak

etkin bir şekilde uygulanmasına yeterli bir sürenin geçmediği ifade edilebilir, bununla birlikte denetim yaptıran firmalarda bir avantajının, bir karşılığının bulunmamasının da bunda rol oynadığını söylemek gerekir. Bu nedenle bağımsız denetim yaptıran firmalara bir avantaj sağlanması, örneğin kredi faizlerin düşük oranda uygulanması, bağımsız denetim ücretinin kurumlar vergisi uygulamasında gider kabul edilmesi, KOSGEB desteği sağlanması gibi avantajlardan yararlandırılması bağımsız denetimin yaygınlaştırılmasında etkili olabilir.

Diğer taraftan bağımsız denetimin tam tasdike göre daha sıkıntılı olduğu ve zor bir süreçten geçtiği bilinmektedir. Geline nokta bağımsız denetimin uygulama süreçlerinin zor bir dönemden geçtiği ve kamu gözetim kurumu ile olan ilişkilerin meslek mensuplarında yarattığı olumsuz yaklaşımın yarattığı sıkıntı da söylenebilir. İşin iki boyutu bulunmaktadır. Birincisi ekonomik anlamda bu emeğin karşılığının henüz alınmadığı, ikinci olarak uygulamanın çok eziyetli olmasına karşın KGK'nın firmalar üzerinde herhangi bir yaptırım söz konusu olmamasına rağmen bağımsız denetçiler üzerinde rahatlıkla yaptırım uygulanmaktadır. Bağımsız denetçiler sorumluluktan kaçmamakla beraber uygulanan müeyyidelerin çok ağır olduğu ve bunun adil bir uygulama olmadığı açıktır.

Meslek mensuplarının da işlerini yaparken hakkı olan ücretleri istemeleri, bu konuda taviz vermemeleri ve haksız rekabete yol açmamaları gerekir.

Önerimiz Yeminli Mali Müşavir Odaları ile Kamu Gözetim Kurulunun devamlı diyalog içinde bulunması ve sıkıntıların aktarılması ve çözüm yollarının aranmasıdır.